

Izvještavanje o nefinancijskim informacijama subjekata javne uprave

Burja, Sandra

Professional thesis / Završni specijalistički

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:576029>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-24**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Poslijediplomski specijalistički studij
Financijsko izvještavanje, revizija i analiza**

**IZVJEŠTAVANJE O NEFINANCIJSKIM INFORMACIJAMA
SUBJEKATA JAVNE UPRAVE**

Poslijediplomski specijalistički rad

Sandra Burja

Zagreb, veljača 2022.

**Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Poslijediplomski specijalistički studij
Financijsko izvještavanje, revizija i analiza**

**IZVJEŠTAVANJE O NEFINANCIJSKIM INFORMACIJAMA
SUBJEKATA JAVNE UPRAVE
REPORTING ON NON-FINANCIAL INFORMATION OF
PUBLIC ADMINISTRATION ENTITIES**

Poslijediplomski specijalistički rad

**Student: Sandra Burja
Matični broj studenta: PDS-662011
Mentor: Prof. dr. sc. Vesna Vašiček**

Zagreb, veljača 2022.

SAŽETAK

Subjekti javne uprave obavljaju javne poslove i njihov djelokrug obuhvaća gotovo sve elemente društva te je za gospodarski razvoj i društveni napredak od velike važnosti njihova učinkovitost u poslovanju, transparentnost i odgovornost. Tradicionalno administriranje javne uprave treba pripadati prošlosti. Potrebna je njena proaktivnost u poslovanju kao i otvorenost za suradnju prema poduzetnicima i građanima. Upravo radi promicanja odgovornosti i transparentnosti poželjno je da subjekti javne uprave u svoje poslovne procese uključe načela društveno odgovornog poslovanja kako bi mogli osigurati društvenu i ekonomsku okolinu pogodnu za ugodan, uravnotežen i normalan život i napredak. Njihove aktivnosti trebaju biti usmjerene na pružanje brzih, pouzdanih ali i kvalitetnih javnih usluga. U tom pravcu su donesene strategije razvoja državne, a potom i javne uprave sa dugoročnim razvojnim ciljevima za razdoblje od 2008. do 2020., te Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. koja sadržava poveznice za održivi razvoj javne uprave. Navedeno upućuje na potrebu za transparentno i sveobuhvatno izvještavanje o poslovanju subjekata javne uprave koje nadilazi okvire financijskog izvještavanja odnosno podrazumijeva nefinancijsko izvještavanje.

Ključne riječi: subjekti javne uprave, transparentnost, održivi razvoj, izvještavanje, nefinancijsko izvještavanje

SUMMARY

Public administration entities perform public affairs and their scope includes almost every element of the society. The efficiency, transparency and accountability of public administration entities are crucial for economic and social development. Traditional public administration should belong to the past. It needs its proactivity in business operations as well as openness to cooperation with entrepreneurs and citizens. Due to promote accountability and transparency, public administration entities should include principles of socially responsible business in their business operations. The purpose of abovementioned is to ensure a social and economic environment suitable for comfortable, balanced and normal life and development. Their activities should be focused on providing prompt, reliable as well as quality public services. State development strategy, public administration strategy with long-term development goals for period 2008 to 2020 as well as the National Development Strategy of the Republic of Croatia were adopted. The National Development Strategy of the Republic of Croatia contains links for sustainable public administration development. The abovementioned indicates a need for transparent and comprehensive reporting on public administration entities business operations. It goes beyond financial reporting, i.e. implies non-financial reporting.

Keywords: public administration entities, transparency, sustainable development, reporting, non-financial reporting

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je poslijediplomski specijalistički rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

SBurja

(vlastoručni potpis studenta)

Zagreb, 8. veljača 2022.

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

SBurja

(personal signature of the student)

Zagreb, 8. veljača 2022.

(place and date)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Definiranje predmeta istraživanja.....	1
1.2. Ciljevi rada.....	2
1.3. Metode istraživanja.....	3
1.4. Struktura rada.....	3
2. OBILJEŽJA JAVNE UPRAVE	4
2.1. Regulatorni okvir javne uprave.....	4
2.2. Djelokrug i funkcije javne uprave.....	5
2.3. Načelo transparentnosti subjekata javne uprave.....	8
2.4. Strategija razvoja javne uprave.....	13
2.4.1. Strategije razvoja državne i javne uprave do 2020. godine	15
2.4.2. Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine.....	19
3. OBILJEŽJA I PRISTUPI IZVJEŠTAVANJU O NEFINANCIJSKIM INFORMACIJAMA	26
3.1. Pristupi i inicijative izvještavanju o nefinancijskim informacijama	26
3.2. Definicija, smjernice, načela i standardi nefinancijskog izvještavanja izv.....	33
3.2.1. Načela nefinancijskog izvještavanja	35
3.2.2. Standardi nefinancijskog izvještavanja	39
3.3. Odnos integriranog izvještavanja, izvještavanja o održivosti i ostalih inicijativa izvještavanja o nefinancijskim informacijama.....	44
3.4. Poticaji i prepreke primjeni izvještavanja o nefinancijskim informacijama	50
4. IMPLEMENTACIJA IZVJEŠTAVANJA O NEFINANCIJSKIM INFORMACIJAMA U SUBJEKTE JAVNE UPRAVE	55
4.1. Obilježja financijskog i nefinancijskog izvještavanja subjekata javne uprave u Republici Hrvatskoj.....	55
4.1.1. Obilježja financijskog izvještavanja.....	55
4.1.2. Obilježja nefinancijskog izvještavanja.....	58

4.2. Primjeri primjene izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave – Grad Pula.....	62
4.3. Pretpostavke razvoja izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave.....	66
5. ZAKLJUČAK	71

LITERATURA

POPIS TABLICA

ŽIVOTOPIS

1. UVOD

1.1. Definiranje predmeta istraživanja

Predmet istraživanja ovog poslijediplomskog specijalističkog rada vezan je uz istraživanje implementacije izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjekte javne uprave Republike Hrvatske. Djelokrug javne uprave obuhvaća gotovo sve elemente društvene zajednice te nije teško zaključiti da bez moderne i učinkovite javne uprave, društvo gospodarski ne napreduje već stagnira ili nazaduje, korisnici su nezadovoljni, gospodarska aktivnost je usporena, a posljedice svega navedenog se odražavaju na sva društvena područja. Republika Hrvatska je donijela strategije razvoja državne, a potom i javne uprave sa dugoročnim razvojnim ciljevima za razdoblje od 2008. do 2020., te Nacionalnu razvojnu strategiju Republike Hrvatske do 2030. koja sadržava poveznice za održivi razvoj javne uprave. Radi promicanja odgovornosti i transparentnosti kao i podrške poduzetničkom (realnom) sektoru potrebno je u poslovne procese javne uprave uključiti načela društveno odgovornog poslovanja. Od tradicionalnog uhodanog administriranja potrebno je stvoriti javnu upravu koja će proaktivno upravljati i biti podrška poduzetnicima, ali i građanima Republike Hrvatske. Navedeni procesi podrazumijevaju transparentno i sveobuhvatno izvještavanje o poslovanju subjekata javne uprave.

Trendovi u izvještavanju prvenstveno razvijeni u području izvještavanja poduzetnika, ukazuju na činjenicu da financijski izvještaji više nisu dovoljni za cjeloviti prikaz poslovanja nekog subjekta te se razvijaju okviri za nefinancijsko izvještavanje. Informacije u financijskim izvještajima ne izvještavaju o društvenim, okolišnim i upravljačkim aspektima poslovanja koji imaju sve veći utjecaj na sposobnost subjekta za opstanak u sve složenijim uvjetima poslovanja i stvaranje vrijednosti na kratki i dugi rok. S druge strane zainteresirani korisnici informacija i javnost u cjelini očekuju informacije o tome kako se subjekti nose u upravljanju rizicima koje donose navedeni aspekti poslovanja. Pri izradi nefinancijskih izvještaja moguće je upotrebljavati pojedine međunarodne okvire. Na razini Europske unije usvojena je Direktiva o nefinancijskom izvještavanju i raznolikosti (2014/95/EU), koja se počela primjenjivati od 1. siječnja 2017., a prvi nefinancijski izvještaji objavljeni su 2018. Izvještavanje sukladno Direktivi može se temeljiti na priznatim nacionalnim i međunarodnim okvirima nefinancijskog izvještavanja kao što su: Globalni sporazum Ujedinjenih naroda (UN), Vodeća načela o poduzetništvu i ljudskim pravima za provedbu okvirnog programa UN-a „Zaštita, poštovanje i pomoć”, Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj

(OECD), Norma (ISO) 26000 Međunarodne organizacije za normizaciju, Globalna inicijativa za izvještavanje (GRI) i druge inicijative. U kontekstu svega navedenog je poželjno financijsko izvještavanje subjekata javne uprave dopuniti nefinancijskim izvještavanjem, poštujući i uzimajući u obzir njihove specifičnosti u pogledu računovodstvene tradicije, poslovne kulture i gospodarske politike. Sve navedeno, kao i činjenica da je ovo područje nedovoljno istraženo ide u prilog aktualnosti ove teme.

1.2. Ciljevi rada

Osnovni ciljevi istraživanja u okviru ovog poslijediplomskog specijalističkog rada su:

- istražiti pristupe i inicijative izvještavanja o nefinancijskim informacijama,
- prezentirati smjernice i standarde nefinancijskog izvještavanja te odnos integriranog izvještavanja, izvještavanja o održivosti i ostalih inicijativa izvještavanja o nefinancijskim informacijama,
- istražiti specifičnosti subjekata javne uprave i zahtjeve za izvještavanjem o nefinancijskim informacijama subjekata javne uprave,
- istražiti učinke primjene načela društveno odgovornog poslovanja u javnoj upravi,
- opisati obilježja financijskog i nefinancijskog izvještavanja u javnoj upravi u Republici Hrvatskoj te istaknuti poticaje i prepreke razvoju istog,
- istražiti primjere dobre prakse u primjeni izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave.

Predmet ovog specijalističkog rada koji je usmjeren na sagledavanje stanja i razvoja izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave je vrlo aktualan. S teorijske razine gledano područje je u razvoju te se kao doprinos rada ističe sistematizacija pristupa, inicijativa i okvira izvještavanja o nefinancijskim informacijama koji su danas prisutni u znanstvenoj i stručnoj literaturi. S aplikativne razine gledano, područje izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave je sporadično zastupljeno te se kao doprinos rada ističe prezentacija primjera dobre prakse i istraživanje o poticajima i preprekama primjeni nekog od okvira izvještavanja o nefinancijskim informacijama.

1.3. Metode istraživanja

U okviru istraživanja korištene su metode analize, sinteze, indukcije, dedukcije, kompilacije, komparacije i studija slučaja. Istraživanje je provedeno kroz proučavanje domaće i inozemne stručne i znanstvene literature, zakonskog okvira, web izvora i druge dostupne literature. Istraženi su primjeri dobre prakse.

1.4. Struktura rada

Ovaj se rad sastoji od pet poglavlja.

U prvom poglavlju se navodi predmet istraživanja, metode istraživanja te ciljevi rada.

U drugom poglavlju opisana je javna uprava u pogledu obilježja, regulatornog okvira, djelokruga i funkcija te strategijskog razvoja.

Treće poglavlje opisuje izvještavanje o nefinancijskim informacijama. Navedeni su i opisani pristupi i inicijative izvještavanju o nefinancijskim informacijama, definicije, smjernice, načela i standardi nefinancijskog izvještavanja, odnos između različitih oblika nefinancijskog izvještavanja te na kraju poglavlja poticaji i prepreke primjeni izvještavanja o nefinancijskim informacijama.

U četvrtom poglavlju razrađena je implementacija izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjekte javne uprave. Opisana su obilježja financijskog i nefinancijskog izvještavanja, pretpostavke razvoja izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave te naveden primjer primjene nefinancijskog izvještavanja.

Zaključak navodi one elemente važnosti i prednosti primjene društveno odgovornog poslovanja i implementacije nefinancijskog izvještavanja u subjekte javne uprave do kojih se je saznanja došlo tijekom pisanja ovog rada.

2. OBILJEŽJA JAVNE UPRAVE

2.1. Regulatorni okvir javne uprave

Javnu upravu u Republici Hrvatskoj čine državna uprava, (ministarstva, državni uredi i državne upravne organizacije), lokalna i područna (regionalna) samouprava i pravne osobe s javnim ovlastima (agencije, zavodi, fondovi, instituti itd.)¹. Prema odredbama Zakona o plaćama u javnim službama², javne službe su javne ustanove i druge pravne osobe kojima se sredstva za plaće osiguravaju u državnom proračunu, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje, Hrvatski zavod za zapošljavanje, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje i javne ustanove kojima se sredstva za plaće osiguravaju iz sredstava Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.

Subjekti javne uprave obavljaju javne poslove. To uključuje čitav niz upravnih i administrativnih poslova koje država definira zakonima kojima se razrađuju ustavne slobode, prava građana i njihovi interesi. Osnovni propisi koji uređuju ustrojstvo, djelokrug i način rada državne uprave te proračunske procese su Zakon o sustavu državne uprave³, Zakon o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave⁴, Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj⁵; Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi⁶; Zakon o Gradu Zagrebu⁷; Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave;⁸ te Zakon o proračunu.⁹

¹ Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine, Narodne novine 70/15.

² Zakon o plaćama u javnim službama, Narodne novine 27/01 i 39/09.

³ Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine 66/19.

⁴ Zakon o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave, Narodne novine 85/20.

⁵ Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj, Narodne novine 86/06, 125/06, 16/07, 95/08, 46/10, 145/10 – pročišćeni tekst, 37/13, 44/13, 45/13 i 110/15.

⁶ Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine, 33/01, 60/01 – vjerodostojno tumačenje, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13 – pročišćeni tekst, 137/15, 123/17, 98/19 i 144/20.

⁷ Zakon o Gradu Zagrebu, Narodne novine, 62/01, 125/08, 36/09, 119/14, 98/19 i 144/20

⁸ Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine, 127/17 i 138/20.

⁹ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

2.2. Djelokrug i funkcije javne uprave

Djelokrug subjekata javne uprave obuhvaća gotovo sve elemente društva. Zato je javna uprava važna te ima značajan utjecaj na život građana, funkcioniranje zajednice, ekonomski život te gospodarski i društveni razvoj i to na lokalnoj, regionalnoj i državnoj razini.

Osnovni zadatak subjekata javne uprave je osiguravanje zadovoljavanja niza potreba i interesa građana. Slijedom navedenog, „*djelokrug subjekata javne uprave grupirano je u sljedeće kategorije:*

- *Upravni poslovi (rješavanje u upravnim stvarima, poslovi upravnog nadzora, poslovi izvršavanja pojedinačnih akata)*
- *Inspekcijski poslovi (poslovi inspekcijske kontrole)*
- *Normativnopravni poslovi (izrada nacarta, propisa i drugih općih akata, inicijativa i mišljenje za donošenje akata)*
- *Stručni poslovi.*¹⁰

Prema svojoj ustrojstvenoj razini, subjekti javne uprave upravljaju javnim financijama.

*„Prihode prikupljene od poreza, doprinosa i drugih javnih davanja potrebno je radi zadovoljavanja javnih potreba rasporediti na određene korisnike. Instrument usmjeravanja prikupljenih javnih prihoda u pravcu zadovoljavanja javnih potreba je proračun (budžet).“*¹¹

Osnovni propis koji uređuje područje javnih financija kroz proračunske procese je Zakon o proračunu¹² koji definira financijsko – pravne odnose svih faza proračunskog ciklusa (planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje) odnosno uspostavlja upravljanje i kontrolu nad financijskim tijekovima iz proračuna i u proračun. Navedeni Zakon kroz 135 članaka normativno uređuje i vrlo detaljno regulira aktivnosti planiranja, izradu, donošenje i izvršavanje proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske odnose u javnom sektoru, računovodstvene poslove, proračunski nadzor i druga pitanja u vezi s upravljanjem javnim financijama.

¹⁰ Vrdoljak Raguž, I. i Hazdovac, K. (2014). Društveno odgovorno poslovanje i hrvatska gospodarska praksa. *Oeconomica Jadertina*, 2014 (1). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/130001> [9.8.2020.]

¹¹ Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 27.

¹² Zakon o proračunu, Narodne novine, 87/08, 136/12 i 15/15.

Slijedom navedenog, „proračun predstavlja plan prihoda i rashoda koji daje sliku izvora i trošenja javnog novca. Utvrđivanje proračuna je u nadležnosti predstavničkih i izvršnih tijela; na državnoj razini to su Sabor Republike Hrvatske, Vlada Republike Hrvatske i dalje ministarstva i agencije (posebno Ministarstvo financija i ministar financija).¹³

Zakonom o proračunu utvrđena su proračunska načela odnosno pravila za pridržavanje prilikom njegova donošenja i izvršavanja. Slijedom navedenog, propisana su sljedeća proračunska načela:

- načelo jedinstva i točnosti proračuna,
- načelo jedne godine,
- načelo uravnoteženosti,
- načelo obračunske jedinice,
- načelo univerzalnosti,
- načelo specifikacije,
- načelo dobrog financijskog upravljanja i
- načelo transparentnosti.¹⁴

U kontekstu teme ovog specijalističkog rada, u okviru potpoglavlja 2.3. detaljnije je obrazloženo načelo transparentnosti koje se uz načelo dobrog financijskog upravljanja smatra ključnim faktorom dobrog upravljanja u subjektima javne uprave. „*Načelo transparentnosti podrazumijeva da su sve važne proračunske informacije dostupne široj javnosti te da su prezentirane na razumljiv i pregledan način, a načelo dobrog financijskog upravljanja naglašava da se proračunska sredstva moraju koristiti u skladu s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.*“¹⁵

Lokalna samouprava je u podjeli vlasti najnižeg stupnja organiziranja javne uprave i najneposrednije je povezana s građanima na svom području. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se neposredno ostvaruju prava građana, a koji nisu Ustavom ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima i to osobito

¹³ Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 30.

¹⁴ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

¹⁵ Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 31

poslove koji se odnose na: uređenje naselja i stanovanje, prostorno i urbanističko planiranje, komunalno gospodarstvo, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i sport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupožarnu zaštitu i civilnu zaštitu, promet na svom području, održavanje javnih cesta, izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata u vezi s gradnjom, provedbu dokumenata prostornog uređenja, te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.

Uloga javne uprave u odnosu na realni sektor je mnogo šira i kompleksnija. Subjekti javne uprave bi trebali stvoriti društvenu i ekonomsku okolinu pogodnu za ugodan, uravnotežen i normalan život i napredak. Njihove aktivnosti trebaju biti usmjerene na pružanje brzih, pouzdanih ali i kvalitetnih javnih usluga.

„Tradicionalnu odnosno administrativnu javnu upravu treba zamijeniti za proaktivnu javnu upravu, a to je jedan od bitnih preduvjeta za stvaranje nove kvalitete upravljanja. U tom kontekstu pojavljuje se i pojam – javni menadžment koji snosi odgovornost za uspješno izvršavanje temeljnih funkcija države. Menadžeri su profesionalni rukovoditelji koji obavljaju menadžerske funkcije: planiranje, organiziranje, vođenje i kontrolu i koji imaju formalni autoritet nad organizacijom kojom rukovode. Od javnog se menadžmenta očekuje da primjenjuje temeljna načela javnog života, a to su čestitost, objektivnost, odgovornost, otvorenost, iskrenost i vodstvo.“¹⁶

„U tranzicijskim zemljama kao što je Republika Hrvatska, djelovanje javnog sektora obilježava izražene manjkavosti i ograničenja. To je najčešće:

- *Stalni porast javnih rashoda uz rastuću nedostatnost sredstava za njihovo financiranje*
- *Nedovoljna transparentnost javne potrošnje*
- *Nejasne i netransparentne procedure ponašanja i definiranja odgovornosti javne vlasti*
- *Neizgrađen sustav vrijednosti kako u funkciji nagrađivanja, tako i u funkciji sankcioniranja.*

¹⁶ Vašiček, D. (2009). Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru. Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, 9 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135758> [8.4.2020.]

*Posljedično tome je i neučinkovita javna administracija i financijsko upravljanje.*¹⁷

Neučinkovita i nefunkcionalna javna uprava treba pripadati prošlosti kao i česte kritike da je javna uprava jedna od najvećih prepreka novim razvojnim mogućnostima (investicijama). Subjekti javne uprave trebaju djelovati na način da pridonose urednom funkcioniranju gospodarstva i otvaranju novih radnih mjesta. U tom pravcu idu i „*suvremene reforme javne uprave koje u srž svoje vrijednosne orijentacije postavljaju načela transparentnosti i otvorenosti, kao i servisnu orijentaciju prema građanima. Doktrina dobrog upravljanja upravo počiva na ideji da suvremeno upravljanje pretpostavlja djelotvorne mehanizme odgovornosti institucija prema građanima, transparentnost rada javne uprave i procesa odlučivanja, participaciju i uključivanje građana u donošenje odluka koje se na njih odnose sada ili će imati utjecaj na buduće generacije. Dobro upravljanje predstavlja fleksibilan način oblikovanja i implementacije javnih politika koji se temelji na interakciji i suradnji uprave i civilnog društva te privatnog sektora, usmjeren na rješavanje javnih problema odnosno pitanja od javnog interesa.*“¹⁸

2.3. Načelo transparentnosti subjekata javne uprave

Pojam i načelo transparentnosti, ali i odgovornosti u upravljanju, naročito u kontekstu djelovanja i aktivnosti subjekata javne uprave, sve su češće teme stručnih članaka. „*Poželjno je za modernu javnu upravu da bude u funkciji načela transparentnosti. Kroz transparentnost se očituje njena odgovornost, demokratska legitimnost te djelotvornost u rješavanju javne problematike. Da bi subjekti javne uprave bili odgovorni trebaju biti transparentni. To je ujedno i preduvjet za učinkovito rješavanje javnih problema i za dobro upravljanje. Realizacija načela transparentnosti u praksi je u ozbiljnom zaostatku sa stanjem koje je poželjno i potrebno. Posljedice su nesagledive za zakonitost i pravnu sigurnost, odgovornost vlasti, efikasnosti u trošenju javnih prihoda i učinkovitost za postizanje ciljeva javnih politika. Korupcijske afere i nedostatak povjerenja u vlast stvarnost su hrvatskog društva. Jedan od najvažnijih protuotrova za takvo stanje upravo je transparentnost u javnom upravljanju.*

¹⁷ Vašiček, D. (2009). Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru. Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, 9 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135758> [15.4.2020.]

¹⁸ Koprić, I., Musa, A. I Giljević, T., ur. (2017). Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora: Informacije za građane: transparentnom i otvorenom javnom upravom prema boljem upravljanju i povjerenju građana. Zagreb: Institut za javnu upravu, str. 30.

Transparentnost javne vlasti i javnog upravljanja vrijednost je suvremenih demokratskih društava. Ideja da vlast treba biti otvorena, vidljiva, pristupačna, informirati građane i organizirane interesne skupine o onome što radi i kako troši javni prihod danas je globalno prihvaćena. Koristi transparentne vlasti vidi se u povećanoj odgovornosti, smanjivanju diskrecije i arbitrarnosti, smanjenoj korupciji, informiranom građanstvu i posljedično boljoj kvaliteti demokracije i vladavini prava. Transparentnost je danas dio onoga što se smatra kvalitetnom javnom vlasti.“¹⁹

Potreba za transparentnim odnosom između javne uprave i građana sve je veća, jer su „lokalne jedinice tijesno povezane sa svojim građanima: u njima se odvija najveći dio svakodnevnog života i neposredno utječu na procese i mogućnost razvoja. Učinkovito upravljanje i pružanje javnih usluga ne trpi odgađanja i pogreške, jer takvi propusti imaju dalekosežne posljedice na sve životne, društvene i gospodarske procese. Za bolje sudjelovanje građana potrebno je omogućiti uvid u sve transakcije unutar javnog sektora, njihovo redovito praćenje i izvještavanje, uključivši sve subjekte javnog sektora.“²⁰

Transparentnost možemo definirati „kao otvorenost odnosno spremnost nekog subjekta za prihvaćanje javnog uvida i nadzora poslovanja, čime se sužava njegova mogućnost za aktivno ili pasivno sudjelovanje u prijeveri ili zavaravanju. Obrazloženje za transparentnost nalazimo i u Normi ISO 26000 koja navodi da je transparentnost otvorenost o odlukama i aktivnostima koje utječu na društvo, gospodarstvo i okoliš te želja da ta komunikacija bude jasna, točna i pravodobna, poštena i cjelovita. Općenito se smatra da je transparentnost u poslovanju najbolja za sprječavanje korupcije.“²¹

Kroz poštivanje načela transparentnosti objavljuju se informacije koje se odnose na raspolaganje i potrošnju javnih sredstava. Na taj se način ostvaruje „financijska transparentnost, budući da se građanima osigurava pristup informacijama koje su im potrebne kako bi mogli ocijeniti odluke koje tijela javne vlasti donose, kroz praćenje i analizu tih informacija, što znači da je upravo financijska transparentnost ključna za realizaciju načela

¹⁹ Lokalna demokracija u Hrvatskoj: Trebaju li nam promjene. Dostupno na: <https://iju.hr/publikacije.asp?ID=3> [20.6.2020.]

²⁰ Lokalna demokracija u Hrvatskoj: Trebaju li nam promjene. Dostupno na: <https://iju.hr/publikacije.asp?ID=3> [28.6.2020.]

²¹ Bačun, D., Matešić, M. I Omazić, M.A. (2012) Leksikon održivog razvoja. Zagreb: Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj., str. 279.

dobrog upravljanja te za uspješan i održiv gospodarski razvoj, temeljen na zakonitosti i pravilnosti postupanja i rada.“²²

Prema odredbama članka 12. Zakona o proračunu²³, proračun se donosi i izvršava u skladu s načelom transparentnosti. U kontekstu navedenog propisa to znači da se proračun i projekcija, izmjene i dopune proračuna te odluka o privremenom financiranju objavljuju u Narodnim novinama – službenom listu Republike Hrvatske, odnosno u službenom glasilu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna i financijskog plana izvanproračunskog korisnika objavljuju se na internetskim stranicama Vlade Republike Hrvatske, odnosno internetskim stranicama jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Nadalje, opći i posebni dio polugodišnjeg i godišnjeg izvještaja o izvršenju proračuna i financijskog plana izvanproračunskog korisnika objavljuju se u Narodnim novinama, odnosno službenom glasilu jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici objavljuju godišnje financijske izvještaje na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana od dana njihove predaje.

Pojam odnosno načelo proračunske i fiskalne transparentnosti prihvaćeno je širom svijeta te se i međunarodne organizacije bave pojmom transparentnosti. Među njima je i Međunarodni monetarni fond (MMF) koji je objavio i „*smjernice za fiskalnu transparentnost, što je širi pojam od proračunske transparentnosti. Smjernice pokrivaju četiri područja:*

- 1) *jasnoću uloga i dužnosti državnog i javnog sektora;*
- 2) *otvorenost proračunskog procesa;*
- 3) *javnu raspoloživost informacija i*
- 4) *jamčenje integriteta izvješća.*

Temeljne smjernice fiskalne transparentnosti su sljedeće:

- *državni sektor potrebno je jasno razlikovati od javnog sektora i ostatka gospodarstva, a upravljačke uloge unutar javnog sektora trebaju biti jasne i javno objavljene;*

²²Smjernice za objavu proračunskih dokumenata u otvorenom formatu. Dostupno na: <https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/11/Smjernice-za-objavu-prora%C4%8Dunskih-dokumenata-u-otvorenom-formatu-1.pdf?x66719> [11.4.2021.]

²³ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

- *treba postojati jasan i otvoren pravni, regulatorni i administrativni okvir za fiskalno upravljanje;*
- *u pripremi proračuna potrebno je pridržavati se unaprijed utvrđenih rokova i dobro definiranih ciljeva makroekonomske i fiskalne politike;*
- *trebaju postojati jasna pravila za izvršenje i nadgledanje proračuna, kao i za izvješćivanje o njemu;*
- *javnost mora imati opsežne informacije o prošlim, sadašnjim i budućim fiskalnim aktivnostima i glavnim fiskalnim rizicima;*
- *fiskalne informacije treba prezentirati na pravodoban način koji potiče analizu mjera politike i promiče odgovornost;*
- *fiskalne aktivnosti moraju proći kroz interni i vanjski nadzor te se potrebno pridržavati računovodstvenih standarda.*²⁴

Na međunarodnoj razini priznati pokazatelj transparentnosti proračuna je Indeks otvorenosti proračuna. Prema navedenom izvoru „*Republika Hrvatska se nalazi u sredini ljestvice promatranih zemalja, što znači da postoji prostor za daljnji rad i napore na poboljšavanju fiskalne transparentnosti.*“²⁵

Osim što se u Zakonu o proračunu²⁶ spominje kao jedno od proračunskih načela, transparentnost se spominje i u odredbama Zakona o pravu na pristup informacijama²⁷, a ishodište tako promatrane transparentnosti nalazimo u Ustavu Republike Hrvatske. Naime prema odredbama članka 38. Ustava Republike Hrvatske „*jamči se pravo na pristup informacijama koje posjeduju tijela javne vlasti. Ograničenja prava na pristup informacijama moraju biti razmjerna naravi potrebe za ograničenjem u svakom pojedinom slučaju te nužna u slobodnom i demokratskom društvu, a propisuje se zakonom*“²⁸.

„*Pravo na pristup informacijama kao Ustavom zajamčeno pravo građana na javne informacije je dvojako pravo jer s jedne strane obuhvaća pravo korisnika na traženje i dobivanje*

²⁴ Bađun, M. (2009). Transparentnost proračuna. Financijska teorija i praksa [online], Vol. 33/2009 (4). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/48599> [14.4.2021.]

²⁵ Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 28

²⁶ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

²⁷ Zakon o pravu na pristup informacijama, Narodne novine 25/13 i 85/15.

²⁸ Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 i 05/14.

informacije, a s druge strane predstavlja obvezu tijela javne vlasti da omogući pristup zatraženoj informaciji. Obveza tijela javne vlasti na pružanje informacije uključuje, međutim, i obvezu objavljivanja određenog skupa i vrsta informacija i na vlastitu inicijativu, bez postavljanja zahtjeva od strane korisnika. Ta je obveza propisana člankom 10. Zakona o pravu na pristup informacijama ali i brojnim drugim zakonima i podzakonskim propisima ili dobrom praksom u pogledu pojedinih vrsta informacija, odnosno dokumenata (npr. U vezi proračuna, javnih nabava, zaštite okoliša, prostornog planiranja, gospodarstva i sl.). Drugim riječima, pravo na pristup informacijama ostvaruje se na reaktivan (podnošenjem zahtjeva u tijelu javne vlasti) i proaktivan način, tako da tijela javne vlasti građanima kontinuirano, usmjereno i pravovremeno omogućavaju pristup informacijama njihovim objavljivanjem na službenim internetskim stranicama te portalima, na lako pretraživ način i u strojno čitljivom obliku.

Proaktivna objava informacija temelji se na shvaćanju da građani imaju pravo znati kako se u njihovo ime odlučuje i troše javna sredstva, kako se odlučuje te kakvi su rezultati i ishodi odluka, kao i kako mogu ostvariti svoja prava, odnosno obveze, odnosno koristiti javne usluge.

*Pravilno ispunjavanje obaveze proaktivne objave informacija ima dvostruki učinak. S jedne strane, proaktivnom objavom informacija olakšava se pristup informacijama korisnicima, čime se štedi njihovo vrijeme, novac i trud te se pravovremeno i na načelu jednakosti omogućava ostvarivanje prava, ispunjavanje obveza, kao i sudjelovanje u političkim, društvenim i gospodarskim procesima, s konačnim rezultatom jačanja povjerenja u institucije. S druge strane, objava što većeg broja informacija na internetskoj stranici rezultira smanjenjem broja zahtjeva za pristup informacijama te se time olakšava i rad tijela javne vlasti, budući da se smanjuje potreba dodatnog administriranja i angažmana službenika za informiranje oko obrade i rješavanja zahtjeva za pristup informacijama.*²⁹

²⁹ Uputa povjerenika za informiranje o primjeni članka 10. Zakona o pravu na pristup informacijama o proaktivnoj objavi informacija. Dostupno na: <https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/10/Uputa-za-proaktivnu-objavu-informacija-Povjerenika-za-informiranje-2-1.pdf?x66719> [10.4.2021.]

2.4. Strategija razvoja javne uprave

Strategija općenito predstavlja dokument koji na nacionalnoj, regionalnoj i lokalnoj razini pokazuje kuda se, uz ostvarenje određenih razvojnih ciljeva, želi ići u određenom vremenskom periodu koji je uobičajeno dugoročan odnosno obuhvaća uglavnom petogodišnje razdoblje. U kontekstu javne uprave, strategiju možemo definirati kao „*temeljni akt koji određuje odnosno definira dugoročne ciljeve i smjernice za modernizaciju javne uprave u Republici Hrvatskoj*“.³⁰

U Hrvatskoj su prisutna nastojanja donošenja nacionalnih i sektorskih razvojnih dokumenata pa tako i donošenje strategije u području javne uprave čije se odrednice nisu na predviđeni način implementirale te su i dalje prisutni problemi donošenja i praćenja njihove realizacije kroz izvješćivanje. „*U Republici Hrvatskoj nema cjelovite, sustavne strategije koja bi se bazirala na načelima društveno odgovornog poslovanja, iako za to postoje naznake. Čak i u područjima gdje su strateški planovi pripremljeni, oni se donose formalno, da bi se zadovoljili neki drugi zahtjevi. Strateški planovi rijetko nastaju kao dio autohtonog i na javne probleme orijentiranog, profesionalno dobro obavljenog, na kvalitetnim podacima i prognozama utemeljenog procesa planiranja čije se ostvarenje sistematično prati i evaluira. O navedenom posebno svjedoče i dvije strategije reforme, odnosno razvoja javne uprave, prva iz 2008. koja je bila sužena samo na državnu upravu, te druga iz 2015. koja se odnosila na javnu upravu.*“³¹

Unaprjeđenje procesa, povećanje transparentnosti i odgovornosti te doprinos povećanju kvaliteti usluga koje pruža javna uprava, glavne su okosnice donesenih razvojnih strategija javne uprave. „*Razvoj i reforme javnog sektora zapravo kreću se prema istom cilju, a to je bolje upravljanje javnim resursima uz istodobno smanjenje javnih rashoda, što istodobno treba rezultirati boljim zadovoljenjem javnih potreba.*“³²

Subjekti javne uprave odgovorni su za ekonomično upravljanje i pravilno korištenje javnih sredstava pri pružanju usluga građanima i drugim korisnicima. Devedesetih godina, u tranzicijskim uvjetima, stvarala se nova država i novi gospodarski sustav, što je prouzročilo i rekonstrukciju javne uprave. Za razliku od početne promjene u javnoj upravi koja je vođena centralističkom vizijom, u novom tisućljeću, vodeći koncept promjene javne uprave je koncept

³⁰ Strategija razvoja javne uprave za razdoblje 2015. do 2020. Narodne novine 70/15.

³¹ Koprić, I. (2016). Reforma javne uprave u Hrvatskoj: ni bolni rezovi ni postupne promjene – nužna je nova upravna paradigma. Političke analize, Vol. 7 (26). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/167364> [20.4.2020.]

³² Vašiček, D. (2009). Računovodstvo i financijsko izvješćavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru. Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, 9 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135758> [8.4.2020.]

decentralizacije ali bez adekvatnog temelja za njenu provedbu. Zapravo, do sada se nije provela temeljita reforma koja bi dovela do radikalnih institucionalnih novina, stvorila usklađen sustav koji podržava suvremene vrijednosti odgovornosti, efikasnosti, transparentnosti, vladavini prava te funkcionirajućim institucijama. Za razliku od toga, u zapadnim zemljama krajem 70-tih godina prošlog stoljeća provedena je modernizacija i inovacija javne uprave. Promijenila se paradigma javne uprave prema jačoj demokratizaciji i orijentiranosti na građane, ali i većom efikasnosti i djelotvornosti kako bi odgovorila temeljitim društvenim i gospodarskim zahtjevima i promjenama. *„Reforme javne uprave koje su se od kraja 1970-ih u mnogim razvijenim zemljama provodile inspirirane idejama novog javnog menadžmenta znatan su dio svojih nastojanja usmjerile povećanju efikasnosti djelovanja javne uprave. Polazeći od logike djelovanja organizacija privatnog sektora koje efikasnost stavljaju visoko na listu prioriteta, i javne organizacije zadnjih desetljeća nastoje povećati svoju efikasnost i istovremeno se usmjeriti na poboljšanje kvalitete djelovanja. Fokus je stavljen na smanjenje troškova rada uprave i povećanje učinkovitosti.“*³³ Takva reforma odnosno razvoj javne uprave kod nas je izostao, što se može pripisati i činjenici nedostajućih financijskih sredstava, naročito u devedesetim godinama prošlog stoljeća a i nakon toga s obzirom da je Republika Hrvatska bila usmjerena na sanaciju šteta od posljedica Domovinskog rata.

Jer, *„upravne reforme nisu besplatne i nisu bez rizika. Netko mora osmisliti, isplanirati, provoditi i pratiti promjene. Mnoge su zemlje za takve poslove osnovale jednu ili više stručnih skupina predvođenih najboljim nacionalnim ekspertima. Budući da svaka promjena košta, i upravne reforme u prvi mah traže ulaganje novca u promjenu postojećeg upravnog sustava kojeg se želi reformirati. Pritom o kvaliteti priprema, stručnosti ljudi koji ju vode, jasnoći i čvrstoći podrške politike i iskrenom reformskom opredjeljenju čitave zajednice ovisi njezin uspjeh. Važni pokazatelji uspjeha su zadovoljstvo građana javnim uslugama i povjerenje u javnu upravu, odazivnost javne uprave na potrebe i želje građana, kvaliteta javnih usluga, ekonomičnost upravnog djelovanja, otvaranje uprave i omogućavanje uključivanja privatnog sektora u njezin rad, i slični. Dobro funkcionirajuća javna uprava važan je faktor uspješnog gospodarstva jer stvara pouzdano i poticajno poslovno okruženje – zemlje s kvalitetnom javnom upravom nerijetko su i gospodarski vrlo uspješne. Vrijedi i obrnuto, naravno. Zemlje s*

³³ Koprić, I. Musa, A. i Giljević, T. (2017). Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora: Utjecaj instrumenata javnog menadžmenta na odnose građana i uprave. Zagreb: Institut za javnu upravu, str. 437 - 460

*pouzdanom upravom predanom zakonu, etici i interesu zajednice privlače strane investicije. I za Hrvatsku posebno važno: snažne lokalne jedinice, kvalitetne javne ustanove te proaktivne udruge s dobro obrazovanim ljudima mogu značajno pridonijeti korištenju sredstava koja su nam dostupna iz fondova EU.*³⁴

2.4.1. Strategije razvoja državne i javne uprave do 2020. godine

Prvu strategiju reforme državne uprave donijela je Vlada Republike Hrvatske 19. ožujka 2008. i obuhvaćala je razdoblje od 2008. do 2011.³⁵ Navedena se strategija, zbog modernizacijskih ciljeva koje je sadržavala, smatrala bitnim momentom modernizacije hrvatske uprave. Ciljevi reforme državne uprave za navedeno razdoblje dani su u tabličnom pregledu u nastavku.

Tablica 1

Ciljevi strategije reforme državne uprave za razdoblje od 2008. do 2011.

Redni broj	Ciljevi	Obrazloženje
1.	Povećanje efikasnosti i ekonomičnosti u sustavu državne uprave	-usluge se trebaju pružiti puno brže i u interesu građana, poduzetnika i drugih zainteresiranih subjekata (efikasnost) -ukupni troškovi funkcioniranja državne uprave se moraju smanjiti (ekonomičnost)
2.	Podizanje razine kvalitete upravnih usluga	-podizanje razine zadovoljstva građana, poduzetnika i drugih zainteresiranih subjekata upravnih usluga i efektivnost državne uprave, olakšati djelovanje gospodarstva i pokretanje poduzetničkih aktivnosti
3.	Ostvarenje otvorenosti i pristupačnosti tijela državne uprave	-informacije moraju biti lako dostupne građanima, i to u formi koja ih čini jasnima i lako razumljivima -otvorenost i pristupačnost državne uprave interesima građana predstavlja jedan od temeljnih uvjeta zadovoljstva građana upravom, ali i pretpostavku legitimnosti državne uprave u suvremenim demokratskim zemljama
4.	Jačanje standarda vladavine prava	-nužno je ojačati standarde vladavine prava osobito u slučajevima kada državna uprava odlučuje o pravima, obvezama i pravnim interesima građana, kao i u odnosu na propise koji sačinjavaju pravni sustav u Republici Hrvatskoj -pravna sigurnost i predvidivost djelovanja državne uprave, dobri i javno raspravljani zakoni, poštovanje ustavnog okvira i prihvaćenih međunarodnih ugovora, načelo zakonitosti u svim aspektima, nepristranost i nediskriminacija, od presudne su važnosti za ostvarenje vladavine prava

³⁴Koprić, I. (2015). Reformirati javnu upravu, ali kako. *Administratio Publica*. 16.11.2015. Dostupno na: <https://administratiopublica.wordpress.com/2015/11/16/reformirati-javnu-upravu-ali-kako/> [15.4.2020.]

³⁵ Strategija reforme državne uprave za razdoblje 2008. – 2011. (2008). Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, Vol. 8 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135564> [15.3.2019.]

5.	Jačanje socijalne osjetljivosti u državnoj upravi i u odnosu prema građanima	-treba osigurati oslobađanje ili smanjenje plaćanja upravnih pristojbi za određene kategorije građana s posebnim potrebama i manjim prihodima -besplatna pravna pomoć u rješavanju upravnih stvari za određene kategorije građana s posebnim potrebama i manjim prihodima -zapošljavanje osoba s invaliditetom i drugih kategorija građana s posebnim potrebama uz djelomično omogućavanje obavljanje državne službe radom od kuće
6.	Podizanje etičke razine u državnoj službi i smanjenju korupcije	-problem korupcije jedan je od najtežih problema javnog sektora u suvremenim zemljama, naročito zemljama u tranziciji te je potrebno poraditi na podizanju etičke razine u državnoj službi uz istovremeno smanjenje korupcije -nužno je poduzimanje sustavnih i jasnih mjera u svim dijelovima javnog sektora, uključujući državnu upravu kako bi se prisutnost korupcije kao i percepcije njezine prisutnosti svele na najmanju moguću razinu
7.	Primjena moderne informatičko-komunikacijske tehnologije	-olakšava i ubrzava djelovanje državne uprave -poboljšava koordinaciju unutar sustava državne uprave -omogućuje lakše kontaktiranje s građanima -sužava prostor za korupciju -olakšava djelovanje poduzetnika i drugih subjekata privatnog sektora -smanjuje društvene troškove i dovodi do brojnih drugih pozitivnih učinaka
8.	Uključivanje hrvatske državne uprave u europski upravni prostor	-usvajanje europskih upravnih standarda osigurava cjelovitije uključivanje hrvatske državne uprave u europski upravni prostor što ujedno osigurava i veći broj kvalitetnijih usluga građanima, poduzetnicima i drugim subjektima -navedeno je važno i iz razloga što europski upravni prostor počiva na četiri temeljna načela; načelu vladavine prava, pouzdanosti i predvidljivosti; načelu otvorenosti i transparentnosti, načelu odgovornosti te načelu efikasnosti i efektivnosti

Izvor: Strategija reforme državne uprave za razdoblje 2008. – 2011.

Jedno od temeljnih područja i usmjerenje reforme državne uprave je otvorenost uprave prema građanima i participacija građana i civilnog društva. Definirano je da je „*otvorenost uprave prema građanima potrebno i dalje poticati, kako u pogledu poboljšanja i standardiziranja u pristupu informiranja javnosti o obavljanju poslova državne uprave, tako i u uspostavi partnerskog odnosa s javnošću pri utvrđivanju prijedloga programa, novih zakona i drugih propisa te povratnom informiranju uprave od strane javnosti. Javnost i otvorenost državne uprave mora biti obostrana, jer kritičnost građana omogućava napredak i popravljavanje nedostataka. Participacija građana predstavlja jedan od načina učvršćenja legitimiteta programa i propisa, a predstavlja jedno od temeljnih načela europskog načina upravljanja javnim poslovima.*“³⁶

³⁶ Strategija reforme državne uprave za razdoblje 2008. – 2011. (2008). Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, Vol. 8 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135564> [15.3.2019.]

Prema podacima objavljenim u Strategiji razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020., „Strategija reforme državne uprave za razdoblje 2008.-2011. je realizirana s približno 89 % ostvarenih predviđenih mjera. Značajnije provedene mjere Strategije državne uprave za razdoblje 2008.-2011. su sljedeće:

- završena je funkcionalna analiza u tijelima državne uprave i provedena racionalizacija organizacijske strukture,
- provedene su mjere unaprjeđenja sustava javnih agencija,
- poboljšana je rad prvostupanijskih tijela državne uprave,
- unaprijeđena je otvorenost uprave prema korisnicima standardiziranim načinom informiranja javnosti o obavljanju poslova javne uprave,
- unaprijeđeno je strateško planiranje,
- uspostavljen je sustav procjene učinaka propisa,
- provedena je depolitizacija i profesionalizacija državne službe,
- poduzete su mjere za jačanje etike u državnoj službi,
- provedene su mjere unaprjeđenja u sustavu izobrazbe i usavršavanja državnih službenika,
- donesen je novi Zakon o općem upravnom postupku i
- ojačana je uloga elektroničke uprave u razvoju gospodarstva“.³⁷

Međutim, bez obzira na navedeno, u području reforme javne uprave bili su potrebni daljnji naponi u pravcu stvaranja moderne, transparentne, proaktivne i korisnicima orijentirane javne uprave.

Sabor Republike Hrvatske je 12. lipnja 2015., kao svojevrsni nastavak Strategije reforme državne uprave za razdoblje 2008.-2011., usvojio Strategiju razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020., koja je osim tijela državne uprave, obuhvatila i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i pravne osobe koje imaju javne ovlasti (javnopravna tijela).

Donošenjem Strategije, Vlada Republike Hrvatske je pokazala odlučnost u zalaganju i stvaranju pretpostavke za ostvarenje vizije moderne javne uprave koja će doprinijeti gospodarskom i održivom razvoju hrvatskog društva pružanjem usluga na pouzdan, predvidiv

³⁷ Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020., Narodne novine broj 70/15.

i društveno odgovoran način. Navedena Strategija je sveobuhvatni normativni akt koji predstavlja okvir za razvoj javne uprave i usmjerena je na unaprjeđenje upravnih kapaciteta te na modernizaciju, bolju organizaciju i razvoj javne uprave. Strategija ističe da je kompetentna javna uprava ključna za razvoj demokratskih i kvalitetnih javnih politika koje usmjeravaju ukupan društveni i ekonomski razvitak. „Javna uprava predstavlja jedno od strateški važnih područja, a njena modernizacija te pružanje brzih i pouzdanih javnih usluga nužni su sastavni dijelovi poticajne poduzetničke okoline i pretpostavka osiguranja boljeg životnog standarda svih građana. Glavni cilj Strategije je osiguranje pravodobne, pouzdane i kvalitetne javne usluge korisnicima radi osiguravanja višeg životnog standarda svih građana i stvaranja poticajne poduzetničke okoline. Reforma javne uprave mora omogućiti učinkovitu provedbu zakona i stvoriti transparentnu, korisnicima orijentiranu, racionalnu, profesionalnu, djelotvornu i učinkovitu javnu upravu. Takva javna uprava sastavni je dio učinkovitog poslovnog okruženja, poluga društvenog i gospodarskog razvitka i uporište demokratskog procesa. Budući da djelokrug javnopravnih tijela obuhvaća gotovo sve segmente života društvene zajednice, bez kvalitetne javne uprave koja je sposobna provoditi odluke vlasti, društvo stagnira ili nazaduje, stvara se nezadovoljstvo korisnika, usporava se gospodarska aktivnost, a posljedice se održavaju na sva društvena područja.“³⁸

„Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. predviđjela je ostvarenje sljedećih ciljeva:

- povećanje učinkovitosti i djelotvornosti u sustavu javne uprave
- povećanje razine kvalitete javnih usluga
- povećanje povjerenja između javne uprave i korisnika u elektroničkoj komunikaciji
- viša razina otvorenosti, transparentnosti i pristupačnosti javnopravnih tijela
- jačanje vladavine prava
- jačanje socijalne osjetljivosti u javnoj upravi i u odnosu prema korisnicima
- poštivanje etičkih načela u javnoj upravi i iskorjenjivanje korupcije
- uporaba moderne informacijsko-komunikacijske tehnologije sa svrhom djelotvornog pružanja usluga i veće transparentnosti rada javne uprave
- uključivanje hrvatske javne uprave u europski upravni prostor

³⁸ Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020., Narodne novine broj 70/15.

- *snažnije sudjelovanje korisnika u javnom upravljanju i razvoj demokratske političke kulture*³⁹.

Razvojni ciljevi u navedenim strateškim dokumentima za razdoblje do 2020. su vrlo slični, međutim, obje strategije su imale skromne reformske rezultate. Izostala su sustavna praćenja i vrednovanje napretka reforme i učinka jer strategije nisu sadržavale pokazatelje neposrednog rezultata i pokazatelje uspješnosti s jasno postavljenim rokovima i ciljnim vrijednostima već se kao rezultati spominju akti koji su doneseni ili se izrađuju na temelju strategija.⁴⁰

U Republici Hrvatskoj nakon 2020. nije donesen razvojni strateški dokument koji bi se odnosio isključivo na javnu upravu.

2.4.2. Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine

Hrvatski sabor je u veljači 2021. donio Nacionalnu razvojnu strategiju Republike Hrvatske do 2030. godine. „*Vizija Hrvatske kao konkurentne, kreativne i sigurne zemlje, prepoznatljivog identiteta i kulture, kvalitetnih životnih uvjeta, očuvanih prirodnih resursa i jednakih prilika za sve, ostvarit će se kroz sinergijsko djelovanje javnih politika u četiri razvojna smjera. Gospodarski i društveni razvoj u ravnoteži s prirodom predviđen unutar četiri razvojna smjera (održivo gospodarstvo i društvo, jačanje otpornosti na krize, zelena i digitalna tranzicija te ravnomjeran regionalni razvoj) stvorit će prilike za sadašnje i buduće generacije, pri čemu će ljudi biti u središtu svih ulaganja.*“⁴¹

Iako se navedeni dokument izravno ne odnosi na javnu upravu, kroz razvojni smjer održivog gospodarstva i društva možemo prepoznati poveznicu za razvoj javne uprave. U razvojnom smjeru održivog gospodarstva i društva ističe se da će „*Hrvatska svoj gospodarski rast i razvoj temeljiti na povećanju produktivnosti u javnom i privatnom sektoru, stvaranju i primjeni znanja te poticanju ulaganja, inovacija i novih tehnologija radi ostvarivanja tehnološki dinamičnog i izvozno orijentiranog gospodarstva. Razvoju gospodarstva pridonijet će i djelotvorna javna uprava i pravosuđe, koji će ujedno odgovoriti na očekivanja građana u pogledu kvalitete javnih usluga, jasnije i široj javnosti pristupačnije komunikacije, te izgradnji društva zasnovanog na vladavini prava.*“

³⁹ Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020., Narodne novine broj 70/15.

⁴⁰ Modernizacija javne uprave. Dostupno na: <https://pubdocs.worldbank.org/en/660881604614891935/12-Modernizacija-javne-uprave.pdf> [30.4.2021.]

⁴¹ Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.

Razvojnog smjeru održivo gospodarstvo i društvo, pridonosit će politike usmjerene prema ostvarivanju sljedećih strateških ciljeva:

- *Konkurentno i inovativno gospodarstvo*
- *Obrazovani i zaposleni ljudi*
- *Učinkovito i djelotvorno pravosuđe, javna uprava i upravljanje državnom imovinom*
- *Globalna prepoznatljivost i jačanje međunarodnog položaja i uloge Hrvatske.⁴²*

Nadalje se navodi da će se kroz ostvarenje strateškog cilja **Učinkovito i djelotvorno pravosuđe, javna uprava i upravljanje državnom imovinom** „otkloniti sve institucionalne slabosti, institucije države će se organizirati i njima će se upravljati na način koji će pridonijeti kvaliteti i stabilnosti politika i koji će biti učinkovit, predvidljiv i pravedan za funkcioniranje gospodarstva. Ustrajna provedba politika dobrog upravljanja kroz izgradnju kompetentne i pouzdane administracije koja je okrenuta potrebama građana i gospodarstva te učinkovitog pravosuđa važna je zadaća čije će ostvarenje biti nužno radi zaokruživanja izgradnje državnih funkcija sukladnih modernoj europskoj državi, potrebama modernog gospodarstva i očekivanjima građana. U tu svrhu ustrajno će se raditi na unaprjeđenju rada javne uprave i pravosuđa kako bi se oslobodili potencijali rasta gospodarstva, ali i odgovorilo na očekivanja građana u pogledu izgradnje pravednog društva zasnovanog na vladavini prava. Poduzimanje potrebnih mjera za što učinkovitiju upotrebu svih pojavnih oblika državne imovine, pronalaženje i primjenu sustavnih rješenja upravljanja državnom imovinom i optimalnih promjena koje mogu pridonijeti povećanju učinkovitosti te javne usluge, uz visok stupanj profesionalnosti, također pridonosi održivom gospodarskom razvoju te predstavlja dodatni impuls za planirani rast investicija.

*Prioritetna područja javnih politika za ostvarivanje strateškog cilja **Učinkovito i djelotvorno pravosuđe, javna uprava i upravljanje državnom imovinom** su sljedeća:*

- *Učinkovito i djelotvorno pravosuđe*
- *Borba protiv korupcije*
- *Kompetentna, dostupna i učinkovita javna uprava*

⁴² Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.

- *Poboljšanje upravljanja državnom imovinom.*⁴³

Za postizanje kompetentne, dostupne i učinkovite javne uprave, aktivnosti će se kroz narednih deset godina usmjeriti na sljedeće prioritete:

- *„optimizacija i digitalizacija usluga i procesa javne uprave*
- *unaprjeđenje upravljanja ljudskim resursima na načelima profesionalizma i kompetentnosti te kvalitete javne uprave*
- *unaprjeđenje funkcionalnosti i održivosti područne (regionalne) i lokalne samouprave*
- *podizanje kvalitete i pojednostavljivanje pisane i elektroničke komunikacije javnih institucija*
- *otvorenost prema savjetovanju i sudjelovanju građana i organizacija civilnoga društva u oblikovanju i provedbi javnih politika.*⁴⁴

Cilj je do 2030. izgraditi javnu upravu koja će biti funkcionalna i otvorena na svim razinama, učinkovito odgovarati na potrebe društva, doprinijeti kvaliteti života građana te gospodarskom razvitku zemlje. Temeljna načela koja će se poštivati radi provođenja unaprjeđivanja rada svih dijelova državne i javne uprave su depolitizacija javne uprave, te zapošljavanje i napredovanje na temelju profesionalnih rezultata i jednakog tretmana. Provoditi će se aktivnosti radi pronalaženja rješenja za povećanje djelotvornosti i učinkovitosti jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave uz primjenu načela supsidijarnosti i prava građana da samostalno odlučuju o uređivanju svojih specifičnih, lokalnih problema.⁴⁵

U cjelini gledano, utvrđeni razvojni smjerovi i strateški ciljevi NRS-a predstavljaju temelj održivom, uključivom i inovativnom razvoju Hrvatske, uz istovremeno postizanje otpornosti društva i gospodarstva na globalne krize.⁴⁶

„Održivi razvoj je okvir s pomoću kojeg se oblikuju politike i strategije kontinuiranog gospodarskog i socijalnog napretka, bez štetnog utjecaja za okoliš i prirodne izvore bitne za ljudske djelatnosti u budućnosti. Cilj održivog razvoja je trostruk, odnosno teži gospodarskoj učinkovitosti (ekonomskom razvoju), društvenoj odgovornosti (socijalnom napretku) i zaštiti

⁴³ Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.

⁴⁴ Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.

⁴⁵ Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.

⁴⁶ Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.

okoliša na nacionalnoj i međunarodnoj razini, a naglasak je stavljen na održivost korištenja prirodnih izvora na nacionalnoj i međunarodnoj razini. ⁴⁷

Primjena koncepta održivog razvoja ključna je u postizanju ravnoteže između gospodarskih, socijalnih i okolišnih zahtjeva globaliziranog društva današnjice, suočenog s mnogim izazovima kao što su siromaštvo, glad, nezaposlenost, migracije stanovništva, klimatske promjene i sigurnosne prijetnje. Hrvatska je od samog početka bila aktivna sudionica procesa donošenja dokumenata važnih za globalno održiv razvoj i to u svim relevantnim tijelima Ujedinjenih naroda i Europske unije. Na svjetskom sastanku na vrhu o održivom razvoju u Riju de Janeiru 1992. Hrvatska je aktivno sudjelovala na usuglašavanju teksta i usvajanju Deklaracije i Akcijskog programa za 21. stoljeće (Agenda 21), koji daje snažnu potporu načelu održivog razvoja i njegovoj daljnjoj evaluaciji. Jedan od prvih dokumenata koje je donio Hrvatski sabor, u kojem se spominje važnost održivog razvoja, jest Deklaracija o zaštiti okoliša Republike Hrvatske, koja je usvojena 1992. Uvažavajući postojeće stanje te preuzete međunarodne obveze, a na temelju Zakona o zaštiti okoliša, donesena je 2009. Strategija održivog razvitka Republike Hrvatske kao ključni dokument kojim se usmjerava gospodarski i socijalni razvoj te zaštita okoliša prema održivom razvoju Hrvatske.

Kada je riječ o najvažnijem međunarodnom dokumentu na ovom području – Program globalnog razvoja za 2030., Hrvatska je tijekom pregovora za usvajanje, uključujući i rad u okviru otvorene radne skupine za ciljeve održivog razvoja, bila u skupini država koje su se snažno zalagale da ciljevi održivog razvoja budu univerzalne naravi.⁴⁸

*„Globalni ciljevi održivog razvoja nisu pravno obvezujući, ali se od vladajuće strukture očekuje preuzimanje odgovornosti te uvođenje nacionalnog okvira za njihovu provedbu.“*⁴⁹

Upravo je donošenje NRS odgovor na preuzimanje odgovornosti i uvođenje nacionalnog okvira za provedbu Globalnih ciljeva održivog razvoja. Provedbu odnosno praćenje realizacije globalnih ciljeva treba povezati sa izvještavanjem o nefinancijskim informacijama jer je u Smjernicama za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama navedeno da se

⁴⁷ Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti: Spremnost Republike Hrvatske za implementaciju ciljeva održivog razvoja do 2030. Dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjescanovo/Revizije%20%202020/IZVJESCA_O_OBAVLJENIM_REVIZIJAMA/REVIZIJE_UCINKOVITOSTI/PROGRAM_ODRZIVOG_RAZVOJA_DO_2030/PROGRAM_ODRZIVOG_RAZVOJA_DO_2030.pdf [14.5.2021.]

⁴⁸ Nacionalni pregled održivog razvoja hrvatske. Dostupno na: <https://www.odraz.hr/nase-teme/odrzivi-razvoj/> [7.4.2021.]

⁴⁹ Gudelj, I. (2019). Ciljevi održivog razvoja – provedba na globalnoj razini i provedbeni status u Republici Hrvatskoj. Hrvatske vode, Vol. 27 (109). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/226674>

„zadovoljavajući zahtjevima za objavljivanje koji proizlaze iz Direktive bitno pridonosi ciljevima održivog razvoja.“⁵⁰ Povezujući ove dvije činjenice, provedba realizacije globalnih ciljeva održivog razvoja do 2030. može biti snažan poticaj za nefinancijsko izvještavanje subjekata javne uprave, jer je za provedbu realizacije navedenih ciljeva potrebna suradnja i uključivanje svih sudionika održivog razvoja (sabor, državne i lokalne institucije, organizacije civilnog društva, akademske zajednice i privatni sektor).

S obzirom na navedeno te na činjenicu da je Republika Hrvatska članica Ujedinjenih naroda i Europske unije, Hrvatska nije mogla ostati neutralna u pogledu doprinosa za ostvarivanje 17 ciljeva održivog razvoja prema Programu Ujedinjenih naroda o održivom razvoju do 2030. (Agenda 2030). Ti su ciljevi nastavak na osam milenijskih razvojnih ciljeva do 2015. koji su uglavnom bili usmjereni na zajedničku borbu protiv siromaštva dok novi razvojni ciljevi proširuju djelokrug na područje promjene klime i održive potrošnje, naglašavajući vrijednost inovativnosti kao i važnost mira i pravde za sve.

Navedeni program usvojen je na Summitu Ujedinjenih naroda o održivom razvoju u New Yorku u rujnu 2015., dok je završni dokument sastanka formalno usvojen 21. listopada 2015. kao rezolucija Opće skupštine UN-a 70/1 pod naslovom „Promijenimo naš svijet: Agenda 2030 za održivi razvoj“. Glavnu okosnicu razvojne agende predstavlja 17 ciljeva održivog razvoja (Sustainable Development Goals – SDGs) detaljno razrađenih u 169 međusobno usko povezanih pod-ciljeva. Riječ je o ključnoj platformi za rješavanje najvažnijih izazova današnjice u njihovoj međusobno povezanoj gospodarskoj, socijalnoj, okolišnoj i političko-sigurnosnoj dimenziji.

Zbog svoje sveobuhvatnosti, uključivosti, univerzalnosti i transformativnog karaktera Agenda 2030 te njezina dosljedna provedba od prvorazrednog je značaja za cijelu međunarodnu zajednicu. Agenda 2030 svoje težište stavlja na ljude, planet, prosperitet, mir i partnerstvo (*People, Planet, Prosperity, Peace, Partnership*), očekujući od država da u skladu sa svojim nacionalnim kapacitetima učine sve da „nitko ne bude ostavljen po strani“ (*„leaving no-one behind“*). Donošenjem Agende 2030. postignut je dogovor da su mir, sigurnost, pravda za sve

⁵⁰ Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama). Službeni list Europske unije 2017/C 215/01.

i socijalna uključenost najbitnije činjenice koje će osigurati jednakost u razvoju i društvenu odgovornost.

Iako sama Agenda 2030, izuzme li se u njoj uključena poveznica na Pariški sporazum o klimatskim promjenama, nije pravno obvezujući dokument, već se može smatrati svojevrsnim „soft law“-om, odnosno tzv. „mekim pravom“, sve države članice UN-a preuzele su na sebe političku obvezu provedbe Agende 2030. Provedbom UN-ove Agende 2030 ujedno se jačaju načela dobre vladavine, te vladavine prava na nacionalnoj i svjetskoj razini, dok se istodobno umanjuju rizici odnosno uzročnici različitih kriza, sukoba i drugih prijetnji međunarodnom miru i sigurnosti.

„Agenda 2030 poziva države da što prije razviju praktična i ambiciozna nacionalna rješenja za njezinu ukupnu provedbu. Pri tome se također mogu koristiti i postojeći instrumenti poput nacionalnih strategija održivog razvoja. Također se potiču države i na uspostavu redovnog i inkluzivnog procesa pregleda provedbe Agende 2030 na nacionalnoj ali i lokalnoj razini, a posebno se ukazuje na potrebu uključivanja svih dionika održivog razvoja, od državnih i lokalnih institucija, organizacija civilnog društva, akademske zajednice i privatnog sektora, kao i podrške parlamenta i drugih institucija u tom smislu.“⁵¹

Donošenjem Agende 2030 „Ujedinjeni narodi donijeli su sveobuhvatni okvir za integrirano i uravnoteženo rješavanje pitanja poput klimatskih promjena, ljudskih prava, korupcije, siromaštva, nejednakosti i pravde za sve. Akteri koji su obuhvaćeni Agendom 2030 su subjekti svih razina od privatnih do javnog sektora te su pozvani prihvatiti integraciju održivosti u svojim strategijama i poslovnim procesima i aktivno izvještavati o svojim postignućima u postizanju ciljeva održivog razvoja. Poseban naglasak stavljen je na koncepte društveno odgovornog poslovanja i održivog razvoja u javnom sektoru zbog njegove neosporne uloge u jačanju održivog razvoja.“⁵²

⁵¹ Održivi razvoj. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/hr/vanjska-politika/multilateralni-odnosi0/globalne-teme/odrzivi-razvoj/> [2.1. 2021.]

⁵² Manes-Rossi, F., Nicolò, G., Tiron Tudor, A., Zanella, G.: Drivers of integrated reporting by state-owned enterprises in Europe: a longitudinal analysis. Dostupno na: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MEDAR-07-2019-0532/full/html> [1.9.2021.]

Ciljevi održivog razvoja jasno su definirali kako bi svijet trebao izgledati 2030., a o ostvarivanju navedenih ciljeva ovisi hoće li i nakon 2030. postojati normalni uvjeti za nastavak života na Zemlji. Globalni ciljevi održivog razvoja imati će utjecaje na buduće strateške dokumente i to na internacionalnoj, regionalnoj i lokalnoj razini. Navedeno je već vidljivo u strategijama razvoja regionalnih odnosno područnih jedinica (županije) koje su u njih, a u skladu sa svojim teritorijalnim, tradicijskim, gospodarskim i drugim specifičnostima, uključili elemente održivog razvoja. Iz tog razloga svjetske institucije koje zagovaraju održivi razvoj, među njima je i World Business Council For Sustainable Development (WBCSD – Svjetsko poslovno vijeće za održivi razvoj)⁵³ povezuju nefinancijsko izvještavanje i izvještavanje o doprinosu provedbe globalnih ciljeva održivog razvoja.

⁵³ WBCSD. Dostupno na: <https://www.wbcsd.org/> [3.1.2021.]

3. OBILJEŽJA I PRISTUPI IZVJEŠTAVANJU O NEFINANCIJSKIM INFORMACIJAMA

3.1. Pristupi i inicijative izvještavanju o nefinancijskim informacijama

Suvremeni uvjeti poslovanja zahtijevaju otvorenost i prilagodljivost prema promjenama koje se nalaze u internom i vanjskom okruženju subjekta poslovanja. Nefinancijsko izvještavanje se tako sve češće spominje kao nadopuna financijskih izvještaja u kontekstu kvalitetnog poslovnog odlučivanja. *„Postojanje kvalitetnih informacija pretpostavka je donošenja kvalitetnih poslovnih odluka. Sve donedavno, informacije sadržane u financijskim izvještajima bile su ključne pri donošenju poslovnih odluka. U posljednje vrijeme postalo je uobičajeno da korisnici pored financijskih informacija sve veći značaj pridaju i nefinancijskim informacijama. Naime, poznavanjem financijskih, organizacijskih, okolišnih i upravljačkih obilježja poduzeća osiguravaju održivost i transparentnost poslovanja. Time se postiže bolje razumijevanje društvene odgovornosti poduzeća, a u konačnici korisnici stječu višu razinu povjerenja u postojeće poslovanje i perspektivu razvoja poduzeća u budućnosti.“*⁵⁴

Doprinos nefinancijskom izvještavanju u velikoj mjeri treba pripisati i Direktivi 2014/95/EU⁵⁵ čije je odrednice Republika Hrvatska kao članica Europske unije uključila u nacionalne zakonodavne okvire odnosno u odredbe Zakona o računovodstvu⁵⁶. Navedena Direktiva *„pod nefinancijskim izvještavanjem podrazumijeva različite informacije o društveno odgovornom poslovanju koje obuhvaćaju socijalna, društvena, organizacijska, okolišna i druga pitanja koja za cilj imaju komunicirati korporativnu kulturu te kvalitetu cjelokupnoga poslovanja poduzeća.“*

Nemoguće je zanemariti činjenicu da je ishodište izvještavanja o nefinancijskim informacijama u primjeni načela održivog razvoja i društveno odgovornog poslovanja. Ukoliko subjekt poslovanja nema generirane poslovne procese koji podržavaju spomenuta načela poslovnog upravljanja, tada niti nema elemenata za nefinancijsko izvještavanje, jer *„jedan je od*

⁵⁴ Dečman, N., Švigir, A. i Rep, A. (2019). Uloga nefinancijskih informacija u poslovnom odlučivanju u ovisnosti o karakteristikama poduzeća. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 1 (17), str. 1 – 17. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/221179> [20.4.2021.]

⁵⁵ Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <http://idop.hr/hr/izvjestavanje/izvjestavanje/nefinancijsko-izvjestavanje-izvjestavanje-o-odrzivosti/direktiva-201495eu/> [18.4.2020.]

⁵⁶ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

*mehanizama provođenja programa društveno odgovornog poslovanja u subjektima izvještavanje o nefinancijskim pokazateljima ili izvještavanje o održivosti.*⁵⁷ Subjekti poslovanja trebaju težiti nastojanjima da svojim transparentnim i odgovornim poslovanjem pridonose održivom razvoju, te da o tome izvještavaju na nefinancijski način.

Održivi razvoj bitan je za svako društvo jer su njegovi glavni ciljevi „postizanje što većeg gospodarskog rasta i BDP-a, razvoj društva uz očuvanje okoliša te bolja kvaliteta života za sve ljude.“⁵⁸

“Jedan od široko prihvaćenih oblika ponašanja koji su poslovne organizacije prihvatile kao odgovor na potrebu za održivim razvojem jest društveno odgovorno poslovanje (DOP).“⁵⁹

Počeci društveno odgovornog poslovanja sežu u pedesete godine prošlog stoljeća i povezuju se ponajprije sa okolišnim problemima koji su počeli negativno utjecati na kvalitetu života u nekim industrijski razvijenim zemljama. Zapravo „čitava praksa društvene odgovornosti započela je kao sredstvo upravljanja rizicima u velikim multinacionalnim kompanijama, koje su bile izložene napadima zbog svoje politike prema okolišu ili zaposlenicima. Zbog toga su one usvojile proaktivno ponašanje, odnosno praksu koja se unaprijed deklarirala (i mogla biti verificirana) kao osjetljiva prema okolišu i društvenim zajednicama u kojima posluju. Suština društveno odgovornog poslovanja sastoji se u tome da se i u odnosu na okoliš i na društvo ide iznad onoga što propisuje zakon. Druga važna odrednica jest uspostavljanje dijaloga i stvarne suradnje između poduzeća i organizacija iz neprofitnog sektora. Jedan od primjera ovakvog ponašanja je Shell, koji je prije petnaestak godina bio predmetom organizirane kampanje od strane zelenih udruga zbog svojih planova da se riješi neprofitabilne naftne platforme tako što će ju potopiti u Sjeverno more. Ovaj slučaj, nazvan Brent Spar, koji je ozbiljno narušio i reputaciju, i povjerenje dioničara i ulagača, i financijsko poslovanje Shella, predstavljao je prekretnicu u odnosima poduzeća prema zajednici. Danas Shell, posredstvom svoje posebno osnovane zaklade, provodi projekte za očuvanje bioraznolikosti na svojim crpilištima u Africi,

⁵⁷ Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]

⁵⁸ Što je to održivi razvoj. Dostupno na: <http://www.odraz.hr/hr/multimedija/videogalerija/sto-je-to-odrzivi-razvoj> [15.4.2021.]

⁵⁹ Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]

i to u suradnji s organizacijama poput World Wildlife Funda (Svjetskog fonda za divlje životinje)“⁶⁰.

Iako je od početka pojave svijesti o društveno odgovorno poslovanju proteklo 70 godina, i danas se ističe *problem „globalne nepravde da 20% najbogatijih ljudi koristi 85% resursa, a proizvode 90% otpada i emisija“*.⁶¹ Gospodarski razvoj se ne može zaustaviti, ali ga možemo preusmjeriti, kako bi prouzročio manje štete za okoliš te društveni i gospodarski razvoj. Više se ne može odvojeno razmišljati o okolišu, te gospodarskom i društvenom napretku, već o njihovom interaktivnom djelovanju kako bi se odabrali razvojni putovi koji su gospodarski učinkoviti, društveno pravedni te prihvatljivi za okoliš.

Sve su veće razlike između siromašnih i bogatih građana u društvu. To nije samo problem jedne generacije, već se taj problem i generacijski nasljeđuje. Društvena nepravda postaje strukturalna. Možemo reći da je to bolest današnjice, ali ne samo u figurativnom, već u stvarnom smislu jer nepravde i nejednakosti itekako negativno utječu na kvalitetu života potičući nezadovoljstvo, nesigurnost, socijalnu i društvenu isključenost, bezizlaznost, bezvoljnost i na koncu stvarno i utječu na zdravlje ljudi. I da bude situacija još gora, bogati postaju bogatiji, a siromašni još siromašniji. *„U Republici Hrvatskoj 2018. stopa rizika od socijalne isključenosti iznosi 19,3 %, a postotak osoba u riziku od siromaštva i socijalne isključenosti 24,8 %. Dakle, svaka četvrta osoba u Hrvatskoj je u riziku od siromaštva i socijalne isključenosti.“*⁶² Svijet postaje žalosno mjesto za sve veći broj ljudi. Zbog toga vladajuće strukture trebaju odvažno krenuti na put pravednosti, jednakosti, održivog razvoja i to na društveno odgovoran način.

Kako bi se od primjene društveno odgovornog poslovanja mogle polučiti stvarne koristi, njegova implementacija treba biti specifična za svaki subjekt poslovanja te kao takav *„prilagođen potrebama i mogućnostima subjekta, ali i potrebama i interesima dionika. Upravo je činjenica da društveno odgovorno poslovanje mora biti specifično i prilagođeno potrebama poduzeća utjecala na nedostatak strogo definirane forme odnosno nepostojanja obveznog skupa aktivnosti od kojih se nužno sastoji. Zbog toga se on kreira individualno za svako*

⁶⁰ Što je to društveno odgovorno poslovanje. Dostupno na: <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/sto-je-to-drustveno-odgovorno-poslovanje/> [15.4.2021.]

⁶¹ Što je to održivi razvoj. Dostupno na: <http://www.odraz.hr/hr/multimedija/videogalerija/sto-je-to-odrzivi-razvoj> [15.4.2021.]

⁶² Što je to održivi razvoj. Dostupno na: <http://www.odraz.hr/hr/multimedija/videogalerija/sto-je-to-odrzivi-razvoj> [15.4.2021.]

poduzeće, a trebao bi ovisiti izravno o zahtjevima, potrebama i interesima dionika koji poduzeće okružuju s naglaskom na one najvažnije ili uvjetno rečeno najjače, koji mogu utjecati na uspješnost poduzeća u kreiranju nove vrijednosti. Drugim riječima društveno odgovorno poslovanje još je jedan oblik poslovnog upravljanja koje ovisi o znanju i sposobnostima svojih menadžera. ⁶³ Zato je bitno da elementi društveno odgovornog poslovanja budu uključeni u Strateške razvojne dokumente ali ne samo kroz prikaz vizija i misija nego je „*potrebno iskazati društveno odgovorno poslovanje i operativnim dokumentima o postojanju planova, ciljeva, mjerljivih pokazatelja te budžetnim stavkama koje osiguravaju provedbu planiranih aktivnosti. Na kraju je potrebno i odrediti odgovorne osobe ili odjele čiji je zadatak provođenje aktivnosti i postizanje zadanih ciljeva.*“ ⁶⁴

Nefinancijsko izvješće je odgovor zahtjeva za sve veću transparentnost u poslovanju i redovito objavljivanje svih relevantnih informacija vezanih uz njega. Izvješće koje sadrži nefinancijske informacije treba dati uravnotežen i razuman prikaz učinka organizacije koja izvještava – uključujući pozitivne i negativne doprinose.⁶⁵

Izvještavanje o nefinancijskim informacijama nadilazi okvire uobičajenog odnosno tradicionalnog financijskog izvještavanja. Oblik i sadržaj financijskih izvještaja, u kojima se iskazuju isključivo financijski podaci vezani za poslovanje nekog subjekta (prihodi, rashodi, rezultat poslovanja, obveze i imovina), je strogo propisan. Nefinancijsko izvještavanje uvodi novi način komuniciranja poslovnog subjekta sa zainteresiranim dionicima u cilju povećanja transparentnosti, kvalitete i uspješnosti poslovanja. U suštini sadrži osnovne informacije nužne za razumijevanje poslovnih rezultata i razvoja poduzetnika te razumijevanje učinka njegovih aktivnosti na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, pitanja u vezi ljudskih prava te borbe protiv korupcije i podmićivanja.

Međutim, još uvijek su prisutne predrasude da je izvješćivanje sa financijskim podacima dovoljno te da je nefinancijsko izvješćivanje namijenjeno subjektima realnog sektora jer se objavljivanje nefinancijskih podataka provodi u marketinške svrhe ili se povezuje sa

⁶³ Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas, str. 11. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]

⁶⁴ Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas, str. 21. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]

⁶⁵ Bačun, D., Matešić, M. i Omazić, M.A. (2012). Leksikon održivog razvoja. Zagreb: Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/581489> [18.3.2021.]

filantropijom⁶⁶. Navedeni način promišljanja na neki način potvrđuje regulatorni okvir koji za sada propisuje nefinancijsko izvještavanje za određena trgovačka društva ovisno o njihovoj veličini.

Europska unija je obvezu nefinancijskog izvještavanja za velika trgovačka društva propisala Direktivom o nefinancijskom izvještavanju i raznolikosti 2014/95/EU⁶⁷ koju je usvojio Europski parlament u prosincu 2014. Direktiva „predstavlja dio inicijative Europske unije o povećanju transparentnosti, razvoju društveno odgovornog poslovanja te ostvarivanju ciljeva Europske unije o pametnom, održivom i uključivom rastu“.⁶⁸ Za razliku od velikih trgovačkih društava, mikro, mala i srednja društva nisu obveznici sastavljanja nefinancijskih izvješća, ali to mogu raditi dobrovoljno.

Kako bi se poboljšala dosljednost i usporedivost nefinancijskih informacija koje objavljuju poslovni subjekti Europske unije, njene zemlje članice imale su obvezu u svoja nacionalna zakonodavstva ugraditi odrednice spomenute Direktive. Slijedom navedenog, u Hrvatskoj je u prosincu 2016. donesen Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu⁶⁹, čije su odredbe stupile na snagu 1. siječnja 2017. Prema navedenom propisu veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje izvješće posloводства uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava te borbu protiv korupcije.

⁶⁶ Filantropija je altruistična aktivnost radi promicanja dobra u nekom društvu. Ona predstavlja napor i želju da se poveća blagostanje među ljudima, dobrovoljnim radom i/ili materijalnim donacijama. U Hrvatskoj je od svih oblika filantropije najčešće doniranje. Filantropija je angažiranost pojedinca i/ili organizacije u društvenoj zajednici i ulaganje u njezino blagostanje. Ona nije dijelom osnovnog poslovanja ili temeljne djelatnosti, već se odnosi na nastojanje pojedinca i/ili organizacije da pridonese okolini u kojoj djeluje pa je izvršna platforma za stvaranje povezanosti između neprofitnih organizacija, društvene zajednice i poslovnih organizacija. Time se stvara suradnja i otvaraju mnoge mogućnosti za nesebičnu razmjenu u kojoj su sve strane na dobitku. Bačun, D., Matešić, M. i Omazić, M.A. (2012). Leksikon održivog razvoja. Zagreb: Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/581489> [18.3.2021.]

⁶⁷Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <http://idop.hr/hr/izvjestavanje/izvjestavanje/nefinancijsko-izvjestavanje-izvjestavanje-o-odrzivosti/direktiva-201495eu/> [18.4.2020.]

⁶⁸ Markota Vukić, N. (2019). Primjer prikaza odabranih tema društvene kategorije u nefinancijskom izvještaju. Računovodstvo, revizija i financije. 2019 (4), str. 45-48.

⁶⁹ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu, Narodne novine 120/16.

Subjekti od javnog interesa su vrlo brojni, a prema odredbama članka 3. Zakona o računovodstvu sljedeći subjekti se smatraju od javnog interesa:

- „Trgovačka društva čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi neke od država članica EU;
- Kreditne institucije;
- Institucije za elektronički novac;
- Društva za osiguranje;
- Društva za reosiguranje;
- Leasing društva;
- Društva za upravljanje UCITS fondovima;
- Društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima;
- UCITS fondovi;
- Alternativni investicijski fondovi;
- Mirovinska društva;
- Društva za dokup mirovine;
- Faktoring društva;
- Investicijska društva, burze te druge vrste društava koje su značajne za djelovanje tržišta kapitala;
- Trgovačka društva te druge pravne osobe koje se smatraju pravnim osobama od posebnog interesa za Republiku Hrvatske te
- Trgovačka društva koja su samostalno ili sa svojim ovisnim društvima tijekom prethodne godine zapošljavala preko 5 000 zaposlenih ili imala aktivnu bilancu veću od 5 mlrd kn na posljednji dan poslovne godine⁷⁰.

Kako bi nefinancijski izvještaji bili korisni i usporedivi te sadržavali odgovore o učincima njegova poslovanja iz područja okoliša i društva s aspekta kadrovskih pitanja, poštovanja ljudskih prava, borbe protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem, u skladu s odredbama članka 21.a Zakona o računovodstvu, odgovori na navedena pitanja trebaju biti koncipirani u obliku:

- „opisa politika i postupaka analize poduzeća u vezi s navedenim pitanjima okoliša i društva
- opisa rezultata provedenih mjera

⁷⁰ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

- *opisa materijalnih ili značajnih rizika koji utječu na poslovanje poduzetnika povezanih s navedenim pitanjima te proizvoda ili usluga koji mogu prouzročiti negativne učinke, navodeći kako poduzetnik upravlja tim rizicima i*
- *opisa značajnih nefinancijskih pokazatelja bitnih za poslovanje poduzetnika.*⁷¹

Pri tome treba napomenuti da poslovni subjekt „izvještava o onim nefinancijskim informacijama koje je kroz dijalog s ključnim dionicima identificirao kao značajne. Značajne nefinancijske informacije su informacije koje kroz poslovanje poduzetnika predstavljaju značajan utjecaj na društvo i okoliš.“⁷²

Na nacionalnoj i međunarodnoj razini ne postoji zakonski propisani okvir izvještavanja nefinancijskih informacija već samo preporučeni standardi i inicijative. „Subjekt nefinancijskog izvještavanja može nefinancijske informacije objavljivati u obliku koji je integriran u izvještaj posloводства (ili u konsolidirani izvještaj posloводства) ili kao zasebni nefinancijski izvještaj.“⁷³

Odredbama Zakona o računovodstvu⁷⁴ predloženi su različiti okviri nefinancijskog izvještavanja. Za potrebe nefinancijskog izvještavanja subjekti se mogu osloniti na nacionalne okvire, okvire Europske unije, međunarodne okvire ili neobvezujuće smjernice o metodologiji podnošenja izvješća o nefinancijskim informacijama (smjernice za izvješćivanje) koje objavljuje Europska komisija. „Međunarodni okviri za nefinancijsko izvješćivanje su strukturirani predlošci društvima za nefinancijsko izvješćivanje o ključnim pitanjima od općeg interesa, a njime se ograničava administrativno opterećenje i olakšava usporedivost informacija.“⁷⁵ Subjekt izvješćivanja dužan je navesti na koje se okvire oslanja.

⁷¹ Zakon o računovodstvu, 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

⁷² Markota Vukić, N. (2019). Primjer prikaza odabranih tema društvene kategorije u nefinancijskom izvještaju. Računovodstvo, revizija i financije. 2019 (4), str. 45-48.

⁷³ Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU. Računovodstvo, revizija i financije. 2015 (12). str. 46-50.

⁷⁴ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

⁷⁵ Markota Vukić, N. (2018). Smjernice za sastavljanje nefinancijskog izvješća za 2017. godinu. Računovodstvo, revizija i financije. 2018 (3), str. 116-122.

„Cilj je izvještavanja o nefinancijskim informacijama povećati transparentnost i usporedivost poduzetnika, međutim međunarodnim okvirima za izvještavanje i Direktivom poduzetnici i dalje zadržavaju pravo izvještavanja samo onih informacija koje ne nanose štetu njihovom poslovnom položaju. Rastući trend i obvezu izvještavanja nefinancijskih informacija, uspješni hrvatski i svjetski poduzetnici već su uvrstili u svoju poslovnu strategiju na način da nefinancijsko izvještavanje prestaje biti samo nabranje okolišnih i društvenih aspekata poslovanja, a sve više postaje kvantifikacija, analiza i izvještavanje materijalnih aspekata za poduzeće i njegove dionike.“⁷⁶

3.2. Definicija, smjernice, načela i standardi nefinancijskog izvještavanja

U širem kontekstu, nefinancijsko izvještavanje je proces pripreme nefinancijskih informacija o tome koliko je subjekt koji izvještava učinkovit u području zaštite okoliša, društvene odgovornosti, socijalne politike (zaštite ljudskih prava), kadrovske politike te borbe protiv korupcije i podmićivanja. Nefinancijsko izvještavanje omogućuje poduzetnicima da zainteresiranoj javnosti javno objavljuje informacije o njegovom razvoju, poslovnom rezultatu i položaju.

Izvještavanje o nefinancijskim informacijama za određenu vrstu poduzeća regulirano je Direktivom Europske unije 2014/95/EU⁷⁷ o objavljivanju nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa, a stupila je na snagu 6. prosinca 2014. Ona je izmjena Direktive 2013/34/EU o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća. Objava nefinancijskih podataka trebalo je započeti od 2018., a objava informacija se odnosila na poslovnu godinu 2017.

Navedena Direktiva pod nefinancijskim izvještavanjem podrazumijeva različite informacije o društveno odgovornom poslovanju poduzeća koje obuhvaćaju socijalna, društvena, organizacijska, okolišna i druga pitanja koja za cilj imaju komunicirati korporativnu kulturu te

⁷⁶ Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU. Računovodstvo, revizija i financije. 2015 (12). str. 46-50.

⁷⁷Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <http://idop.hr/hr/izvjestavanje/izvjestavanje/nefinancijsko-izvjestavanje-izvjestavanje-o-odrzivosti/direktiva-201495eu/> [18.4.2020.]

kvalitetu cjelokupnoga poslovanja poduzeća. Njome se proširuje sadržaj informacija o poslovanju određenih vrsta poduzeća. Njenim donošenjem je na neki način potvrđeno da razumijevanje poslovanja bazirano samo na financijskim pokazateljima, pripada prošlosti. Osim nadopune izvještavanja s nefinancijskim informacijama, doprinos se ogleda i u većoj transparentnosti poslovanja poduzeća.

U nefinancijsko izvješće se, prema potrebi, uključuju pozivanja na iznose iskazane u godišnjim financijskim izvještajima te dodatna objašnjenja tih iznosa. Poduzetnik može izostaviti informacije o predstojećim događajima ili pitanjima tijekom pregovora kad bi, u skladu s obrazloženim mišljenjem članova izvršnih, upravljačkih i nadzornih tijela koji djeluju u okviru nadležnosti koje su im dodijeljene nacionalnim pravom i koji snose kolektivnu odgovornost za to mišljenje, objavljivanje takvih informacija moglo nanijeti ozbiljnu štetu poslovnom položaju poduzetnika, pod uvjetom da takvo izostavljanje ne sprječava fer i objektivno razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti. „Međutim, to ne znači da poduzeće ne treba objavljivati informacije na temelju kojih će se moći razumjeti njegov razvoj, poslovni rezultat i položaj“.⁷⁸

Obveznici nefinancijskog izvještavanja samostalno odlučuju o okviru izvještavanja kojeg bi trebalo dosljedno primjenjivati. Unutar standarda obveznih objava prema izabranom okviru mogu odlučiti o objavi materijalno značajnih informacija. Međutim, kako bi objavljene nefinancijske informacije imale mogućnost usporedivosti u okviru izvještavanja o okolišnim, socijalnim i kadrovskim pitanjima te pitanja u vezi s poštovanjem ljudskih prava, borbe protiv korupcije i podmićivanja, nefinancijsko izvješće treba sadržavati sveobuhvatan pregled politika, rezultata i rizika povezanih s navedenim pitanjima. Sadržaj nefinancijskih izvještaja je reguliran Zakonom o računovodstvu i Direktivom 2014/95/EU.

S obzirom na to da nefinancijsko izvještavanje podrazumijeva izvještavanje različitih informacija o pitanjima okolišne, socijalne, kadrovske, organizacijske i druge prirode, kako bi se smanjio rizik od pogrešnog tumačenja, te kako bi se navedene informacije objavljivale na usporediv i komparativan način, postoje okviri nefinancijskog izvještavanja. Poduzetnici su

⁷⁸ Nefinancijsko izvještavanje: Novi izazov za korporativne računovodstvene sustave, dr.sc. Dubravka Krivačić, Martina Antunović, bacc.oec., Pregledni rad UDK 658.3:316.663 – dostupno na file:///C:/Users/sanbur/Downloads/Krivacic_Zbornik_3_4_2018.pdf [20.9.2020.]

tako pri sastavljanju nefinancijskih izvještaja, dužni pridržavati se odredbi sadržanih u Zakonu o računovodstvu te Direktivi 2014/95/EU, odnosno obvezni su opisati svoj poslovni model, ishode i rizike usvojenih politika vezanih uz obvezne teme te koristiti poznatim izvještajnim okvirima kao što su:

- „Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (EMAS);
- Globalni sporazum Ujedinjenih naroda (UN);
- Vodeća načela o poduzetništvu i ljudskim pravima za provedbu okvirnog programa UN-a „Zaštita, poštovanje i pomoć“;
- Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD);
- Norma (ISO) 26000 Međunarodne organizacije za normizaciju;
- ILO Tripartitna deklaracija o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada te
- Globalna inicijativa za izvještavanje (GRI)“.⁷⁹

3.2.1. Načela nefinancijskog izvještavanja

Ishodište načela nefinancijskih informacija nalazimo u Smjernicama Europske komisije za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama).⁸⁰ Smjernice su neobvezujuće i u njoj se ne utvrđuju nove pravne obveze. Smjernicama se nastoji pomoći trgovačkim društvima da objavljuju visokokvalitetne, relevantne, korisne, usklađene i usporedive nefinancijske informacije (okolišne, socijalne i povezane s upravljanjem) na način kojim se potiče snažan i održivi rast i zapošljavanje te osigurava transparentnost prema dionicima.

Prema navedenoj Smjernici, ključna načela nefinancijskog izvještavanja su sljedeća:

⁷⁹ Vukić, N. (2015.): Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU, RRIF d.o.o., Zagreb, broj 12, str 50

⁸⁰ Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama). Službeni list Europske unije 2017/C 215/01.

- Objava materijalnih informacija
- Točnost, objektivnost i razumljivost nefinancijskih informacija
- Sveobuhvatnost i sažetost nefinancijskih informacija
- Strateška vizija usmjerena na budućnost
- Informacije usmjerene na dionike
- Usklađenost i dosljednost nefinancijskih informacija.

Materijalnost nefinancijskih informacija je načelo koje govori o tome da teme o kojima se izvještava trebaju biti bitne, što je sadržano u članku 21. Zakona o računovodstvu kojim je propisano da nefinancijska izvješća uključuju informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti. Ishodište tako opisanih nefinancijskih informacija nalazimo i u Direktivi 2013/34/EU koja ih definira kao materijalne informacije odnosno one čiji bi izostanak ili pogrešno prikazivanje moglo u razumnoj mjeri utjecati na donošenje odluka korisnika nefinancijskih izvještaja. Smjernice Europske komisije za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama predlažu nekoliko čimbenika koji se mogu uzeti u obzir prilikom procjene materijalnosti informacija:

- Poslovni model, strategija i glavni rizici
- Glavna sektorska pitanja – koje će se informacije smatrati materijalno značajnim ovisi i o tome kojom se djelatnosti subjekt izvješćivanja bavi i kako obavljanje djelatnosti može imati učinke (pozitivne i negativne) na okolinu i na društvo
- Interesi i očekivanja ključnih dionika – subjekti izvješćivanja materijalnu značajnost svojih nefinancijskih informacija otkriva odnosno određuje i kroz komunikaciju s relevantnim dionicima pokušavajući razumjeti njihove interese, potrebe i probleme
- Učinak aktivnosti – trebaju se uzeti u obzir stvarna i moguća ozbiljnost i učestalost učinaka poslovnih aktivnosti kroz učinke njihovih proizvoda, usluga i poslovnih odnosa
- Javne politike i poticajni propisi – prilikom određivanja materijalne značajnosti nefinancijskih informacija treba uzeti u obzir javne politike i poticajne propise jer oni mogu imati utjecaj na posebne okolnosti subjekta a time i na određivanje materijalnosti nefinancijskih informacija.

Smjernice Europske komisije za nefinancijsko izvješćivanje navode kako je potrebno redovito preispitivanje procjene materijalne značajnosti kako bi se osiguralo da su teme o kojima se izvještava i dalje bitne. To osobito vrijedi u dinamičnim i inovativnim društvima dok se u stabilnijim okolnostima preispitivanje procjene materijalne značajnosti može rjeđe provoditi.

Načelo **točnosti, objektivnosti i razumljivosti nefinancijskih informacija** ukazuje na činjenice da bi se u nefinancijskom izvještaju trebale uzeti u obzir samo dostupne i pouzdane informacije vodeći računa pri tome o potrebama za informacijama ključnih korisnika koje ne bi trebalo zavaravati izostavljanjem materijalnih informacija ili objavom nematerijalnih informacija. U nefinancijskom izvještaju činjenice bi se trebale jasno razlikovati od stajališta ili tumačenja. Prema smjernicama Europske komisije za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama, točnost i preciznost informacija može se poboljšati na sljedeće načine:

- Odgovarajućim mehanizmima korporativnog upravljanja – primjerice pitanja održivosti i/ili transparentnosti povjeravaju se određenim neovisnim članovima odbora ili vijeću;
- Stabilnim i pouzdanim dokazima, internim sustavima kontrole i izvješćivanja;
- Učinkovitim uključivanjem korisnika i
- Neovisnim vanjskim jamstvima.

Radi boljeg razumijevanja razvoja i poslovnih rezultata, trebalo bi kombinirati objavljivanje kvalitativnih i kvantitativnih informacija. Kvantitativne informacije korisne su za izvješćivanje o ključnim pokazateljima uspješnosti, ciljevima i slično, dok se kvalitativnim informacijama pruža kontekst i poboljšava razumijevanje nefinancijskog izvješća. Kombiniranjem kvalitativnih (narativnog izvješćivanja), kvantitativnih informacija i vizualnog prikaza (grafikoni i dijagrami) povećava se razumijevanje i transparentnost nefinancijskih izvještaja.

U svrhu poštivanja načela **sveobuhvatnosti ali sažetosti nefinancijskih informacija**, u fazi pripreme podataka za nefinancijsko izvješćivanje, potrebno je identificirati materijalno značajne nefinancijske informacije prema kategorijama pitanja koja su propisana Zakonom o računovodstvu, a unutar njih treba odrediti specifične tematske aspekte koje nude Smjernice Europske komisije za nefinancijsko izvješćivanje.

U tablici u nastavku daje se prikaz kategorija pitanja prema odredbama Zakona o računovodstvu kao i popis tematskih aspekata prema Smjernicama Europske komisije za nefinancijsko izvješćivanje.

Tablica 2

Pregled pitanja i tematskih aspekata za nefinancijsko izvješćivanje

Pitanja prema Zakonu o računovodstvu	Pregled tematskih aspekata prema Smjernicama EK za nefinancijsko izvješćivanje	
	Bitne informacije o učincima poslovanja na okoliš i društvo	Ključni pokazatelji uspješnosti
OKOLIŠNA PITANJA	<ul style="list-style-type: none"> -materijalne informacije o sprječavanju i kontroli onečišćenja -utjecaj na okoliš uslijed uporabe energije -izravne i neizravne emisije u atmosferu -uporaba i zaštita prirodnih resursa i zaštita bioraznolikosti -gospodarenje otpadom -utjecaj na okoliš prometa ili uporabe proizvoda i usluga i raspolaganja njima -razvoj zelenih proizvoda i usluga. 	<ul style="list-style-type: none"> - energetska učinkovitost i poboljšanja energetske učinkovitosti - potrošnja energije iz neobnovljivih izvora energije i energetski intenzitet - emisija stakleničkih plinova - emisija ostalih onečišćujućih tvari - vađenje prirodnih resursa - učinci da prirodni kapital i bioraznolikosti i ovisnosti o njima - gospodarenje otpadom (primjerice stope recikliranja)
SOCIJALNA I KADROVSKA PITANJA	<ul style="list-style-type: none"> -provedba temeljnih konvencija Međunarodne organizacije rada -pitanja različitosti (spolova i jednako postupanje pri zapošljavanju i obavljanju zanimanja) - pitanja zapošljavanja, uključujući savjetovanje sa zaposlenicima i/ili njihovo sudjelovanje, zapošljavanje i uvjete rada - odnose sa sindikatima, poštovanje sindikalnih prava - upravljanje ljudskim kapitalom, uključujući upravljanje karijerom i zapošljivošću, sustav naknada, osposobljavanje - zdravlje i sigurnost na radu - odnosi s potrošačima, uključujući zadovoljstvo potrošača, dostupnost, proizvode s mogućim utjecajem na zdravlje i sigurnost potrošača - učinci na ranjive potrošače - odnosi u zajednici, uključujući socijalni i gospodarski razvoj lokalnih zajednica 	<ul style="list-style-type: none"> -različitost spolova i ostali aspekti različitosti - broj zaposlenika koji imaju pravo na roditeljski dopust, po spolu - broj radnika koji sudjeluje u aktivnostima za koje postoji veliki rizik od određenih nesreća ili bolesti - broj nesreća na radu, vrstama ozljeda ili profesionalnim bolestima - fluktuacija osoblja - udjel zaposlenika koji rade na temelju ugovora o radu na određeno vrijeme i po spolu - postupci savjetovanja zaposlenika - broj zaposlenih osoba s invalidnošću.
POŠTOVANJE LJUDSKIH PRAVA	<ul style="list-style-type: none"> -predanost poštovanju ljudskih prava unutar društva i lanca nabave 	<ul style="list-style-type: none"> - broj slučajeva ozbiljnih utjecaja na ljudska prava povezanih s njegovim aktivnostima ili odlukama - postupci za zaprimanje i rješavanje pritužbi i za smanjenje povreda ljudskih prava i osiguravanje pravnih lijekova za te povrede - broj postupaka i dobavljača za koje postoji znatan rizik od povrede ljudskih prava - postupci i mjere za sprječavanje trgovanje ljudima za sve vrste iskorištavanja, prisilnog ili obveznog rada i rada djece, rada na crno i nesigurnih uvjeta rada posebno u pogledu zemljopisnih područja u kojima postoji veći rizik od izloženosti zloporabi - koliko su poslovni objekti, dokumenti i internetske stranice dostupni osobama s invalidnošću - poštovanje slobode udruživanja - suradnja s relevantnim dionicima

BORBA PROTIV KORUPCIJE I PODMIĆIVANJA	-način upravljanja pitanjima i slučajevima borbe protiv korupcije i podmićivanja	- politike, postupci i standardi borbe protiv korupcije - kriteriji koji se upotrebljavaju u procjenama rizika povezanima s korupcijom - postupci unutarnje kontrole i resursi namijenjeni sprječavanju korupcije i podmićivanja - broj zaposlenika koji su sudjelovali u primjerenom osposobljavanju - uporaba mehanizama upozoravanja - broj tekućih ili zaključenih sudskih postupaka o protutržišnom ponašanju.
--	--	--

Izvor: Markota Vukić, N. (2018): Smjernice za sastavljanje nefinancijskog izvješća za 2017. godinu, Računovodstvo, revizija i financije. 2018 (3), str. 118.

Načelo **uključenosti strategije i ciljeva subjekta** podrazumijeva da se u nefinancijskom izvještaju očekuju podaci o poslovnom modelu subjekta, strategijama i ciljevima razvoja te kratkoročne, srednjoročne i dugoročne implikacije dostavljenih informacija.

Prilikom sastavljanja nefinancijskog izvještaja potrebno je uzeti u obzir očekivane **informacije ključnih odnosno zainteresiranih dionika** koji s aspekta subjekata javne uprave mogu biti zaposlenici, dobavljači, lokalna zajednica, javna tijela, civilno društvo i ranjive skupine.

Načelo **usklađenosti i dosljednosti nefinancijskih informacija** znači da nefinancijsko izvješće treba biti usklađeno s ostalim poslovnim izvješćima. Sadržaj nefinancijskog izvješća trebao bi biti dosljedan tijekom vremena zbog čega je bitno odabrati onaj okvir za nefinancijsko izvještavanje kako bi se osigurala razumljivost i pouzdanost nefinancijskog izvješća subjekta tijekom vremena.

3.2.2. Standardi nefinancijskog izvještavanja

Izveštavanje o nefinancijskim informacijama je detaljna analiza poslovanja sa pregledom materijalno važnih tema bitne za subjekt izvještavanja i njegove dionike, a sve s ciljem osiguranja održivosti, usporedivosti i povećanja transparentnosti poslovanja.

Pod pritiskom investitora koji su prepoznali prednosti nefinancijskog izvještavanja, praksu nefinancijskog izvještavanja trebalo je standardizirati. Globalna inicijativa za izvještavanje (GRI – Global Reporting Initiative) je krovna, nezavisna, međunarodna standardizacijska organizacija (neprofitna) u području nefinancijskog izvještavanja. Sjedište GRI-a je u

Amsterdamu u Nizozemskoj i u svojoj organizacijskoj strukturi ima mrežu od sedam regionalnih centara koja osiguravaju podršku organizacijama i dionicima širom svijeta.⁸¹

GRI tijekom listopada 2016. napušta G4 smjernice koje su do tada bile najzastupljeniji i najšire korišten okvir za nefinancijsko izvještavanje. Prihvaćajući koncept trostrukih kriterija ili 3P (kratica za engleski People, Planet, Profit) razvija međunarodno najpoznatiji okvir nefinancijskog izvještavanja te su tako nastali GRI standardi kao nastavak preoblikovanih Smjernica za izvještavanje G4.

GRI je pristupio doradi i preoblikovanju G4 smjernica u standard prvenstveno iz razloga ostvarivanja daljnjih koraka u procesu razvoja izvještavanja kako bi se smjernice za izvještavanje lakše prilagodile stalno rastućim zahtjevima za izvještavanje te nove teme u budućnosti lakše integrirale u proces izvještavanja.⁸²

Potrebno je istaknuti značajnu novinu kod primjene GRI standarda u odnosu na prethodne okvire nefinancijskog izvještavanja. Navedeno se odnosi na detaljni prikaz osnovnih rizika povezanih s okolišnim, ekonomskim i društvenim pitanjima. To znači da se pri nefinancijskom izvještavanju posebna pozornost treba posvetiti identifikaciji i opisu društvenih, ekonomskih i okolišnih rizika. U tom kontekstu, cilj nefinancijskog izvještavanja nije samo povećanje transparentnosti i mogućnost usporedivosti među subjektima koji izvještavaju već i smanjiti rizičnost poslovanja.⁸³

Primjenjujući GRI standarde i okvire subjekti mogu kontinuirano mjeriti i izvještavati o odabranim područjima društvene, okolišne i socijalne kategorije. U odnosu na Smjernice za izvještavanje G4, GRI standardi su okviri čijim korištenjem se poboljšava dosljednost i usporedivost nefinancijskih informacija. Standardizacija okvira omogućava lakše referiranje na pojedine teme ili standarde iz G4.

Izveštavanje GRI standardima omogućava:

- *unaprijediti vjerodostojnost i primjenu GRI standarda diljem svijeta*
- *GRI standardima da budu snažnije referencirani u javnim politikama te da se time ojača primjena vjerodostojnog izvještaja o održivosti*

⁸¹ GRI. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/about-gri/> [30.12.2020.]

⁸² <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno-nefinancijsko-izvjescivanje-umjesto-dosadasnjih-smjernica-g4-vrijedit-ce-gri-standardi-1-1-2017-vazno-za-sve-velike-tvrtke/> [24.8.2020.]

⁸³ Markota Vukić, N. (2019). Primjer prikaza odabranih tema društvene kategorije u nefinancijskom izvještaju. Računovodstvo, revizija i financije. 2019 (4), str. 45-48.

- *Da se pojedini standardi dodatno samostalno unapređuju omogućujući njihovu trajnost*
- *Olakšavanje dostupnosti standarda za nove i postojeće korisnike*
- *Pružanje podrške trajnijom i kvalitetnijom strukturom izvještavanja.*⁸⁴

*„GRI standardi se temelje na poticanju odgovornosti te prepoznavanju i upravljanju rizicima poslovanja. Navedeno se može protumačiti na način kako GRI standardi zapravo potiču aktivnosti da se na vrijeme uoče rizici poslovanja koje je moguće iskoristiti s ciljem poboljšanja uspješnosti poslovanja, ali da se istodobno poduzmu posebni naponi radi očuvanja okoliša te stvaranja društvene dobrobiti.“*⁸⁵

Karakteristično za GRI standarde je definirana struktura izvještavanja, jasni zahtjevi te jednostavan jezik izvješćivanja kako bi zainteresirani dionici mogli jednostavno doći do informacija.

Izvještavanje o nefinancijskim informacijama je zapravo izvještavanje o nefinancijskim utjecajima nekog subjekta na okoliš, društvo, socijalna pitanja i borbe protiv korupcije. Kako bi izvještavanje ostvarilo cilj odnosno dalo kvalitetne i materijalno značajne nefinancijske informacije, potrebno je dobro poznavati nefinancijske utjecaje o kojima se želi i treba izvještavati. *„Ovakav slijed promišljanja najviše sličí procesu strateškog planiranja koji se sastoji od razumijevanja ulaznih i izlaznih parametara procesa, ključnih rizika koji mogu nastati promjenom uvjeta te aktivnostima koje se mogu poduzeti kako bi se tim rizicima upravljalo. Rezultat ovakvog procesa promišljanja je razumijevanje materijalno značajnih tema iz perspektive održivosti a to je popis tema koje predstavljaju sadržaj budućeg izvještaja o nefinancijskim utjecajima. Potrebno je imati na umu da nefinancijski izvještaj nije promotivni katalog već treba zainteresirane korisnike izvještavati o uspjesima i neuspjesima u upravljanju nefinancijskim utjecajima. Izvještaj mora biti jasan, dosljedan u praćenju načina objavljivanja informacija kako to propisuje GRI, a radi mogućnosti uspoređivanja nefinancijskih*

⁸⁴ Nefinancijsko izvješćivanje – Umjesto dosadašnjih Smjernica G4 vrijedit će GRI Standardi -1.1.2017. Važno za sve velike tvrtke. Dostupno na: <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/nefinancijsko-izvjescivanje-umjesto-dosadasnjih-smjernica-g4-vrijedit-ce-gri-standardi-1-1-2017-vazno-za-sve-velike-tvrtke/> [24.8.2020.]

⁸⁵ Globalreporting.org: About GRI, dostupno na <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx> [10.4.2020.]

*informacija s objavama drugih subjekata. Također je bitno da informacije budu pouzdane i na vrijeme objavljene.*⁸⁶

Modularni, međusobno povezani GRI standardi dizajnirani su prvenstveno da se koriste kao set za pripremu izvješća o održivosti usredotočenog na materijalne teme. Tri univerzalna standarda koristi svaka organizacija koja priprema izvješće o održivosti. Organizacija također odabire između Standarda specifičnih za određenu temu da izvještava o svojim materijalnim temama – ekonomskim, ekološkim ili socijalnim. Priprema izvješća u skladu s GRI standardima pruža cjelovitu sliku materijalnih tema organizacije, njihovih povezanih utjecaja i načina upravljanja. Organizacija također može koristiti sve ili dio odabranih GRI standarda za izvještavanje o određenim informacijama.⁸⁷

GRI standardi su strukturirani kao set modularnih standarda i sastoje se od tri opća standarda koje mogu primijeniti sve organizacije te od dodatnih 33 tematski specifičnih objava (standarda) koji se odabiru ovisno o materijalno važnim temama o kojima se izvještava. Standardi također predstavljaju jasniju razliku između zahtjeva (treba), preporuka (bi bilo dobro) i smjernica (može) kao različite razine važnosti primjene. G4 smjernice su izvorno bile pripremljene za nefinancijsko izvještavanje realnog sektora, a GRI standarde mogu koristiti i javne ustanove i neprofitne organizacije, znači i subjekti javne uprave.

Kako bi nefinancijski izvještaji sastavljeni prema GRI standardima bili kvalitetni, subjekti koji izvještavaju trebaju razumjeti svoje nefinancijske utjecaje, kako njima upravljati te prepoznati rizike koji mogu utjecati na učinke poslovanja, odnosno potrebno je odrediti popis materijalnih tema koji će predstavljati sadržaj nefinancijskog izvještaja.

Pristup upravljanju vrlo je važan dio izvještavanja. Dodijeljen mu je zasebni standard GRI 103 i potrebno ga je koristiti za izvještavanje za svaku materijalnu temu odnosno u paru sa svakim tematskim podstandardom kojeg koriste (serije 200, 300 i 400). Pristup upravljanju je opis razumijevanja materijalnosti teme i načina kako subjekt upravlja temom te koliko aktivno radi na smanjenju utjecaja ako je utjecaj negativan. Zapravo se radi o ideji, da ako se smatra neka tema materijalno značajnom, očekuje se da subjekt njome i upravlja jer bi trebao prepoznati

⁸⁶Nefinancijsko izvještavanje. Dostupno na: https://www.hrpsor.hr/wp-content/uploads/2020/09/Brosura_-NFI_2020.pdf [30.12.2020.]

⁸⁷<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> - [3.12.2020.]

rizike od utjecaja koji proizlaze iz materijalne teme. Pristup upravljanju znači da subjekt treba pokazati:

- da ima procedure, odluke, definirane ciljeve u vezi s temom,
- da postoje odgovornosti, obveze, resursi i aktivnosti kao što su projekti, programi i inicijative,
- postoji plan aktivnosti s rokovima, odgovornim osobama,

a sve s ciljem da se pokaže sustavnost u pristupu upravljanja temom.

U nastavku se daje tablični prikaz ekonomske, okolišne i društvene serije GRI standarda.

Tablica 3

GRI standardi serije 200, 300 i 400

Seriya	Obilježja/opis standarda	Podstandardi
GRI 200	GRI standardi serije 200 je ekonomska serija standarda koji daju uputu o tome koje se informacije trebaju objaviti kako bi se kumulativno prikazali značajni ekonomski utjecaji koje subjekt ima na okolinu, bilo u pozitivnom ili u negativnom smislu. Standardi ove serije imaju sedam podstandarda.	GRI 201 Ekonomski učinak GRI 202 Prisutnost na tržištu GRI 203 Neizravni ekonomski utjecaj GRI 204 Praksa nabave GRI 205 Anti-korupcija GRI 206 Ponašanje protivno načelu slobodnog tržišnog natjecanja GRI 207 Porezi
GRI 300	GRI standardi serije 300 je okolišna serija standarda i sastoji se od osam tematskih podstandarda od kojih svaka opisuje po jednu materijalnu temu u području okoliša, a subjekt izvještavanja treba odlučiti koja od osam tema iz GRI standarda odgovara njegovim utjecajem.	GRI 301 Materijali GRI 302 Energija GRI 303 Voda i otpadne vode GRI 304 Biološka raznolikost GRI 305 Emisije GRI 306 Otpad GRI 307 Pridržavanje propisa zaštite okoliša GRI 308 Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na okoliš
GRI 400	GRI standardi serije 400 je društvena serija standarda i sastoji se od 19 tematskih podstandarda. Subjekt izvještavanja treba odabrati barem jedan od ponuđenih podstandarda na koje subjekt ima utjecaj u svojem poslovanju.	GRI 401 Zapošljavanje GRI 402 Odnosi zaposlenika i menadžmenta GRI 403 Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu GRI 404 Obuka i obrazovanje GRI 405 Raznolikost i jednake mogućnosti GRI 406 Nediskriminacija GRI 407 Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja GRI 408 Dječji rad GRI 409 Prisilni ili obvezni rad GRI 410 Sigurnosne prakse GRI 411 Prava domicilnog stanovništva GRI 412 Procjena ljudskih prava

		GRI 413 Lokalne zajednice GRI 414 Procjene dobavljača u pogledu utjecaja na društvo GRI 415 Javne politike GRI 416 Zdravlje i sigurnost kupaca GRI 417 Marketing i označavanje GRI 418 Privatnost kupaca GRI 419 Pridržavanje socio-ekonomskih propisa.
--	--	---

S obzirom na to da obveznici nefinancijskog izvještavanja mogu birati između ponuđenih okvira nefinancijskog izvještavanja, kao i o kojim će materijalnim temama izvještavati, trebaju voditi brigu da taj odabir treba biti u kontekstu kvalitetnih nefinancijskih informacija koji trebaju dati odgovore na pitanja odabranih tema izvještavanja.

Već je navedeno da su GRI standardi strukturirani na način da ih mogu koristiti organizacije svih oblika, veličina i vrsta djelatnosti s kojom se bave. „*Veliku ulogu u tome ima i strateški dokument Program 2030 Ujedinjenih naroda koji je sažet u 17 Globalnih ciljeva održivog razvoja (COR). S obzirom na to da države članice sudjeluju u obvezi izvještavanja o doprinosu provedbi COR-ova na petogodišnjem planu, sve je više poslovnih organizacija koje izvještavaju o doprinosu ostvarenju pojedinih ciljeva. Trend izvještavanja prema COR-ovima dodatno je pojačao interes za nefinancijskim izvještavanjem te primjenom GRI standarda.*“⁸⁸ U okviru tih interesa i inicijativa svakako treba uključiti i subjekte javnog sektora.

3.3. Odnos integriranog izvještavanja, izvještavanja o održivosti i ostalih inicijativa izvještavanja o nefinancijskim informacijama

Povećanje transparentnosti, razvoj društveno odgovornog poslovanja te održivog razvoja gospodarstva najvažnije su potencijalne koristi primjene nefinancijskog izvještavanja na temelju Direktive o nefinancijskom izvještavanju 2014/95/EU koju je Europski parlament usvojio u prosincu 2014.

„Ukoliko poslovni subjekt sastavi i objavi zaseban izvještaj s informacijama koje se zahtijevaju u nefinancijskom izvještaju, a koji se odnosi na istu financijsku godinu te se oslanja na preporučene izvještajne okvire, države članice mogu izuzeti poslovni subjekt iz obveze

⁸⁸Nefinancijsko izvještavanje. Dostupno na: https://www.hrpsor.hr/wp-content/uploads/2020/09/Brosura_-NFI_2020.pdf [30.12.2020.]

pripremanja nefinancijskog izvještaja pod uvjetom da je zadovoljilo jedan od sljedeća dva kriterija:

- zaseban izvještaj objavljen je zajedno s izvještajem posloводства,
- zaseban izvještaj objavljen je na internetskoj stranici subjekta poslovanja na koju se upućuje u izvještaju posloводства, a koji nije stariji od šest mjeseci od datuma bilance.^{“89}

„Zasebni izvještaj u kojem poduzetnik izvještava informacije koje se zahtijevaju u nefinancijskom izvještaju sadržava izvještaj o društvenoj odgovornosti ili održivosti poduzeća. Izvještaj o društvenoj odgovornosti ili održivosti poduzetnika razvijao se postupno kako se razvijalo i područje društvene odgovornosti, a kronološki razvoj ovog izvještaja mogao bi biti:

- 1) izvještaj o zaposlenicima,
- 2) društveni izvještaj,
- 3) izvještaj o zajednici,
- 4) izvještaj o zdravlju,
- 5) izvještaj o sigurnosti i okolišu
- 6) trobilančni izvještaj
- 7) izvještaj o održivu razvoju ili izvještaj o društvenoj odgovornosti poduzeća.^{“90}

Zaseban izvještaj podrazumijeva izvještaj o društvenoj odgovornosti ili izvještaj o održivosti te integrirani izvještaj. Izvještaj o društvenoj odgovornosti ili izvještaj o održivosti subjekta uključuje analizu tri aspekta društveno odgovornog poslovanja: ekonomsku, okolišnu i društvenu. Ekonomski aspekt društveno odgovornog poslovanja podrazumijeva objavljivanje relevantnih pokazatelja ekonomske, odnosno financijske učinkovitosti poslovanja subjekta, dok okolišni i društveni aspekti sadržavaju relevantne pokazatelje okolišne i društvene učinkovitosti subjekta koji utječu ili mogu utjecati na njegovu financijsku učinkovitost i uspješnost.

U tabličnom prikazu navode se osnovna obilježja zasebnih nefinancijskih izvještaja koja se najčešće koriste u praksi.

89 Krivačić, D. (2016). Izvještavanje o okolišu: odgovornom poslovnim praksom do poslovne održivosti. Doktorski rad. Opatija: Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, str. 94

90 Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU. Računovodstvo, revizija i financije. 2015 (12). str. 46-50.

Tablica 4

Osnovna obilježja nefinancijskih izvještaja

IZVJEŠTAJ O DRUŠTVENOJ ODGOVORNOSTI	IZVJEŠTAJ O ODRŽIVOSTI	INTEGRIRANI IZVJEŠTAJ
Sustavna komunikacija subjekta s dionicima o njegovim društvenim i okolišnim utjecajima upravljanja subjektom, a koji nisu obuhvaćeni financijskim pokazateljima uspješnosti poslovanja.	Izvještaj koji objavljuje subjekt o ekonomskim, okolišnim i društvenim utjecajima uzrokovanim svakodnevnim poslovnim aktivnostima.	Kohezivan i učinkovit pristup izvještavanju subjekta kako bi se poboljšala kvaliteta informacija te omogućila učinkovitija i produktivnija raspodjela kapitala.

Izvor: Vukić, N., Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU, RRif, br. 12., 2015., str. 48

„Izvještaj o društvenoj odgovornosti ili izvještaj o održivosti uključuje analizu tri područja društveno odgovornog poslovanja: ekonomsko, okolišno i društveno. **Ekonomski aspekt** društvene odgovornosti predstavlja sve relevantne pokazatelje uz čiju pomoć poduzetnik ostvaruje financijski profit, dok okolišni i društveni aspekti sadržavaju sve relevantne okolišne i društvene pokazatelje koji utječu ili mogu utjecati na ekonomski aspekt ili financijsku uspješnost poslovanja. **Okolišni aspekt** izvještavanja o društvenoj odgovornosti čine relevantni pokazatelji s pomoću kojih poduzetnik evaluira utjecaj svojega poslovanja te utjecaj svojih proizvoda i usluga na okoliš, poput tehnologije proizvodnje i učinkovitosti iskorištavanja prirodnih resursa. **Društveni aspekt** izvještavanja o društvenoj odgovornosti čine relevantni pokazatelji s pomoću kojih poduzetnik evaluira utjecaj svojeg poslovanja te utjecaj svojih proizvoda i usluga na društvo, poput društvenog ulaganja poduzeća, njegovu uključenost u razvoj lokalne zajednice te pitanja ljudskih i radnih prava.“⁹¹

Poduzeće se može odlučiti za provođenje i objavljivanje integriranog nefinancijskog izvještaja. „Integrirano izvještavanje predstavlja povezivanje financijskih informacija sadržanih u financijskim izvještajima poduzeća s nefinancijskim informacijama iz okolišnog i društvenog područja. Preduvjet za mogućnost integriranog izvještavanja je usklađenost okvira integriranog izvještavanja s postojećom računovodstvenom regulativom, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i okvirima za izvještavanje nefinancijskih informacija. Integrirano izvještavanje daje cjelovitiji uvid u poslovanje poduzeća i njegove utjecaje na širi krug zainteresiranih dionika.

⁹¹Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU. Računovodstvo, revizija i financije. 2015 (12). str. 46-50.

Integrirano izvještavanje subjektu poslovanja omogućava prikazati na koji način njegova poslovna strategija, upravljanje i financijska uspješnost pridonosi društvu, okolišu i ekonomiji unutar kojih djeluje. Globalizacija, otvaranje tržišta i tehnologija mogu rezultirati poslovanjem i izvještavanjem subjekta na visoko integriranoj razini te je moguće zaključiti da se stvara trend k integriranom izvještavanju koji omogućava cjelovitiji uvid u financijsko i nefinancijsko poslovanje poduzetnika.“⁹²

„Integrirani način izvještavanja daje ravnotežu u izvještavanju financijskih i nefinancijskih informacija. Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje (engl. International Integrated Reporting Council – IIRC) izdalo je 2013. Okvir za integrirano izvještavanje (engl. IR Framework). Okvir sadržava smjernice za integrirano izvještavanje kao i temeljne koncepte, načela i elemente koje bi svaki integrirani izvještaj trebao sadržavati. Navedeni okvir ne utvrđuje ključne pokazatelje učinkovitosti, metode mjerenja niti obvezu objavljivanja pojedinih aspekata, ali se temelji na primjeni konkretnih načela i ispunjavanja određenih zahtjeva.“⁹³

Integrirano izvještavanje novi je komunikacijski alat koji obuhvaća financijske i nefinancijske informacije o nekom subjektu poslovanja s naglaskom na stvaranje vrijednosti u budućnosti. „Kombiniranjem cjelovitih financijskih i nefinancijskih informacija integrirani izvještaj prikladan je alat za poboljšanje informacija te za transparentnost, odgovornost i legitimitet prema svim zainteresiranim dionicima. Integrirani izvještaj daje integrirani pregled usvojenih strategija subjekata, procesa stvaranja vrijednosti i postignutih rezultata osobito u smislu društvenih, okolišnih i financijskih rezultata. Štoviše, integrirani izvještaj može podržati subjekte u usklađivanju korporativnih ciljeva i strategija s ciljevima održivog razvoja i tako zainteresiranim dionicima demonstrira svoju aktivnu predanost postizanju ciljeva održivog razvoja.“⁹⁴

Načela integriranog izvještavanja podupiru pripremu integriranog izvještaja, informiraju organizacije o sadržaju izvještaja te o tome kako informacije trebaju biti prezentirane.

⁹²Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU. Računovodstvo, revizija i financije. 2015 (12). str. 46-50.

⁹³ Krivačić, D. (2016). Izvještavanje o okolišu: odgovornom poslovnom praksom do poslovne održivosti. Doktorski rad. Opatija: Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, str. 105

⁹⁴ Manes-Rossi, F., Nicolò, G., Tiron Tudor, A., Zanella, G.: Drivers of integrated reporting by state-owned enterprises in Europe: a longitudinal analysis. Dostupno na: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MEDAR-07-2019-0532/full/html> [1.9.2021.]

U nastavku se tablično prikazuju načela integriranog izvještavanja.

Tablica 5

Načela integriranog izvještavanja

NAČELO	OBJAŠNJENJE
Strateška usmjerenost i buduća orijentacija	Integrirani izvještaj treba pružiti uvid u strategiju organizacije te objasniti kako je ona povezana s njezinom sposobnošću da stvori vrijednost u kratkom, srednjem i dugom roku te upotrebu kapitala.
Povezanost informacija	Integrirani izvještaj treba pružiti cjelovitu sliku kombinacije, međusobne povezanosti i zavisnosti čimbenika koji utječu na organizaciju i stvaranje vrijednosti tijekom vremena.
Odnos s dionicima	Integrirani izvještaj treba pružiti uvid u prirodu i kvalitetu odnosa organizacije s ključnim dionicima, uključujući i informacije o tome kako i do koje mjere organizacija razumije, uzima u obzir i odgovara na njihove zahtjeve i potrebe.
Materijalnost	Integrirani izvještaj treba sadržavati informacije o materijalnim stavkama koje imaju utjecaj na sposobnost organizacije da stvara vrijednost.
Pouzdanost i potpunost	Integrirani izvještaj treba sadržavati sve materijalne aspekte, pozitivne i negativne, na uravnotežen način i bez materijalnih nedostataka.
Konzistentnost i usporedivost	Informacije o integriranom izvještaju trebaju biti prezentirane na konzistentan način tijekom vremena te na način koji omogućava njihovu usporedbu s informacijama drugih organizacija do razine koja je bitna za sposobnost organizacije da stvara vrijednost.

Izvor: IIRC, The International Integrated Reporting Framework, 2013., str. 5

Okvir za integrirano izvještavanje, osim načela, također objašnjava i elemente sadržaja integriranog izvještaja. U pripremi integriranog izvještaja pozornost je stoga, osim načelima, potrebno posvetiti i sadržaju izvještaja polazeći od pretpostavke da oni međusobno trebaju biti povezani, a ne isključivi. Tablica u nastavku daje pregled elemenata koje trebaju sadržavati integrirani izvještaji.

Tablica 6

Elementi sadržaja integriranog izvještaja

ELEMENT	OBJAŠNENJE
Organizacijska perspektiva i vanjska okolina	Što organizacija radi i koji su uvjeti u kojima djeluje?
Upravljanje	Kako upravljačka struktura organizacije podupire njezinu sposobnost da stvara vrijednost u kratkom, srednjem i dugom roku?
Poslovni model	Što je poslovni model organizacije?
Rizici i prilike	Koji su specifični rizici i prilike koje utječu na sposobnost organizacije da stvara vrijednost tijekom dugog, srednjeg i kratkog roka te kako se organizacija s njima nosi?
Strategija i alokacija resursa	Gdje se organizacija vidi u budućnosti i kako će to ostvariti?
Učinkovitost	Do koje mjere je organizacija ostvarila svoje strateške ciljeve u promatranom razdoblju te koji su ishodi u terminima utjecaja na kapital?
Izgledi	Koje izazove i neizvjesnosti je potrebno uzeti u obzir u ostvarivanju strategije i koji su potencijalni problemi za poslovni model i buduću učinkovitost ?
Osnova prezentacije	Kako organizacija određuje koje aspekte uključiti u integrirani izvještaj i kako te aspekte kvantificira ili vrednuje?

Izvor: IIRC, The International Integrated Reporting Framework, 2013., str. 5

Što se tiče Republike Hrvatske, na mrežnim stranicama Hrvatskog poslovnog savjeta za održivi razvoj su objavljeni nefinancijski izvještaji za ukupno 28 trgovačkih društava, jednu kreditnu instituciju te za jednu jedinicu lokalne samouprave (Grad Pula). U većini slučajeva (njih 18) objavljeni su izvještaji o održivosti ili izvještaji o održivom razvoju. Izvještaj o društveno odgovornom poslovanju sastavilo je tek nekoliko društava (njih šest), integrirani nefinancijski izvještaj sastavila su dva trgovačka društva, a druge oblike nefinancijskih izvještaja (izvještaj o napretku, izvještaj o zaštiti okoliša te izvještaj s elementima nefinancijskih izvještaja u sklopu godišnjeg izvještaja) sastavila su četiri trgovačka društva.⁹⁵

⁹⁵ Nefinancijski izvještaji hrvatskih poduzeća. Dostupno na: <https://www.hrpsor.hr/nefinancijski-izvjestaji-hrvatskih-poduzeca/> [20.4.2021.]

3.4. Poticaji i prepreke primjeni izvještavanja o nefinancijskim informacijama

U Republici Hrvatskoj je dugo vremena bila prisutna planska ekonomija, dok se tržišna ekonomija počela primjenjivati nakon 1990. od kada se u hrvatskom gospodarstvu nazire pojam društveno odgovornog poslovanja. U prethodnim poglavljima je spomenuta međuovisnost održivog razvoja, društveno odgovornog poslovanja i nefinancijskog izvještavanja. Da bi se ostvarili ciljevi održivog razvoja subjekti poslovanja se trebaju odlučiti za društveno odgovorni način poslovanja, a o provedenim mjerama, aktivnostima i rezultatima takvog načina poslovanja informirati zainteresirane dionike u nefinancijskim izvještajima.

U Hrvatskoj ne postoji poticajni regulatorni okvir na temelju kojih bi subjekti javne uprave (državna uprava, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski korisnici na državnoj i lokalnoj razini) bili obvezni pristupiti sastavljanju i prezentiranju nefinancijskih izvještaja, zbog čega je za navedene subjekte nefinancijsko izvještavanje isključivo dobrovoljno i što se tiče obveze i načina izvještavanja (primjena različitih okvira nefinancijskog izvještavanja).

Navedena konstatacija se ne odnosi na poslovne subjekte od javnog interesa koji su ujedno i veliki poduzetnici sa više od 500 zaposlenika te koji se prema odredbama Direktive 2014/95/EU⁹⁶ i Zakona o računovodstvu⁹⁷ ubrajaju u obveznike sastavljanja nefinancijskih izvještaja. Navedeni propisi međutim obveznicima nefinancijskog izvještavanja ostavljaju mogućnost izbora načina izvještavanja o nefinancijskim informacijama s obzirom na to da postoji više okvira prepoznatih kao nefinancijsko izvještavanje (najčešći okviri su izvještaj o održivosti ili društveno odgovornog poslovanja i integrirani izvještaj). Međutim, upravo ta mogućnost upotrebe većeg broja različitih izvještajnih okvira otežava usporedivost nefinancijskog izvještavanja zbog toga što može utjecati na jasnoću informacija prezentiranih u tim izvještajima.

Za razliku od financijskog izvještavanja koje je rezultat isključivo financijskih i računovodstvenih organizacijskih odjela, kod pripreme nefinancijskih informacija nužna je interdisciplinarna i interaktivna suradnja svih organizacijskih jedinica što može predstavljati

⁹⁶Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <http://idop.hr/hr/izvjestavanje/izvjestavanje/nefinancijsko-izvjestavanje-izvjestavanje-o-odrzivosti/direktiva-201495eu/> [18.4.2020.]

⁹⁷ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

dodatno administrativno opterećenje za sustave u kojima je prisutan problem nedostatka kompetentnih kadrova, a za pretpostaviti je da takvih slučajeva ima u manjim lokalnim jedinicama.

U svrhu implementacije i primjene nefinancijskog izvještavanja kao i svih preduvjeta koji zahtijevaju biti ispunjeni za takav način izvještavanja nužna je sustavna suradnja realnog i javnog sektora, a to izostaje na nacionalnoj razini što se tiče Republike Hrvatske. „*Jedan od temeljnih ciljeva koji se postavlja pred svaku državu osiguranje je gospodarskog razvoja koji najčešće mjerimo procesom rasta per capita nacionalnog dohotka, koji je praćen strukturnim promjenama u gospodarstvu i društvu. Uloga države u realizaciji gospodarskog rasta zahtijeva stvaranje takvih međusobnih odnosa između svih čimbenika državne organizacije, pojedinih sektora i građana, koji će osigurati skladan razvoj nacionalne ekonomije i društva u cjelini tj. smanjiti suprotnosti interesa i stišati konflikte kako se pojedinci i društvo ne bi iscrpljivali u jalovoj borbi.*“⁹⁸

Subjektima javne uprave su, kroz zakonsku regulativu koja uređuje njihov djelokrug, na raspolaganju mehanizmi koji mogu biti poticaj za primjenu nefinancijskog izvještavanja. Prema odredbama Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi⁹⁹ općine i gradovi u svom samoupravnom djelokrugu obavljaju poslove lokalnog značaja kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana, a koji nisu Ustavom ili zakonom dodijeljeni državnim tijelima i to osobito poslove koji se odnose na: uređenje naselja i stanovanje; prostorno i urbanističko planiranje; komunalno gospodarstvo; brigu o djeci; socijalnu skrb; primarnu zdravstvenu zaštitu; odgoj i osnovno obrazovanje; kulturu, tjelesnu kulturu i sport; zaštitu potrošača; zaštitu i unaprjeđenje prirodnog okoliša; protupožarnu i civilnu zaštitu; promet na svom području; te ostale poslove sukladno posebnim zakonima. Županije u svom samoupravnom djelokrugu obavljaju poslove od područnog (regionalnog) značaja, a osobito poslove koji se odnose na: obrazovanje; zdravstvo; prostorno i urbanističko planiranje; gospodarski razvoj; promet i prometnu infrastrukturu; održavanje javnih cesta; planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova; izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja za područje županije te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.

⁹⁸ Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016.) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci

⁹⁹ Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine 33/01, 60/01, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13, 137/15, 123/17, 98/19 I 144/20.

Činjenica da forma nefinancijskih izvještaja nije strogo propisana te da je dana mogućnost izbora materijalno značajne teme o kojoj će se nefinancijski izvještavati također može biti poticaj primjene nefinancijskog izvještavanja subjekata javne uprave. Upravo su u njihovim strateškim razvojnim dokumentima (i lokalne i nacionalne razine) i navedeni osnovni i specifični ciljevi održivog razvoja koji su poželjan smjer budućeg razvoja. Primjena nefinancijskog izvještavanja daje mogućnost praćenja i izvještavanja o rezultatima provedenih aktivnosti u svrhu ostvarivanja strateških razvojnih ciljeva.

Nacionalna mreža za društveno odgovorno poslovanje izradila je 2012. Strateške smjernice za društveno odgovorno poslovanje za Republiku Hrvatsku. U tom su dokumentu, između ostalog predložene i obveze javnog sektora, kao primjerice¹⁰⁰:

- podupiranje međusektorske platforme za razvoj društveno odgovornog poslovanja, davanje javne potpore razvoju inicijativa za društveno odgovornog poslovanja važnih za Hrvatsku te uključivanje u nadzor nad provedbom mjera i napretka;
- davanje snažne potpore nagradi Indeks DOP-a, povećati medijsku pozornost i razumijevanje javnosti o njegovoj važnosti;
- podupiranje otvorene javne rasprave s građanima, poduzećima i ostalim dionicima o ulozi i mogućnostima poslovnog sektora u 21. stoljeću, osnažiti međusobno razumijevanje i očekivanja, te provoditi povremena istraživanja o povjerenju i stavovima prema DOP-u;
- razviti kodeks odgovornog poslovanja za samoregulaciju da bi se unaprijedila učinkovitost procesa primjene DOP-a. Iz iskustva proizlazi da je samoregulacija proces koji je najučinkovitiji kad je temeljen na otvorenoj analizi pitanja koja zanimaju dionike ako je proces razgovora moderiran od javne uprave. Treba kreirati pokazatelje, metode nadzora i učinkovite metode rješavanja nesukladnosti;
- omogućiti bolju integraciju društvenih i okolišnih pitanja u postupak javne nabave a da se pritom ne stvaraju dodatne administrativne prepreke za ugovaratelje te da se ne utječe na načelo da se ugovor dodjeljuje financijski najpovoljnijoj ponudi. Također, razmotriti mogućnost promjene poreznog sustava, uvesti poticaje za odgovornu praksu;
- poticati poduzeća u svim sektorima na veću transparentnost u području društvenih i okolišnih pokazatelja te na objavu informacija u vidu izvješća o održivosti ili dodatnih

¹⁰⁰ Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]

informacija u standardnim financijskim izvješćima. Poticati poduzeća da primjenjuju metodologiju procjene životnog ciklusa proizvoda u mjerenju svojih utjecaja na okoliš po uzoru na upute EU-a. Sve organizacije privatnog, javnog i civilnog sektora potiču se da poboljšaju objavu informacija o svojim društvenim i okolišnim utjecajima;

- poduprijeti plan aktivnosti za promicanje DOP-a te izvještavati prema EU-u o provedbi plana u skladu s potporom provedbe Strategije EU-a 2020;
- jasno odrediti odgovornosti unutar javne uprave za nadzor i razvoj programa potpore za DOP kao dijela Nacionalne strategije održivog razvoja. To bi osiguralo kvalitetnu koordinaciju javnih službi i poslovnih udruženja.

Iako je izrada Strategije DOP-a temeljena na navedenim smjernicama prihvaćena od strane Ministarstva gospodarstva još u lipnju 2012., Vlada Republike Hrvatske do danas nije usvojila taj dokument.

Subjekti javnog sektora imaju važnu ulogu u stvaranju poticajnog okruženja za primjenu društveno odgovornog poslovanja i nefinancijsko izvještavanje, što je naročito prepoznala Europska unija. *„Najučinkovitiji model koji javna uprava može primjenjivati u poticanju društveno odgovornog poslovanja svakako je takozvana održiva ili odgovorna javna nabava. Naime, uvođenjem kriterija odgovornosti, ekološki naprednijih, energetski učinkovitih ili obnovljivih proizvoda i usluga, javna uprava može putem nabave preusmjeriti razvoj svojega gospodarstva u održivije i odgovornije gospodarstvo, pri tome ne kršeći pravilo najjeftinije ili ekonomski najpovoljnije nabave.“¹⁰¹*

Kao članica Europske unije, Republika Hrvatska bila je obvezna izraditi Nacionalni plan za poticanje zelene javne nabave. Navedena obveza se dovodi u vezu s usvajanjem Programa za održivi razvoj 2030 (Agenda 2030). Program je usvojen 2015. na razini Ujedinjenih naroda i sadržava 17 globalnih ciljeva za održivi razvoj. U okviru 12. cilja Odgovorna potrošnja i proizvodnja nalazi se pod cilj 12.7. promicati održivu javnu nabavu (drugi naziv za zelenu javnu nabavu).

Vlada Republike Hrvatske je na sjednici održanoj 26. kolovoza 2015. usvojila Odluku o donošenju Nacionalnog akcijskog plana za zelenu javnu nabavu za razdoblje od 2015. do 2017. godine s pogledom do 2020. U navedenom dokumentu je kao *„strateški cilj bio do 2020.*

¹⁰¹ Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]

provesti najmanje 50 % javne nabave u Hrvatskoj uz primjenu mjerila zelene javne nabave koja se definira kao postupak pri kojem javna tijela nastoje naručivati robu, usluge i radove koji tijekom svojeg životnog ciklusa imaju manji učinak na okoliš od robe, usluga i radova s istom osnovnom funkcijom koje bi inače naručili. U tu svrhu Europska komisija u suradnji sa stručnom znanstvenom organizacijom i sa predstavnicima država članica stalno radi na razvijanju i ažuriranju zajedničkih mjerila za Zelenu javnu nabavu. Za sada su razvijena mjerila za 19 skupine proizvoda i usluga koja su osmišljena kako bi se mogla izravno uključiti u dokumentaciju o nabavi te sadrže informacije o metodama provjere. Države članice ih koriste ali razvijaju i vlastita mjerila zelene javne nabave. Kao snažan argument za primjenu zelene javne nabave je činjenica da je javni sektor i drugi obveznici javne nabave veliki potrošači odnosno naručitelji u nabavi različitih proizvoda, roba i usluga. Navedeno potvrđuje podatak da u Hrvatskoj u razdoblju od 2015. do 2017. na potrošnju kroz javnu nabavu otpada oko 12 % BDP-a.

Za provedbu Nacionalnog akcijskog plana za zelenu javnu nabavu za razdoblje od 2015. do 2017. godine s pogledom do 2020., bilo je zaduženo Ministarstvo zaštite okoliša i energetike koje je u kolovozu 2018. sastavilo izvješće o provedbi navedenog dokumenta. U zaključku navedenog izvješća je navedeno da se pokazala vrlo niska razina prihvaćanja koncepta zelene javne nabave i prakse uključivanja zelene javne nabave u dokumentaciju o nabavi. Također se navode uočene prepreke u provedbi zelene javne nabave koje se odnose na:

- nedostatak volje za promjenom obrazaca ponašanja,*
- nedostatak informacije i zelenoj javnoj nabavi i primjera dobre prakse,*
- nedovoljno zelenih proizvoda i usluga na hrvatskom tržištu i od hrvatskih proizvođača*
- nedostatak zakonskog okvira za snažniju primjenu zelene javne nabave.¹⁰²*

Iz navedenog je razvidno da u Republici Hrvatskoj percepcija o dobrobiti nefinancijskog izvještavanja još uvijek nije na zadovoljavajućoj razini.

¹⁰² Izvješće za razdoblje od 2015. do 2017. godine o provedbi nacionalnog akcijskog plana za zelenu javnu nabavu za razdoblje od 2015. do 2017. godine s pogledom do 2020. godine. Dostupno na: https://www.zelenanabava.hr/dokumenti/izvjescje_o_provedbi_nacionalog_akcijskog_plana_za_zejn.pdf [19.4.2021.]

4. IMPLEMENTACIJA IZVJEŠTAVANJA O NEFINANCIJSKIM INFORMACIJAMA U SUBJEKTE JAVNE UPRAVE

4.1. Obilježja financijskog i nefinancijskog izvještavanja subjekata javne uprave u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj subjekte javne uprave čine različite kategorije tijela javne vlasti na koje se primjenjuju različiti zakoni i propisi koji uređuju financijsko poslovanje i izvještavanje.

S obzirom na temu specijalističkog rada i na činjenicu da je za trgovačka društva normativnim propisima utvrđena obveza sastavljanja nefinancijskih izvještaja, u nastavku će se detaljnije opisivati izvještavanje subjekata javne uprave koji primjenjuju propise o proračunskom računovodstvu.

4.1.1. Obilježja financijskog izvještavanja

Sastavljanje financijskih izvještaja određeno je zakonskom regulativom i obvezno je za sve subjekte poslovanja.

„Financijskim izvještajima najopćenitije možemo smatrati računovodstvene informacije prezentirane u određenom standardiziranom ili nestandardiziranom pisanom obliku.“¹⁰³

Financijski izvještaji namijenjeni su da udovolje uobičajenim zahtjevima većine korisnika odnosno izvještavaju o stanju i strukturi, te promjenama u vrijednosti i obujmu imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda, rashoda, primitaka i izdataka te novčanih tokova. *„Zapravo je i svrha sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja zadovoljiti potrebe korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna u donošenju odluka. Razlozi sastavljanja financijskih izvještaja su: dokumentacija događaja, poticanje poslovnih procesa, kontrola poslovnih procesa te priprema i podloga za odlučivanje.“¹⁰⁴*

¹⁰³ Vašiček, D. (2009). Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru. Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, 9 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135758> [8.4.2020.]

¹⁰⁴ Budimir, V. (2017). Proračunsko računovodstvo: Financijsko izvještavanje. Požega: Veleučilište u Požegi, str. 117.

U pripremi i sastavljanju financijskih izvještaja nema fleksibilnosti. Regulatorni okviri koji uređuju financijsko izvještavanje subjekata javne uprave je na temelju Zakona o proračunu¹⁰⁵ donesen Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu prema kojem je „*osnovna svrha financijskih izvještaja dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) proračuna, te proračunskih i izvanproračunskih korisnika.*“¹⁰⁶ Odredbe navedenog Pravilnika primjenjuju državni proračun, proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna te jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Financijski izvještaji sastavljaju se za tromjesečna, polugodišnja i godišnja razdoblja, a čini ih set sljedećih obrazaca:

- Bilanca (Obrazac BIL)
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (Obrazac PR-RAS)
- Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji (Obrazac RAS – funkcijski)
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (Obrazac P-VRIO)
- Izvještaj o obvezama (Obrazac OBVEZE).

Iako se navedeni financijski izvještaji sastavljaju svaki zasebno, treba ih promatrati zajedno kroz njihovu međusobnu interakciju. Bilanca pokazuje podatke o imovini i obvezama te vlastitim izvorima na točno određeni datum i ima statični karakter, dok izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima ukazuje na promjene ekonomskih kategorija u određenom razdoblju i ima dinamični karakter. Ako ih promatramo zajedno i kroz razumijevanje njihove međuovisnosti ispunjeni su preduvjeti za donošenje primjerenih i racionalnih poslovnih odluka.

Uz navedene obrasce, subjekti javne uprave sastavljaju i Bilješke uz financijske izvještaje. Bilješke su dopuna podataka uz financijske izvještaje, mogu biti opisni, brojčani ili kombinirani izričaji obrazloženja prihoda i rashoda, primitaka i izdataka, imovine i obveza. Podaci se također mogu prikazati grafički i tablično.

¹⁰⁵ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

¹⁰⁶ Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21

Specifičnost financijskog izvještavanja državnog proračuna, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te njihovih izvanproračunskih korisnika je obveza sastavljanja polugodišnjeg i godišnjeg izvještaja o izvršenju proračuna odnosno financijskog plana. Obvezu propisuje članak 108. Zakona o proračunu¹⁰⁷, a Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna¹⁰⁸ detaljnije propisuje sadržaj, rokove sastavljanja izvještaja i druge pojedinosti.

Prema odredbama članka 4. navedenog Pravilnika, polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna obvezno sadržavaju sljedeće:

- opći dio proračuna koji čini Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja na razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- posebni dio proračuna po organizacijskoj i programskoj klasifikaciji te razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- izvještaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala
- izvještaj o korištenju proračunske zalihe,
- izvještaj o danim državnim jamstvima i izdacima po državnim jamstvima,
- obrazloženje makroekonomskih pokazatelja,
- obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka,
- deficit općeg proračuna.

Nadalje se navodi sadržaj polugodišnjeg i godišnjeg izvještaja o izvršenju financijskog plana izvanproračunskih korisnika:

- opći dio financijskog plana koji čini Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja na razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- posebni dio financijskog plana po organizacijskoj i programskoj klasifikaciji te razini odjeljka ekonomske klasifikacije,
- obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka.

Kroz navedeni način izvještavanja ukazuje se na visinu ostvarenih prihoda i rashoda, primitaka i izdataka u odnosu na iznose planirane proračunom te u odnosu na usporedno prethodno

¹⁰⁷ Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15.

¹⁰⁸ Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna, Narodne novine 24/13, 102/17 i 01/20.

razdoblje. Zajedno s drugim podacima propisanog sadržaja izvještaji se podnose Hrvatskom Saboru, predstavničkom tijelu i Ministarstvu financija i to nakon završetka polugodišta i fiskalne godine prema propisanom roku.

4.1.2. Obilježja nefinancijskog izvještavanja

„Temeljni financijski izvještaji najznačajniji su izvor informacija za komuniciranje s eksternim korisnicima. Oni sadržavaju većinu, ali ne i sve informacije koje su ponekad potrebne korisnicima pri donošenju konačne odluke. Korisnici u tom slučaju moraju konzultirati i druge izvore informacija.“¹⁰⁹

Direktiva 2014/95/EU o nefinancijskom izvještavanju¹¹⁰ predstavljala je početak sustavnog reguliranja društveno odgovornog poslovanja u zemljama članicama Europske unije koje su trebale uskladiti svoju zakonsku regulativu s odredbama navedene Direktive, što je Republika Hrvatska i učinila ugradnjom članka 21.a u Zakon o računovodstvu¹¹¹. Odredbom navedenog članka propisana je obveza sastavljanja nefinancijskih izvještaja i konsolidiranih nefinancijskih izvještaja za velike poduzetnike i subjekte od javnog interesa. I Direktiva i članak 21.a ponudili su međunarodno priznate okvire za nefinancijsko izvještavanje te je time dana mogućnost korištenja različitih okvira prilikom nefinancijskog izvještavanja.¹¹²

Jedan dio tijela subjekata javne uprave čine trgovačka društva u kojima Republika Hrvatska i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju zasebno ili zajedno većinsko vlasništvo koji u pogledu financijskog poslovanja i izvještavanja podliježu primjeni Zakona o računovodstvu¹¹³. U skladu s navedenim propisom, veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine, u svoje izvješće posloводства su obvezni uključiti i nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi

¹⁰⁹ Budimir, V. (2017). Proračunsko računovodstvo: Financijsko izvještavanje. Požega: Veleučilište u Požegi, str. 120.

¹¹⁰ Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <http://idop.hr/hr/izvjestavanje/izvjestavanje/nefinancijsko-izvjestavanje-izvjestavanje-o-odrzivosti/direktiva-201495eu/> [18.4.2020.]

¹¹¹ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

¹¹² Okviri su navedeni u poglavlju 3.2. Definicija, smjernice i standardi nefinancijskog izvještavanja.

¹¹³ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20 i 47/20.

s podmićivanjem. Poduzetnik se može odlučiti da izradi zasebno izvješće sa svim informacijama koje se zahtijevaju za nefinancijsko izvješće te je time ispunio svoju obvezu sastavljanja nefinancijskog izvješća. S obzirom na to da za ove subjekte postoji zakonska regulativa koja ih obvezuje na sastavljanje izvještaja sa nefinancijskim informacijama, ovaj rad neće detaljnije analizirati nefinancijsko izvještavanje navedenih subjekata.

Brojni autori pišu o prednostima nefinancijskog izvještavanja, iako pri tome misle na subjekte izvan javnog sektora, sve te prednosti mogu iskoristiti i subjekti javnog sektora. Institut za društveno odgovorno poslovanje (IDOP) i Jasenka Begić navode sljedeće benefite nefinancijskog izvještavanja: ¹¹⁴

- *Dugoročno planiranje i ulaganje*
- *Osigurava definiranje rizika, negativnih utjecaja i utjecaja subjekta poslovanja na druge*
- *Praćenje vlastitog napretka i društvenog utjecaja*
- *Mogućnost za ispričati svoju priču – i dobro i loše*
- *Prilika, ne obveza*
- *Komunikacija, ne uljepšana slikovnica*
- *Ostvarivanje dvosmjerne komunikacije s okruženjem*
- *Određuje se ono što je važno kako bi se pisalo o onome što je važno*
- *Daje se primjer drugima*
- *Transparentnost*
- *Rad na imidžu, ne impresioniranje*
- *Bolji ekonomski pokazatelji.*“

Subjekti javne uprave trebaju biti spremni odgovoriti na sve veće zahtjeve građana. U suvremenim uvjetima poslovanja informiranje kroz financijske izvještaje o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja nije više dovoljno, a naročito se to odnosi ako kroz izvještavanje treba informirati o učincima subjekata javne uprave primjerice na njihov odnos prema očuvanju okoliša i održivom razvoju. Mogućnosti prezentiranja na koji način se vodi briga o zaštiti okoliša i potiče održivi razvoj, daju nefinancijski izvještaji.

¹¹⁴ Jasenka Begić Institut za društveno odgovorno poslovanje (IDOP). Važnost nefinancijskog izvještavanja u RH s naglaskom na mala i srednja poduzeća. Dostupno na: <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/1%20Jasenka%20Begic%20-%20IDOP.pdf> [18.4.2020.]

Strani autori su u svojim istraživanjima u području nefinancijskog izvještavanja nerijetko isticali primjenu integriranog izvještavanja za subjekte javne uprave koji „moraju nuditi održive usluge s ekonomske, socijalne i ekološke perspektive, a u kojoj mjeri oni to mogu činiti i u budućnosti, ključno je za učinkovitu odgovornost i transparentnost. Izvješće treba sadržavati informacije o strategiji organizacije i kako se ona odnosi na njegovu sposobnost stvaranja vrijednosti tijekom vremena. Stvaranje vrijednosti u javnom sektoru se odnosi na zadovoljavanje potreba i zahtjeva građana. Integrirani način izvještavanja daje izvrsne mogućnosti za javni sektor, ali je malo prošireno u praksi.“¹¹⁵

U svrhu promicanja integriranog izvještavanja, Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje osnovalo je inicijativu „Network of pioneers in the public sector“¹¹⁶ kako bi sa članovima inicijative javnosti približili prednosti nefinancijskog izvještavanja kroz primjenu integriranog izvješća. Smatraju da integrirano izvještavanje trebaju koristiti državne agencije, lokalne uprave, zdravstvene i obrazovne ustanove. Navedena inicijativa doprinijela je da su integrirano izvještavanje kao novi koncept izvještavanja prihvatili Svjetska banka, Ujedinjeni narodi, Ured za reviziju Walesa, New Zeland Post te gradovi London, Varšava, Sasso Marconi i Kadkoy District.¹¹⁷

U Republici Hrvatskoj je do izrade ovog rada, što se tiče subjekata javne uprave, jedino grad Pula sastavila nefinancijski izvještaj, dok u zemljama okruženja ima više primjera nefinancijskog izvještavanja od strane subjekata javne uprave. U nastavku se kroz tablični pregled daju primjeri nefinancijskog izvještavanja visokoobrazovnih institucija iz Austrije i Njemačke. U tablici su navedeni podaci o nazivu države iz kojih su institucije, nazivu institucije koja je sastavila nefinancijski izvještaj, godini za koju su sastavljeni izvještaji te forma odnosno vrsta nefinancijskog izvještaja.

¹¹⁵ Montesinos, V. i Brusca, J.: Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/334155210_Non-financial_reporting_in_the_public_sector_alternatives_trends_and_opportunities/citation/download [10.9.2021.]

¹¹⁶ Network of pioneers in the public sector. Dostupno na: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/07/Public-Sector-Pioneer-Network-flyer.pdf> [15.9.2021.]

¹¹⁷ Montesinos, V. i Brusca, J.: Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/334155210_Non-financial_reporting_in_the_public_sector_alternatives_trends_and_opportunities/citation/download [10.9.2021.]

Tablica 7

Primjeri nefinancijskih izvještaja

Redni broj	Naziv subjekta	Država	Godina izvještavanja	Vrsta nefinancijskog izvještaja
1.	Universitaet Bayreuth ¹¹⁸	Njemačka	2007. – 2008.	Izvještaj o održivosti
2.	Universitaet fuer Bodenkultur Wien ¹¹⁹	Austrija	2010. - 2011.	Izvještaj o održivosti
3.	HTL Donaustadt ¹²⁰	Austrija	2011.	Izvještaj o napretku
4.	Universitaet Hamburg ¹²¹	Njemačka	2011. – 2014.	Izvještaj o održivosti
5.	Universitaet Graz ¹²²	Austrija	2011. – 2012.	Izvještaj o održivosti
6.	Technische Universitaet Kaiserslautern ¹²³	Njemačka	2013. – 2014.	Izvještaj o održivosti
7.	Universitaet Lueneborg ¹²⁴	Njemačka	2015.	Izvještaj o održivosti
8.	Hochschule fuer Agrar – und Umweltpedagogik ¹²⁵	Austrija	2007. – 2017.	Izvještaj o izvedbi
9.	Universitaet Oldenburg ¹²⁶	Njemačka	2017.	Izvještaj o održivosti

Izvor: Obrada autora

¹¹⁸ Nachhaltigkeitsbericht Universitaet Bayreuth 2007/2008 (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2010/8eedf010dbcbf6399df6d42bf2610e88.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619165292&Signature=FatG6XFVgMKpOS5mSQXU3C4fpuA%3D>

¹¹⁹ Nachhaltigkeitsbericht 2010 – 2011. (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/c5223861510d1393e4fd563307d5700b.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619164041&Signature=GAOqgSIPvSqdGGt%2FjV13nBeoPBc%3D>

¹²⁰ Fortschrittsbericht 2011 Spuren Hinterlassen (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/9d655bf13a5ab2e958b5850b8ad9075b.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619164460&Signature=3HIRaLO9YjQ5GXMakGqg0FisBul%3D>

¹²¹ Nachhaltigkeitsbericht fuer die Universitaet Hamburg (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/400b5107e9a6d49d878825078c36ba63.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619165531&Signature=8t1w4OvSA%2BdOpw5O4e0Cuc2Xfns%3D>

¹²² Nachhaltigkeitsbericht 2011/12 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/d1ae7c15a27867cc46c29ced48f0db3a.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619164778&Signature=%2FoMn%2FXuYzCW1nqF85n%2FiomaDBEY%3D>

¹²³ Nachhaltigkeitsbericht 2013/2014 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2015/09636974b86fa1b3ecc9ceb6a9d667d9.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619165799&Signature=uHuQzWy%2F6t3MEaLxFITrPquVkj%3D>

¹²⁴ Nachhaltigkeitsbericht 2015 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2016/606864a711e655f4af4a7a4649d77f02.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619165975&Signature=dpwURuGgIYkgfbCCV13VSgDDcts%3D>

¹²⁵ Leistungsbericht 2016 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2017/f31d99b7fdd99bdcf79381587d8b383c.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619165089&Signature=hUHF%2FG%2By0pV09S6Ckm%2FC99bFdjY%3D>

¹²⁶ Nachhaltigkeit an der Carl von Ossietzky Universitaet Oldenburg 2017 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2017/f80a27a9cda0e1685d7bd9f911a78867.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619166145&Signature=kbfF%2BCiu3xeTEF6jJ9t5y%2FqrrPc%3D>

4.2. Primjer primjene izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektu javne uprave – Grad Pula

Pretraživanjem mrežne stranice Hrvatskog poslovnog savjeta za održivi razvoj¹²⁷ i svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđeno je da je Grad Pula od svih 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave jedina lokalna jedinica koja je pristupila izradi nefinancijskog izvještaja. Pula je najveći grad Istarske županije i administrativni je centar Istre još od davnina. Danas ima status velikog grada, a obavljanje poslova iz samoupravnog djelokruga organizirano je u šest upravnih odjela i dvije službe. Poslove obavlja 184 zaposlenika, a u poslovanje svoje uprave ugradio je vrijednosti i načela društveno odgovornog poslovanja.¹²⁸

Grad Pula je učinio kvalitetne pretpostavke za direktan i konkretan pozitivan utjecaj na svoju sredinu u smislu društvene odgovornosti. Poslovni potez koji se ubrzo pokazao kao velika prekretnica u poslovanju učinila je 2007., a odnosilo se na implementaciju elektroničkog sustava za upravljanje procesima i dokumentima. Nestali su dotadašnji uobičajeni poslovni problemi kao što su traženje akata i predmeta, zagubljeni dokumenti, greške, nedostatak informacija, netransparentnost, nepotrebni sastanci i pritužbe. Elektronički potpisi zamijenili su klasične potpise. Grad Pula je prepoznala značajnije promjene koje je doživio poslovni sustav zbog čega je trebalo stabilizirati radikalno drugačiji način rada što se je postiglo uvođenjem ISO 9001 sustava upravljanja kvalitetom.¹²⁹

Grad Pula je vrlo rano prepoznao prednosti i važnosti održivog razvoja i njegove implementacije u strateške dokumente. Naime, u Strategiji razvoja grada Pule koja je donesena u prosincu 2010. navodi se da vizija razvoja grada glasi: Grad Pula, po mjeri čovjeka, infrastrukturno i ekološki uređen grad koji je integriran u suvremene Europske trendove. Pula je ekonomski razvijeno i kulturno jako središte Istarske županije i zapadne Hrvatske, nositelj vlastitog razvitka i razvitka okoline.

¹²⁷ Hrvatski poslovni savjet je 1997. kao neprofitnu organizaciju osnovala skupina hrvatskih poduzeća i nevladinih organizacija radi formiranja nacionalne partnerske organizacije Svjetskog poslovnog savjeta za održivi razvoj

¹²⁸ Pula kao svijetli primjer dobre prakse. Dostupno na: <https://www.poslovnih.hr/hrvatska/pula-kao-svijetli-primjer-dobre-prakse-288787> [19.4.2019.]

¹²⁹ ISO 9001 je međunarodna poslovna norma koja određuje kriterije za dokumentaciju, implementaciju i certificiranje sustava upravljanja kvalitetom. Može se ugraditi u sve organizacije bez obzira na njihovu veličinu, aktivnost i pravni status. Standard je ažuriran 2015. i od tada se naziva ISO 9001:2015. Sustav upravljanja kvalitetom je skup politika, procesa, dokumentiranih procedura i zapisa. Prepoznat je kao temelj na kojem svaka tvrtka može dalje nadograđivati sustav radi njegovog poboljšanja i unapređenja.

Strateške odrednice trebaju dati odgovor na pitanje što je to grad po mjeri čovjeka, otvoren i privlačan za život. U tom kontekstu grad Pula treba:

- Osigurati uvjete za visoku kvalitetu života
- Osigurati očuvan okoliš i sređenu infrastrukturu
- Postati ekonomski razvijeno i kulturno prepoznatljivo središte.

Prema Strategiji, grad Pula treba postati ekonomski prosperitetno područje, privlačno ulagačima, poznata turistička destinacija, gdje ljudi u potpunosti koriste prirodne resurse i čistu životnu sredinu, s visokim stupnjem zaposlenosti i dobro obrazovanim kadrovima te mnogobrojnim kulturnim i društvenim događanjima. Nabrojeno se predviđjelo postignuti kroz ostvarenje tri dugoročna strateška cilja:

- Održivi razvoj, očuvanje i optimalna alokacija resursa (navodeći da je „održivi razvoj, razvoj koji zadovoljava potrebe sadašnje generacije pri tome ne umanjujući mogućnosti budućim generacijama da zadovolje svoje potrebe“)
- Uspješno gospodarstvo te
- Visoka kvaliteta usluga za stanovništvo.¹³⁰

Međutim, vodstvo grada Pule je itekako bilo svjesno da nije dovoljno donijeti strateški dokument, odrediti viziju i ciljeve održivog razvoja, već je potrebno učiniti i pomake odnosno odgovarajuće pretpostavke u upravljačkom i organizacijskom polju gradske uprave.

Osim implementacije elektroničkog sustava za upravljanje procesima i dokumentima, sljedeći korak je implementacija informacijske sigurnosti (ISO 27001) kako bi se od grešaka i zlouporabe zaštitio ne samo informacijski već i cijeli poslovni sustav. Nadalje, krunski dokaz organizacijske superiornosti i poslovne zrelosti je čin certifikacije društveno odgovornog poslovanja prema IQNetSR-10 normi u ožujku 2014. Tim činom je Grad Pula postala jedina organizacija javnog sektora u svijetu koja je certificirana za navedeni sustav upravljanja.

„Norma IQNet SR-10 donosi definiciju upravljanja društvenom odgovornošću, što predstavlja integraciju etičkih, socijalnih i radnih vrijednosti u generalno upravljanje organizacijom, uz

¹³⁰ Strategija razvoja grada Pule. Dostupno na: http://old.pula.hr/fileadmin/sadrzaji/dokumenti/iva_ivancic/STRATEGIJA_RAZVOJA_GRADA_PULE_19_01_2011.pdf [8. siječnja 2021.]

istovremeno poštivanje ljudskih i ekoloških prava. IQNet SR-10 je međunarodna specifikacija, razvijena od strane IQNet udruge i njezinih partnera, na temelju RS10 specifikacije, koju izdaje partner AENOR iz Španjolske. Njome je ciljana integracija društveno odgovornog upravljanja u poslovnu strategiju organizacija te komuniciranje postignuća dobivenih putem certifikata. Njezin uspjeh i kvaliteta leže u tome što ima široku primjenu, neovisno o veličini organizacije, sektoru u kojem djeluje, vlasništvu te je li već poduzela neke aktivnosti integriranja društvene odgovornosti u poslovanje ili će tek s time započeti. Kompatibilna je s drugim normama kao što su ISO 9001, ISO 14000 (Sustav upravljanja zaštitom okoliša), ISO 2701 (Sustav upravljanja informacijskom sigurnošću) i druge.¹³¹

Projekt certifikacije prema IQNet SR-10 normi trajao je šest mjeseci i na njemu su aktivno sudjelovali timovi s odabranim zaposlenicima grada Pule. Usvojena je Politika upravljanja sustavom društveno odgovornog poslovanja, Etički kodeks, identificirani su i ocijenjeni dionici i njihova očekivanja, proanalizirani zakonski zahtjevi i usklađenost s njima. Sačinjen je i Akcijski plan društvene odgovornosti u 13 točaka. Početkom kolovoza 2014. Pula je, postao dio renomirane međunarodne inicijative The United Nations Global Compact.¹³²

Grad Pula je prvi grad u svijetu koji je svoju orijentaciju prema društveno odgovornom poslovanju i službeno certificirao te je tim pothvatom dokazala kako je organizirana i orijentirana k održivom razvoju te kako ljudima i svijetu želi pružati više od prosjeka, samoinicijativno, svojim sredstvima, planski i sustavno. Želi još više izići u susret skupinama prema kojima je okrenuta i kojima služi (dionicima). Činom certifikacije jasno je poručila i građanima i javnosti da se želi distancirati od uvriježenog mišljenja o funkcioniranju javnih službi te postaviti visoke standarde rada i ponašanja. Prema svojoj viziji, Grad Pula želi biti sve poželjnijim mjestom za život i rad ljudi. U gradskoj upravi su svjesni kako je biti društveno odgovoran putovanje, a ne odredište.¹³³

Pula je po još jednoj činjenici drugačija od drugih subjekata javne uprave odnosno prva je i jedina jedinica lokalne samouprave jer je za poslovnu 2014. godinu, na temelju smjernica GRI

¹³¹ Bauer, L. (2016.) Implementacija društveno odgovornog poslovanja u poslovni sustav kroz integrirani sustav upravljanja kvalitetom. U: Matešić, M., ur. Zbornik radova sa 8. Nacionalne konferencije o društveno odgovornom poslovanju, prosinac 2016. Zagreb. Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj, str. 47-63

¹³² Riječ je o inicijativi Ujedinjenih naroda za uvođenje društveno odgovornog poslovanja. Pokrenuta je 2000. godine i danas je najveća takva inicijativa koja okuplja preko 8000 korporativnih dionika iz preko 135 zemalja diljem svijeta, a koja se temelji na deset osnovnih načela iz područja ljudskih prava, prava radnika, okoliša i borbe protiv korupcije

¹³³ Pula kao svijetli primjer dobre prakse. Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/hrvatska/pula-kao-svijetli-primjer-dobre-prakse-288787> [19.4.2019.]

G4 sastavila i objavila nefinancijski izvještaj kao izvješće o održivosti. Nefinancijski podaci koje je grad Pula objavio odnose se primjerice na: podatke o materijalima odnosno vrijednosti utrošenog papira i tonera u prethodnim periodima (od 2010. do 2013.), utrošku električne energije, planu smanjenja potrošnje energije, biološkoj raznolikosti te kako grad utječe na biološku raznolikost, o sustavu odvodnje otpadnih voda, zbrinjavanju komunalnog otpada, ulaganjima u zaštitu okoliša, zelenim površinama, zapošljavanju i fluktuaciji zaposlenika. Zbog neprilagođenosti navedenog izvještaja za potrebe javnog sektora, grad je imao određene poteškoće pri sastavljanju nefinancijskog izvještaja.

Grad Pula je nastavljajući svojim društveno odgovornim aktivnostima u ožujku 2017. usvojila i na svojim mrežnim stranicama objavila politike društveno odgovornog poslovanja i time još jednom potvrdila da je na dobrovoljnoj osnovi prihvatila koncept poslovanja koji doprinosi boljem društvu i čistijem okolišu. Navedenom politikom omogućen je održivi razvoj grada Pule na načelima odgovornosti, transparentnosti, etičkog ponašanja, poštivanja potreba svih interesnih skupina, poštivanja pravne države i međunarodnih normi ponašanja te poštivanja ljudskih prava. Sve su to načela društveno odgovornog poslovanja.

Treba istaknuti da je grad Pula svojim rezultatima i svojim opredjeljenjem prema održivom razvoju prepoznata kao jedinica lokalne samouprave koja ima poseban odnos prema svojem poslovanju, zaposlenicima ali i građanima te je zbog svoje efikasnosti i izvrsnosti u poslovanju primio brojna priznanja, nagrade i certifikate. Tako je u 2012. u sklopu projekta „Zajedno protiv korupcije“ prema LOTUS-ovom istraživanju Grad Pula između 576 gradova, općina i županija zauzeo treće mjesto po transparentnosti uprave, dobitnik je Povelje Hrvatskog društva kvalitete za promicanje ideje kvalitete na našim prostorima te posebnog Priznanja za doprinos razvoja društvene odgovornosti u području javne uprave u Republici Hrvatskoj, koje dodjeljuje Programski odbor nacionalne konferencije o društveno odgovornom poslovanju.¹³⁴

Postoje i konkretni pozitivni rezultati u poslovanju grada Pule koje se očituju u racionalnom i odgovornom upravljanju javnim financijama. Pažljivim raspolaganjem, ulaganjem i planiranjem svake proračunske kune u korist građana, osigurava stabilnost javnih financija i

¹³⁴ Puli priznanje za razvoj društvene odgovornosti u javnoj upravi. Dostupno na: <https://www.pula.hr/hr/novosti/detail/13005/puli-priznanje-za-razvoj-drustvene-odgovornosti-u-javnoj-upravi/> [22.5.2017.]

razvoj grada Pule. Grad je danas među top deset hrvatskih gradova u kojima se najbolje živi, ima najviše poduzetnika u odnosu na radno sposobno stanovništvo.¹³⁵

4.3. Pretpostavke razvoja izvještavanja o nefinancijskim informacijama u subjektima javne uprave

U Republici Hrvatskoj je djelovanje subjekata javne uprave u svim segmentima, što se naročito odnosi na njihov djelokrug, proračunske procese, financiranje te financijsko izvještavanje jasno regulirano zakonskim propisima. Za razliku od toga, područje nefinancijskog izvještavanja za subjekte javne uprave, osim za trgovačka društva od javnog interesa, nije regulirano normativnim propisima odnosno za primjenu nekog od okvira nefinancijskog izvještavanja zakonski poticaj je izostao.

Nefinancijsko izvještavanje je obilježje budućnosti orijentiranih subjekata. Pretpostavke za izvještavanje na nefinancijski način u subjektima javne uprave već postoje ali ih je potrebno uočiti i staviti u kontekst postojećih trendova u području upravljanja, odlučivanja i izvještavanja. Djelomično se od navedenog može prepoznati u zakonskoj regulativi koja predstavlja okvir poslovanja subjekata javne uprave. Prvenstveno se to odnosi na odredbe Zakona o proračunu prema kojima se pri donošenju i izvršavanju proračuna treba slijediti načelo transparentnosti. U ovom radu je već spomenuta činjenica da je jedan od prednosti nefinancijskog izvještavanja i veća transparentnost u poslovanju. Ukoliko tu prednost promatramo sa konteksta primjene nefinancijskog izvještavanja subjekata javne uprave, doprinos transparentnosti u pružanju javnih usluga dovodi do boljeg razumijevanja građana o tome kako javna uprava funkcionira što u konačnici dovodi do povećanja njihovog zadovoljstva.

Direktiva 2014/95/EU o nefinancijskom izvještavanju uvodi obvezu izvještavanja o nefinancijskim informacijama za određena poduzeća. Jedan od ciljeva njene primjene je da su subjekti koji primjenjuju Direktivu prihvatili održivi razvoj i na taj način doprinose promjenama jer trebaju izvještavati o svojim učincima u vezi s održivim razvojem.

¹³⁵ Puli priznanje za razvoj društvene odgovornosti u javnoj upravi. Dostupno na: <https://www.pula.hr/hr/novosti/detail/13005/puli-priznanje-za-razvoj-drustvene-odgovornosti-u-javnoj-upravi/> [22.5.2017.]

Sastavljanje izvještaja koji sadržavaju materijalno značajne nefinancijske informacije moglo bi potaknuti na odgovorno ponašanje i ostvarenje ciljeva koji podržavaju održivi razvoj. Svaka lokalna jedinica naslijedila je dio nekog geografskog, kulturnog, povijesnog i gospodarstvenog identiteta te svojim strateškim razvojnim planovima određuje vlastite ciljeve čije ostvarenje doprinosi održivom razvoju. Kroz nefinancijsko izvještavanje ima priliku informirati i upoznati zainteresirane dionike (građane – naročito mlađu populaciju, investitore) o ciljevima razvoja i njihovim ostvarenjima.

Subjekti javne uprave svoje razvojne dokumente, naročito razvojne strategije temelje na oblicima održivog razvoja zbog čega je nemoguće negirati postojanje činjenice da su i subjekti javne uprave prepoznali važnosti održivog razvoja. Navedeno potvrđuju podaci i postavke strateških dokumenata jedinica područnih (regionalnih) samouprava odnosno njihovih razvojnih strategija koje su objavljene na njihovim mrežnim stranicama. Također, većina županija u svojim vizijama navedene u svojim razvojnim strategijama ističu uz, poticanje gospodarstva i njegovog napretka, želju da postanu mjesto ugodnog življenja, visokog životnog standarda, kvalitetnijeg života, sigurnog obiteljskog života i rada, te zadovoljnih ljudi u okvirima uravnoteženog i održivog razvoja. Elementi napretka na održivi način nastavljaju se isticati u njihovim strateškim ciljevima u kojima su najčešće navedeni sljedeći ciljevi:

- Povećati konkurentnost i društvenu odgovornost gospodarstva
- Očuvati okoliš te prirodne i kulturne vrijednosti
- Održivi razvoj prostora i učinkovito upravljanje razvojem
- Uravnotežen i održiv gospodarski razvoj
- Održivo upravljanje prirodnim resursima i zaštita okoliša s naglaskom na racionalno gospodarenje prostorom
- Zaštita okoliša i racionalno upravljanje energijom
- Unaprijediti održivo korištenje prirodnih i kulturnih vrijednosti
- Razvoj konkurentnog i održivog gospodarstva
- Povećati kvalitetu življenja kroz održivi regionalni razvoj
- Razvoj komunalne i prometne infrastrukture, uz održivi razvoj i zaštitu bioraznolikosti
- Energetska učinkovitost usmjerena na obnovljive izvore energije
- Razvoj ljudskih potencijala.

U nastavku je tablični pregled s prikazom strateških ciljeva navedeno po jedinicama područnih (regionalnih) samouprava odnosno županijama.

Tablica 8

Prikaz razvojnih strateških ciljeva po županijama

Naziv županije	Strateški ciljevi određeni razvojnim Strategijama			
	Cilj 1	Cilj 2	Cilj 3	Cilj 4
Zagrebačka	Povećati konkurentnost i društvenu odgovornost gospodarstva	Poboljšati infrastrukturu i kvalitetu života održivim korištenjem prirodnih resursa i kulturnih dobara	Razvijati ljudske resurse i unaprijediti upravljanje razvojem	-
Krapinsko - zagorska	Konkurentno poduzetništvo i usluge	Ruralni razvoj	Razvoj ljudskih potencijala i unaprjeđenje kvalitete života	Očuvani okoliš te prirodne i kulturne vrijednosti
Sisačko - moslavačka	Gospodarski rast i zapošljavanje	Zaštita okoliša, očuvanje prirodne i kulturne baštine	Razvoj infrastrukture i unaprjeđenje kvalitete života	-
Karlovačka	Oživljavanje i održivi razvoj ruralnog područja	Stvaranje radnih mjesta i unaprjeđenje kvalitete života	Održivi razvoj prostora i učinkovito upravljanje razvojem županije	-
Ličko-senjska	Stvaranje uvjeta za uravnotežen i održivi gospodarski razvoj	Razvoj ljudskih resursa	Održivo upravljanje prirodnim resursima i zaštita okoliša s naglaskom na racionalno gospodarenje prostorom	-
Varaždinska	Unaprijeđeno i razvijeno gospodarstvo	Razvijeni ljudski resursi i povećana kvaliteta života	Zaštita okoliša i upravljanje energijom	Ruralni razvoj
Kopriivničko-križevačka	Povećati konkurentnost gospodarstva i učinkovitost resursa	Poboljšati prometnu i komunalnu infrastrukturu	Povećati učinkovitost ljudskih potencijala i poboljšati društveni standard	Unaprijediti održivo korištenje prirodnih i kulturnih vrijednosti i poboljšati sustave zaštite i spašavanja
Bjelovarsko - bilogorska	Povećanje konkurentnosti gospodarstva	Unaprjeđenje društvene infrastrukture i povećanje kvalitete života	Razvoj komunalne infrastrukture	-
Primorsko-goranska	Razvoj konkurentnog i održivog gospodarstva	Jačanje regionalnih kapaciteta i ravnomjeran razvoj	Razvoj ljudskih potencijala i povećanje kvalitete života	-
Virovitičko-podravaska	Razvoj konkurentnog gospodarstva, zaštita prirode i razvoj održivog turizma	Izgradnja ljudskih potencijala u skladu s potrebama tržišta rada	Unaprjeđenje kvalitete života, očuvanje okoliša, prirodnog, povijesnog i kulturnog nasljeđa	-
Požeško-slavonska	Povećati konkurentnost kroz zeleni i pametni razvoj	Povećati kvalitetu življenja kroz održiv regionalni razvoj	Unaprijediti upravljanje regionalnim razvojem te očuvati slavonski identitet i multikulturalnost	-
Brodsko-posavska	Razvoj ljudskih potencijala i unaprjeđenje kvalitete života	Jačanje i povećanje konkurentnosti gospodarstva i učinkovitosti resursa	Razvoj komunalne i prometne infrastrukture, uz održivi razvoj i zaštitu bioraznolikosti	-
Zadarska	Gospodarski konkurentna i inovativna županija	Resursno učinkovita županija	Povećana i uravnotežena kvaliteta života stanovništva	-
Osječko-baranjska	Unaprjeđenje kvalitete života	Unaprjeđenje kvalitete životnog prostora	Povećanje konkurentnosti gospodarstva i zaposlenosti	Učinkovito upravljanje lokalnim i regionalnim razvojem
Dubrovačko-neretvanska	Povećati konkurentnost i uspostaviti održivi gospodarski rast i razvoj	Poboljšati održivo upravljanje prostornim resursima i infrastrukturom	Poboljšati kvalitetu života i osnažiti institucionalni kapacitet, ljudski i društveni kapital	-
Šibensko-kninska	Konkurentno i polifunkcionalno gospodarstvo	Očuvana i valorizirana prirodna i kulturna baština bazirana na održivom upravljanju	Energetska učinkovitost usmjerena na obnovljive izvore energije	Efikasno upravljanje razvojem uz stvaranje pozitivne klime koja utječe na pojedince i stanovništvo u cjelini

Vukovarsko-srijemska	Održivo gospodarstvo	Razvijeni ljudski potencijali i visoka kvaliteta života	Moderna infrastruktura i zaštita okoliša	-
Splitsko-dalmatinska	Poboljšati kvalitetu življenja uz održivo korištenje prirodnih resursa	Povećati konkurentnost gospodarstva	Unaprijediti ljudske potencijale i sustav upravljanja razvojem	-
Istarska županija	Povećanje gospodarske konkurentnosti	Razvoj ljudskih resursa i visoka kvaliteta života	Jačanje infrastrukture, zaštite okoliša i održivog upravljanja prostorom i resursima	Razvoj, očuvanje i promoviranje Istarskog identiteta
Dubrovačko-neretvanska	Povećati konkurentnost i uspostaviti održivi gospodarski rast i razvoj	Poboljšati održivo upravljanje prostornim resursima i infrastrukturom	Poboljšati kvalitetu života i osnažiti institucionalni kapacitet, ljudski i društveni kapital	-
Međimurska	Rast i razvoj gospodarstva	Dobrobit stanovništva	Očuvani prirodni resursi i razvoj održive infrastrukture	-
Grad Zagreb	Konkurentno gospodarstvo, zaštita okoliša i održivo gospodarenje prirodnim resursima i energijom	Razvoj ljudskih potencijala	Unapređivanje prostornih kvaliteta i gradskih funkcija, te kvalitete življenja	Unapređivanje sustava upravljanja razvojem

Izvor: Mrežne stranice županija i Grada Zagreba [17. 8. 2020.]

Kao primjer projekata koji su u funkciji održivog razvoja istraženi su projekti učinkovitosti javne rasvjete kroz podatke koji su javno objavljeni na mrežnim stranicama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Rezultati projekta učinkovitosti javne rasvjete usmjereni su na ostvarivanje uštede utroška električne energije, uštede u pogledu manjih troškova održavanja objekata i uređaja javne rasvjete, a to se ostvaruje ugradnjom žarulja koje uz navedene uštede doprinose manjem svjetlosnom onečišćenju zraka što je pak doprinos zaštiti okoliša. Navedene informacije o projektima učinkovite javne rasvjete nisu prezentirani u nekom okviru nefinancijskog izvještavanja te ih nije jednostavno pronaći na mrežnim stranicama. Za pretpostaviti je da postoji i niz drugih sličnih inicijativa i programa koji nisu prezentirani, a time niti dostupni javnosti.

Kod jedinica lokalne samouprave koje su ostvarile projekt rekonstrukcije javne rasvjete radi postizanja veće učinkovitosti najčešće je situacija takva da su u jednoj ili više godina iskazani veći rashodi za ostvarivanje projekta, a učinci investicije se manifestiraju u razdobljima koja tek slijede. Izvještavanje o projektima učinkovitosti javne rasvjete koje je ograničeno samo na tekuću godinu kroz financijske izvještaje ne osigurava poželjnu razinu transparentnosti u informiranju jer ono često nije cjelovito i sveobuhvatno. Na taj način izvještavanje ne pruža mogućnost usporedbe rezultata i učinka uštede među subjektima koji provode projekte i očekuju uštede kroz niže rashode za utrošak električne energije i održavanje objekata i uređaja javne rasvjete. Do konkretnijih saznanja o informacijama o projektima učinkovitosti javne rasvjete, dolazi se tek nakon upita i skupljanja vjerodostojne dokumentacije od strane nadzornih tijela (Ministarstvo financija i Državni ured za reviziju), što građanima nije

jednostavno. Informacije se građanima trebaju pružiti na korisnički, dinamičan i razumljiv način.

Kroz ovaj je rad već istaknuta važnost subjekata javne uprave u ulozi zadovoljenja potreba građana. To naročito vrijedi za lokalne jedinice koje u toj ulozi sudjeluju na najizravniji način jer kroz ostvarivanje razvojnih ciljeva usvojenih u strateškim i drugim razvojnim projektima i programima izravno mogu doprinijeti poboljšanju kvalitete života. Međutim, samo donošenje i stvarno ostvarivanje održivih razvojnih ciljeva nije dovoljno, jer ako žele doprinijeti promjenama, subjekti javne uprave, u ovom slučaju lokalne jedinice, trebaju izvještavati o učincima postignutim u vezi s održivim razvojem. Nefinancijsko izvještavanje bi trebalo pomoći u tome. Tomu u prilog ide i činjenica da je nefinancijsko izvještavanje fleksibilno u pogledu izbora okvira za izvještavanje o nefinancijskim informacijama što pomaže u postizanju kompatibilnosti elemenata strateških razvojnih planova i nefinancijskih izvještaja. Nefinancijsko izvještavanje o učincima strateških planova također podržava veću transparentnost i odgovornost u poslovanju subjekata javne uprave.

5. ZAKLJUČAK

Izvještavanje je način komunikacije subjekta poslovanja s okolinom. U globaliziranom svijetu uvjeti poslovanja postaju sve složeniji i zahtjevniji jer se pojavljuju nepredviđene okolnosti (klimatske promjene, pandemije, migracije) te pravodobno i dobro odlučivanje postaje sve veći izazov ali i sve veća potreba. Nedostatno je u takvim uvjetima poslovanja, u procesima odlučivanja i upravljanja, oslanjanje isključivo na informacijama o poslovnim rezultatima iz prošlosti koji su iskazani u financijskim izvještajima.

Nefinancijsko izvještavanje je način izvještavanja sa informacijama koje su nužne za razumijevanje razvoja subjekta kao i učinaka njegovih aktivnosti i poslovnih odluka na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja. Nefinancijsko izvještavanje uvodi novi način komuniciranja poslovnog subjekta sa zainteresiranim dionicima u cilju povećanja transparentnosti, kvalitete i uspješnosti poslovanja i sve češće se spominje kao nadopuna financijskih izvještaja u svrhu postizanja kvalitetnijeg poslovnog odlučivanja. U tom kontekstu nefinancijske izvještaje možemo definirati kao nastavak ili dovršetak informacija sadržanih u financijskim izvještajima i to odgovarajući na pitanja iz okolišnih, socijalnih, kadrovskih i društvenih područja.

Uloga javne uprave u odnosu na privatni sektor je mnogo šira i kompleksnija jer subjekti javne uprave obavljaju javne poslove i njihov djelokrug obuhvaća gotovo sve elemente društva te je za gospodarski i društveni razvoj i napredak od velike važnosti njihova učinkovitost u poslovanju, transparentnost i odgovornost. Zato je potrebna proaktivnost u poslovanju javne uprave i otvorenost za suradnju prema poduzetnicima i građanima, a neučinkovita i nefunkcionalna javna uprava opterećena nepotrebnim administriranjem treba pripadati prošlosti.

Suvremena javna uprava svojim aktivnostima treba djelovati na način da pridonosi urednom funkcioniranju gospodarstva i otvaranju novih radnih mjesta. Subjekti javne uprave svoju ulogu da stvaraju vrijednost za društvo trebaju ostvariti uravnotežujući ekonomsku, društvenu i okolišnu vrijednost. Upravo radi promicanja odgovornosti i transparentnosti poželjno je da u svoje poslovne procese uključe načela društveno odgovornog poslovanja kako bi mogli osigurati društvenu i ekonomsku okolinu pogodnu za ugodan, uravnotežen i normalan život i napredak. U tom pravcu su donesene i strategije razvoja državne i javne uprave sa dugoročnim

razvojnim ciljevima za razdoblje od 2008. do 2020., koje u srž svoje vrijednosne orijentacije postavljaju unaprjeđenje procesa, povećanje transparentnosti i odgovornosti te kvalitetu usluga koje pružaju građanima. Korak prema održivom razvoju javne uprave sadržava Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. čiji su ciljevi usmjereni održivom razvoju hrvatskog društva pružanjem usluga na pouzdan, predvidiv i društveno odgovoran način.

Postoji međutim međuovisnost održivog razvoja, društveno odgovornog poslovanja i nefinancijskog izvještavanja. Da bi se ostvarili ciljevi održivog razvoja subjekti javne uprave u svoje poslovne procese trebaju ugraditi elemente društveno odgovornog poslovanja, a o provedenim mjerama, aktivnostima i rezultatima takvog načina poslovanja informirati javnost kroz nefinancijsko izvještavanje. Direktiva Europske unije 2014/95/EU pod nefinancijskim izvještavanjem podrazumijeva različite informacije o društveno odgovornom poslovanju koje obuhvaćaju socijalna, društvena, organizacijska, okolišna i druga pitanja koja za cilj imaju komunicirati korporativnu kulturu te kvalitetu cjelokupnog poslovanja. Njeno donošenje potvrđuje da razumijevanje poslovanja bazirano samo na financijskim pokazateljima, pripada prošlosti. Osim nadopune izvještavanja s nefinancijskim informacijama, doprinos se ogleda i u većoj transparentnosti poslovanja. Navedena Direktiva i na temelju nje donesene izmjene i dopune nacionalne regulative o računovodstvenom poslovanju trgovačkih društava, uvele su obvezu nefinancijskog izvještavanja za velika trgovačka društva, a što se tiče javnog sektora, za trgovačka društva od javnog interesa. Za ostale subjekte javnog sektora nema zakonske regulative koja bi ih obvezala na primjenu nefinancijskog izvještavanja.

Pretpostavka suvremene i moderne javne uprave je upravljanje na transparentan te građanima vidljiv i otvoren način. Transparentan pristup upravljanja znači i odgovornost u upravljanju te učinkovitost u rješavanju javnih problema. Nefinancijsko izvještavanje podržava transparentnost poslovanja.

Izvjestavanje o nefinancijskim informacijama predstavlja mehanizam za detaljnu analizu poslovanja sa pregledom materijalno važnih tema bitnih za subjekt izvještavanja i njegove dionike, a sve s ciljem osiguranja održivosti, usporedivosti i povećanja transparentnosti poslovanja. Navedeno upućuje na potrebu za transparentno i sveobuhvatno izvještavanje o poslovanju subjekata javne uprave koje nadilazi okvire financijskog izvještavanja odnosno podrazumijeva izvještavanje o nefinancijskim informacijama.

Bez obzira na postojanje pretpostavki za primjenu nefinancijskog izvještavanja u subjektima javne uprave, izvještavanje o nefinancijskim informacijama slabo je zastupljeno u javnoj upravi jer, osim za trgovačka društva od javnog interesa, ne postoji zakonska obveza takvog izvještavanja. Usprkos tome, Grad Pula je na dobrovoljnoj osnovi pristupila izradi nefinancijskog izvještaja što bi trebao biti poticaj i za druge subjekte javne uprave da izvještavanje o svojem poslovanju stave na višu razinu te da pristupe izradi izvještaja na bazi nefinancijskih informacija čime bi potaknuli povećanje transparentnosti i odgovornosti u poslovanju te ostvarivanje ciljeva održivog razvoja.

LITERATURA

1. Bačun, D., Matešić, M. i Omazić, M.A. (2012). Leksikon održivog razvoja. Zagreb: Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/581489> [18.3.2021.]
2. Bađun, M. (2009). Transparentnost proračuna. Financijska teorija i praksa [online], Vol. 33/2009 (4). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/48599> [14.4.2021.]
3. Bauer, L. (2016.) Implementacija društveno odgovornog poslovanja u poslovni sustav kroz integrirani sustav upravljanja kvalitetom. U: Matešić, M., ur. Zbornik radova sa 8. Nacionalne konferencije o društveno odgovornom poslovanju, prosinac 2016. Zagreb. Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj, str. 47-63
4. Budimir, V. (2017). Proračunsko računovodstvo: Financijsko izvještavanje. Požega: Veleučilište u Požegi, str. 117 - 120
5. Dečman, N., Švigir, A. i Rep, A. (2019). Uloga nefinancijskih informacija u poslovnom odlučivanju u ovisnosti o karakteristikama poduzeća. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 1 (17), str. 1 – 17. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/221179> [20.4.2021.]
6. Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <http://idop.hr/hr/izvjestavanje/izvjestavanje/nefinancijsko-izvjestavanje-izvjestavanje-o-odrzivosti/direktiva-201495eu/> [18.4.2020.]
7. Fortschrittsbericht 2011 Spuren Hinterlassen (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/9d655bf13a5ab2e958b5850b8ad9075b.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619164460&Signature=3HIRaLO9YjQ5GXMakGqg0FisBuI%3D>
8. Globalreporting.org: About GRI, dostupno na <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx> [10.4.2020.]
9. GRI. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/about-gri/> [30.12.2020.]
10. Gudelj, I. (2019). Ciljevi održivog razvoja – provedba na globalnoj razini i provedbeni status u Republici Hrvatskoj. Hrvatske vode, Vol. 27 (109). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/226674>
11. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> - [3.12.2020.]
12. <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/nefinancijsko-izvjescivanje-umjesto-dosadasnjih-smjernica-g4-vrijedit-ce-gri-standardi-1-1-2017-vazno-za-sve-velike-tvrtke/> - [24.8.2020.]

13. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti: Spremnost Republike Hrvatske za implementaciju ciljeva održivog razvoja do 2030. Dostupno na: https://www.revizija.hr/UserDocsImages/izvjesca-novo/Revizije%20%202020/IZVJESCA_O_OBAVLJENIM_REVIZIJAMA/REVIZIJE_UCINKOVITOSTI/PROGRAM_ODRZIVOG_RAZVOJA_DO_2030/PROGRAM_ODRZIVOG_RAZVOJA_DO_2030.pdf [14.5.2021.]
14. Izvješće za razdoblje od 2015. do 2017. godine o provedbi nacionalnog akcijskog plana za zelenu javnu nabavu za razdoblje od 2015. do 2017. godine s pogledom do 2020. godine. Dostupno na: https://www.zelenanabava.hr/dokumenti/izvjesce_o_provedbi_nacionalog_akcijskog_plana_za_zejn.pdf [19.4.2021.]
15. Jasenka Begić Institut za društveno odgovorno poslovanje (IDOP). Važnost nefinancijskog izvještavanja u RH s naglaskom na mala i srednja poduzeća. Dostupno na: <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/1%20Jasenka%20Begic%20-%20IDOP.pdf> [18.4.2020.]
16. Koprić, I. (2016). Reforma javne uprave u Hrvatskoj: ni bolni rezovi ni postupne promjene – nužna je nova upravna paradigma. Političke analize, Vol. 7 (26). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/167364> [20.4.2020.]
17. Koprić, I. (2015). Reformirati javnu upravu, ali kako. Administratio Publica. 16.11.2015. Dostupno na: <https://administratiopublica.wordpress.com/2015/11/16/reformirati-javnu-upravu-ali-kako/> [15.4.2020.]
18. Koprić, I., Musa, A. i Giljević, T., ur. (2017). Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora: Informacije za građane: transparentnom i otvorenom javnom upravom prema boljem upravljanju i povjerenju građana. Zagreb: Institut za javnu upravu, str. 29
19. Koprić, I. Musa, A. i Giljević, T., ur. (2017). Građani, javna uprava i lokalna samouprava: povjerenje, suradnja, potpora: Utjecaj instrumenata javnog menadžmenta na odnose građana i uprave. Zagreb: Institut za javnu upravu, str. 437 – 460
20. Krivačić, D. (2016). Izvještavanje o okolišu: odgovornom poslovnim praksom do poslovne održivosti. Doktorski rad. Opatija: Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, str. 94 -105
21. Leistungsbericht 2016 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2017/f31d99b7fdd99bdcf79381587d8b383c.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KY>

D2D35QKCD&Expires=1619165089&Signature=hUHF%2FG%2By0pV09S6Ckm%2FC99bFdjY%3D

22. Lokalna demokracija u Hrvatskoj: Trebaju li nam promjene. Dostupno na: <https://iju.hr/publikacije.asp?ID=3> [28.6.2020.]
23. Manes-Rossi, F., Nicolò, G., Tiron Tudor, A., Zanella, G.: Drivers of integrated reporting by state-owned enterprises in Europe: a longitudinal analysis. Dostupno na: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MEDAR-07-2019-0532/full/html> [1.9.2021.]
24. Markota Vukić, N. (2019). Primjer prikaza odabranih tema društvene kategorije u nefinancijskom izvještaju. Računovodstvo, revizija i financije. 2019 (4), str. 45-48.
25. Markota Vukić, N. (2018). Smjernice za sastavljanje nefinancijskog izvješća za 2017. godinu. Računovodstvo, revizija i financije. 2018 (3), str. 116-122.
26. Matešić, M., Pavlović, D. i Bartoluci, D. (2015). Društveno odgovorno poslovanje. Zagreb: VPŠ Libertas. Dostupno na: <https://bib.irb.hr/datoteka/981956.DOP.pdf> [7. 4.2021.]
27. Modernizacija javne uprave. Dostupno na: <https://pubdocs.worldbank.org/en/660881604614891935/12-Modernizacija-javne-uprave.pdf> [30.4.2021.]
28. Montesinos, V. i Brusca, J.: Non-financial reporting in the public sector: alternatives, trends and opportunities. Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/334155210_Non-financial_reporting_in_the_public_sector_alternatives_trends_and_opportunities/citation/download [10.9.2021.]
29. Nachhaltigkeit an der Carl von Ossietzky Universitaet Oldenburg 2017 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2017/f80a27a9cda0e1685d7bd9f911a78867.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619166145&Signature=khbF%2BCiu3xeTEF6jJ9t5y%2FqrrPc%3D>
30. Nachhaltigkeitsbericht 2010 – 2011. (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/c5223861510d1393e4fd563307d5700b.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCD&Expires=1619164041&Signature=GAOqgSIPvSqdGGt%2FjVl3nBeoPBc%3D>
31. Nachhaltigkeitsbericht 2011/12 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/d1ae7c15a27867cc46c29ced48f0db3a.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KY>

- D2D35QKCDA&Expires=1619164778&Signature=%2FoMn%2FXuYzCW1nqF85n%2FiomaDBEY%3D
32. Nachhaltigkeitsbericht 2013/2014 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2015/09636974b86fa1b3ecc9ceb6a9d667d9.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCDA&Expires=1619165799&Signature=uHuQzWy%2F6t3MEaLxFITrPquVkjjo%3D>
 33. Nachhaltigkeitsbericht 2015 (online). Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2016/606864a711e655f4af4a7a4649d77f02.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCDA&Expires=1619165975&Signature=dpwURuGgIYkgfbCCV13VSgDDcts%3D>
 34. Nachhaltigkeitsbericht fuer die Universitaet Hamburg (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2012/400b5107e9a6d49d878825078c36ba63.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCDA&Expires=1619165531&Signature=8t1w4OvSA%2BdOpw5O4e0Cuc2Xfns%3D>
 35. Nachhaltigkeitsbericht Universitaet Bayreuth 2007/2008 (online) Dostupno na: <https://sdd-pdf.s3.amazonaws.com/report-pdfs/2010/8eedf010dbcbf6399df6d42bf2610e88.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJZQ4KYD2D35QKCDA&Expires=1619165292&Signature=FatG6XFVgMKpOS5mSQXU3C4fpuA%3D>
 36. Nacionalna razvojna strategija Republike Hrvatske do 2030. godine, Narodne novine 13/21.
 37. Nacionalni pregled održivog razvoja hrvatske. Dostupno na: <https://www.odraz.hr/nase teme/odrzivi-razvoj/> [7.4.2021.]
 38. Nefinancijsko izvještavanje: Novi izazov za korporativne računovodstvene sustave, dr.sc. Dubravka Krivačić, Martina Antunović, bacc.oec., Pregledni rad UDK 658.3:316.663 – dostupno na file:///C:/Users/sanbur/Downloads/Krivacic_Zbornik_3_4_2018.pdf [20.9.2020.]
 39. Nefinancijsko izvještavanje. Dostupno na: https://www.hrpsor.hr/wp-content/uploads/2020/09/Brosura_-NFI_2020.pdf [30.12.2020.]
 40. Nefinancijski izvještaji hrvatskih poduzeća. Dostupno na: <https://www.hrpsor.hr/nefinancijski-izvjestaji-hrvatskih-poduzeca/> [20.4.2021.]

41. Nefinancijsko izvješćivanje – Umjesto dosadašnjih Smjernica G4 vrijedit će GRI Standardi -1.1.2017. Važno za sve velike tvrtke. Dostupno na: <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/nefinancijsko-izvjescivanje-umjesto-dosadasnjih-smjernica-g4-vrijedit-ce-gri-standardi-1-1-2017-vazno-za-sve-velike-tvrtke/> [24.8.2020.]
42. Network of pioneers in the public sector. Dostupno na: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/07/Public-Sector-Pioneer-Network-flyer.pdf> [15.9.2021.]
43. Novi izazov – Globalni ciljevi održivog razvoja do 2030. Dostupno na: <https://www.odraz.hr/publikacije/publikacija/novi-izazov-globalni-ciljevi-odrzivog-razvoja-do-2030/> [28. 12. 2020.]
44. Održivi razvoj. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/hr/vanjska-politika/multilateralni-odnosi0/globalne-teme/odrzivi-razvoj/> [2.1. 2021.]
45. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine 3/15, 93/15, 135/15, 2/17, 28/17, 112/18, 126/19, 145/20 i 32/21
46. Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna, Narodne novine 24/13, 102/17 i 01/20
47. Pula kao svijetli primjer dobre prakse. Dostupno na: <https://www.poslovni.hr/hrvatska/pula-kao-svijetli-primjer-dobre-prakse-288787> [19.4.2019.]
48. Puli priznanje za razvoj društvene odgovornosti u javnoj upravi. Dostupno na: <https://www.pula.hr/hr/novosti/detail/13005/puli-priznanje-za-razvoj-drustvene-odgovornosti-u-javnoj-upravi/> [22.5.2017.]
49. Smjernice za objavu proračunskih dokumenata u otvorenom formatu. Dostupno na: <https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/11/Smjernice-za-objavu-prora%C4%8Dunskih-dokumenata-u-otvorenom-formatu-1.pdf?x66719> [11.4.2021.]
50. Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama). Službeni list Europske unije 2017/C 215/01
51. Strategija razvoja grada Pule. Dostupno na: http://old.pula.hr/fileadmin/sadrzaji/dokumenti/iva_ivancic/STRATEGIJA_RAZVOJA_G RADA_PULE_19_01_2011.pdf [8. siječnja 2021.]
52. Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine, Narodne novine 70/15

53. Strategija reforme državne uprave za razdoblje 2008. – 2011. (2008). Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, Vol. 8 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135564> [15.3.2019.]
54. Što je to društveno odgovorno poslovanje. Dostupno na: <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/sto-je-to-drustveno-odgovorno-poslovanje/> [15.4.2021.]
55. Što je to održivi razvoj. Dostupno na: <http://www.odraz.hr/hr/multimedija/videogalerija/sto-je-to-odrzivi-razvoj> [15.4.2021.]
56. Uputa povjerenika za informiranje o primjeni članka 10. Zakona o pravu na pristup informacijama o proaktivnoj objavi informacija. Dostupno na: <https://www.pristupinfo.hr/wp-content/uploads/2018/10/Uputa-za-proaktivnu-objavu-informacija-Povjerenika-za-informiranje-2-1.pdf?x66719> [10.4.2021.]
57. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 i 05/14
58. Vašiček, D. (2009). Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru. Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave, 9 (2). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135758> [8.4.2020.]
59. Vašiček, D. i Vašiček, V. (2016). Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 27 - 31
60. Vrdoljak Raguž, I. i Hazdovac, K. (2014). Društveno odgovorno poslovanje i hrvatska gospodarska praksa. Oeconomica Jadertina, 2014 (1). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/130001> [9.8.2020.]
61. Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU. Računovodstvo, revizija i financije. 2015 (12). str. 46-50.
62. WBCSD. Dostupno na: <https://www.wbcd.org/> [3.1.2021.]
63. Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Narodne novine, 127/17 i 138/20
64. Zakon o Gradu Zagrebu, Narodne novine, 62/01, 125/08, 36/09, 119/14, 98/19 i 144/20
65. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Narodne novine, 33/01, 60/01 – vjerodostojno tumačenje, 129/05, 109/07, 125/08, 36/09, 150/11, 144/12, 19/13 – pročišćeni tekst, 137/15, 123/17, 98/19 i 144/20
66. Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20 i 120/16
67. Zakon o plaćama u javnim službama, Narodne novine 27/01 i 39/09

68. Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj, Narodne novine 86/06, 125/06, 16/07, 95/08, 46/10, 145/10 – pročišćeni tekst, 37/13, 44/13, 45/13 i 110/15
69. Zakon o pravu na pristup informacijama, Narodne novine 25/13 i 85/15
70. Zakon o proračunu, Narodne novine 87/08, 136/12 i 15/15
71. Zakon o sustavu državne uprave, Narodne novine 66/19
72. Zakon o ustrojstvu i djelokrugu tijela državne uprave, Narodne novine 85/20

POPIS TABLICA

Redni broj	Opis	Broj stranice
1.	Ciljevi strategije reforme državne uprave za razdoblje od 2008. do 2011.	15
2.	Pregled pitanja i tematskih aspekata za nefinancijsko izvještavanje	35
3.	GRI standardi serije 200, 300 i 400	42
4.	Osnovna obilježja nefinancijskih izvještaja	45
5.	Načela integriranog izvještavanja	47
6.	Elementi sadržaja integriranog izvještaja	48
7.	Primjeri nefinancijskih izvještaja	61
8.	Prikaz razvojnih strateških ciljeva po županijama	68

ŽIVOTOPIS

Ime i prezime:	SANDRA BURJA
Datum rođenja:	27. lipnja 1969.
Adresa:	47280 Ozalj, Zajačko selo 1d
Mobitel:	091 789 92 38
E-mail:	Sandra.Burja@revizija.hr

Obrazovanje

2011.-	Specijalistički poslijediplomski studij „Financijsko izvještavanje, revizija i analiza“, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu
1987. - 1992.	Ekonomski studij – smjer Razmjena i tržište, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu
1983. -1987.	Ekonomska škola, „Mile Mraović Simić“ Karlovac

Radno iskustvo

1994.-	Ovlašteni državni revizor, Državni ured za reviziju od 2011. načelnik odjela za reviziju lokalnih jedinica
1992.-1994.	Samostalna djelatnost

Vještine

- MS Office paket, Internet
- Njemački jezik – pasivno
- Vozačka dozvola – B kategorija