

Utjecaj Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti na nefinancijsko izvještavanje poduzetnika u Republici Hrvatskoj

Katičin, Lana

Master's thesis / Diplomski rad

2023

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:148:536947>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported / Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-29**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Sveučilišni integrirani preddiplomski i diplomski studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**Utjecaj Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti na
nefinancijsko izvještavanje poduzetnika u Republici Hrvatskoj**

Diplomski rad

Lana Katičin

Zagreb, rujan, 2023.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Sveučilišni integrirani preddiplomski i diplomski studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**Utjecaj Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti na
nefinancijsko izvještavanje poduzetnika u Republici Hrvatskoj**

**The impact of the Corporate sustainability reporting directive
on non-financial reporting of entrepreneurs in the Republic of
Croatia**

Diplomski rad

Lana Katičin, 0067568127

Mentor: izv. prof. dr. sc. Nikolina Dečman

Zagreb, rujan, 2023.

Sažetak

U prijelazu na klimatski neutralno i održivo gospodarstvo kojem teži Europska Unija veliki značaj ima nefinancijsko izvještavanje, odnosno pružanje transparentnih i usporedivih informacija o utjecaju poslovnih subjekata na okolišne, društvene i upravljačke čimbenike (ESG). Iz tog razloga javlja se potreba za revizijom normativnog okvira nefinancijskog izvještavanja koji je od 2014. godine bio uređen Direktivom o nefinancijskom izvještavanju (Direktiva 2014/95/EU) ili NFRD. Direktivom 2014/95/EU nije bilo specificirano koje informacije i indikatore obveznici moraju prikazati u nefinancijskim izvještajima, što je uz korištenje raznih okvira za izvještavanje i nepostojanje univerzalnih standarda dovelo do pružanja neusporedivih i nepouzdanih podataka. Iz navedenih razloga usvaja se Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti (Direktiva (EU) 2022/2464) – poznata kao CSRD – kojom se proširuju zahtjevi nefinancijskog izvještavanja te se uvode Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS). Struktura ESRS-a sastoji se od 12 standarda od kojih su 2 međusektorska, a dijele se na ESRS 1 Opći zahtjevi i ESRS 2 Opće objave te 10 tematskih koji obuhvaćaju okolišne, društvene i upravljačke aspekte. Cilj rada bio je utvrditi utjecaj CSRD Direktive na nefinancijsko izvještavanje s naglaskom na perspektive razvoja nefinancijskog izvještavanja poduzetnika u Republici Hrvatskoj te analizirati nefinancijske izvještaje izabranih poduzeća iz prehrambene industrije. Provedenom analizom zaključuje se da Podravka i Dukat objavljuju sveobuhvatne i pouzdane nefinancijske izvještaje koji sadržajno nadilaze NFRD Direktivu i zahtjeve Zakona o računovodstvu, zbog čega bi im prijelaz na odredbe CSRD Direktive trebao biti jednostavniji. Utvrđeno je i da u Republici Hrvatskoj postoje brojne institucije koje se bave promocijom nefinancijskog izvještavanja i društveno odgovornog poslovanja, koje će zasigurno olakšati shvaćanje novog zakonodavnog okvira svim novonastalim obveznicima i usmjeriti razvoj nefinancijskog izvještavanja u željenom smjeru. Prilikom istraživanja korišteni su sekundarni izvori istraživani metodama analize i sinteze, deskripcije i komparacije.

Ključne riječi

Nefinancijsko izvještavanje, ESG, Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD Direktiva), Europski standardi izvještavanja o održivosti, Republika Hrvatska

Summary

Since the European Union is aiming to transition to a climate-neutral economy, non-financial reporting is playing a big part by providing transparent and comparable information on the impact of business entities on environmental, social and governance factors (ESG). For that reason there is a need for modifying the normative framework of non-financial reporting, which was regulated by the Non-Financial Reporting Directive (Directive 2014/95/EU) or NFRD, since 2014. Directive 2014/95/EU did not specify what kind of information and indicators obligees must present in non-financial reports, which, along with the use of various reporting frameworks and the absence of universal standards, led to the provision of incomparable and unreliable information. As a result of that, the Corporate Sustainability Reporting Directive (Directive (EU) 2022/2464) – known as CSRD – was adopted, expanding the requirements of non-financial reporting and introduces the European Sustainability Reporting Standards (ESRS). The ESRS structure consists of 12 standards, 2 of which are Cross-cutting standards divided into ESRS 1 General requirements and ESRS 2 General disclosures along with 10 Topical standards covering environment, social and governance topics. The purpose of the paper was to determine the impact of the CSRD on non-financial reporting with an emphasis on the development perspectives of non-financial reporting of entrepreneurs in the Republic of Croatia and to analyze the non-financial reports of selected companies from the food industry. The analysis concluded that both Podravka and Dukat publish comprehensive and reliable non-financial reports that substantially exceed the NFRD and the Croatian Accounting Act, which thus implies that the transition to the provisions of the CSRD should be easier for them. It has also been established that there are numerous organizations in the Republic of Croatia that are promoting the non-financial reporting and corporate social responsibility, which will surely facilitate the understanding of the new normative framework for all the new obligees and direct the development of non-financial reporting in the desired direction. Throughout this research, secondary sources were used, researched by the methods of analysis and synthesis, description and comparison.

Keywords

Non-financial reporting, ESG, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), European Sustainability Reporting Standards (ESRS), Republic of Croatia

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski 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.

(vlastoručni potpis studenta)

Zagreb, 18. rujna 2023.godine
(mjesto i datum)

Sadržaj

| | |
|--|-----------|
| 1. Uvod | 1 |
| 1.1. Predmet i cilj rada..... | 1 |
| 1.2. Metode istraživanja i izvori podataka..... | 1 |
| 1.3. Sadržaj i struktura rad..... | 2 |
| 2. Normativni okvir i važnost nefinancijskog izvještavanja | 3 |
| 2.1. Pojmovno određenje i razvoj nefinancijskog izvještavanja..... | 3 |
| 2.2. Značaj nefinancijskih informacija u smislu održivog razvoja | 7 |
| 2.3. Normativni okvir nefinancijskog izvještavanja na razini Europske Unije | 10 |
| 3. Obilježja Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (EU 2022/2464) | 19 |
| 3.1. Razlozi uvođenja Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti..... | 19 |
| 3.2. Promjene koje donosi Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti..... | 22 |
| 3.3. Sadržaj i struktura Europskih standarda izvještavanja o održivosti..... | 26 |
| 4. Analiza postojećeg stanja i perspektive razvoja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj | 31 |
| 4.1. Regulatorni okvir nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj | 31 |
| 4.2. Pregled i analiza trenutnog stanja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj..... | 33 |
| 4.3. Analiza nefinancijskih izvještaja poduzetnika iz prehrambene industrije | 37 |
| 4.4. Perspektive razvoja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj | 50 |
| 5. Zaključak | 53 |
| POPIS LITERATURE | 55 |
| POPIS SLIKA | 62 |
| POPIS TABLICA | 62 |
| POPIS GRAFOVA | 62 |
| ŽIVOTOPIS | 63 |

1. Uvod

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog rada je prikazati razvoj nefinancijskog izvještavanja i promjene koje donosi Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti (Direktiva 2022/2464), na području Europske Unije pa tako i Republike Hrvatske te razloge konstantne potrebe za unapređenjem zakonodavnog okvira. Motiv za uvođenje nove Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti koja će zamijeniti Direktivu o nefinancijskom izvještavanju (Direktiva 2014/95/EU), javlja se zbog premalog broja obveznika nefinancijskog izvještavanja, nedostatka univerzalnih standarda koji bi omogućili usporedivost i transparentnost podataka te zbog sve većeg značaja nefinancijskih informacija na ukupno poslovanje poduzeća. U vremenu velikih klimatskih promjena i porasta svijesti o održivom razvoju gospodarstva, nefinancijski izvještaji postaju ravnopravni financijskima. Njihov sadržaj trebao bi pružati širu sliku o poslovanju poduzeća i njegovom utjecaju na danas bitne ekološke, društvene i upravljačke čimbenike poznate po skraćenici ESG, čime si poduzeće može povećati konkurentsku prednost, ali i osigurati povjerenje šire javnosti i potencijalnih investitora. Stoga su novi zahtjevi koje donosi izmijenjena Direktiva, pogotovo uvođenje Europskih standarda za izvještavanje o održivosti (ESRS), veoma bitne u pogledu razvoja gospodarstva kakvom teži Europska Unija pa samim time i Republika Hrvatska.

Cilj ovog rada je dočarati utjecaj i važnost Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti u pogledu nefinancijskog izvještavanja, s naglaskom na perspektive razvoja nefinancijskog izvještavanja poduzetnika u Republici Hrvatskoj te pružiti analizu nefinancijskih izvještaja izabranih poduzeća iz prehrambene industrije.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

Diplomski rad napisan je na temelju podataka prikupljenih iz sekundarnih izvora. Kao glavni izvori ističu se konkretne Direktive Europske Unije i zakoni Republike Hrvatske, znanstveni i stručni članci, razne publikacije i dokumenti objavljeni od međunarodnih i nacionalnih organizacija, knjige dostupne u knjižnici Ekonomskog fakulteta u Zagrebu i knjižnicama grada Zagreba i nefinancijski izvještaji poduzeća iz prehrambene industrije objavljeni na službenim internetskim stranicama. Kao metode istraživanja prilikom pisanja rada korištene su metode analize i sinteze, deskripcije i komparacije.

1.3. Sadržaj i struktura rad

Diplomski rad razrađen je na pet povezanih poglavlja. Prvo poglavlje odnosi se na uvod u kojem su opisani predmet i cilj rada, zatim su navedeni izvori i metode istraživanja kojima se dolazilo do podataka te sadržaj i struktura rada. U drugom poglavlju objašnjen je pojam nefinancijskog izvještavanja, njegov razvoj kroz povijest i koliki značaj ima u današnjoj tranziciji prema održivom gospodarstvu, a naveden je i normativni okvir na razini Europske Unije. U trećem poglavlju definirani su glavni razlozi uvođenja Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (EU 2022/2464) kao i promjene koje donosi te je razrađen sadržaj i struktura novih Europskih standarda izvještavanja o održivosti. Nakon toga, u četvrtom poglavlju sažet je zakonski okvir nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj te je pružen pregled dosadašnjeg stanja nefinancijskog izvještavanja. Analizirani su nefinancijski izvještaji dvaju poduzeća iz prehrambene industrije objavljeni za 2022. godinu te je na kraju opisana perspektiva daljnjeg razvoja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj. Konačno u petom poglavlju koji se odnosi na zaključak navedene su glavne informacije i zaključci proizašli iz rada.

2. Normativni okvir i važnost nefinancijskog izvještavanja

2.1. Pojmovno određenje i razvoj nefinancijskog izvještavanja

Današnje poslovno tržište postaje sve ubrzanije i dinamičnije, a brojna poduzeća koja na njemu djeluju ne definiraju više samo ekonomiju već važna okolišna, socijalna i gospodarska pitanja, zbog čega se od njih očekuje društveno odgovorno poslovanje. Upravo zbog toga, sve više menadžera i vlasnika poduzeća, ali i investitora postaje svjesno da za realnu sliku poslovanja nisu dovoljni samo financijski, već i sve aktualniji nefinancijski izvještaji.

Temeljni financijski izvještaji kao što su bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke, na temelju relevantnih i objedinjenih računovodstvenih informacija korisnicima pružaju uvid u financijski položaj poduzeća, njegovu profitabilnost, novčane tokove i slično. Navedeni izvještaji prezentiraju informacije koje su kratkoročne, dok su za dugoročno ulaganje i budućnost opstanka poduzeća puno važnije informacije o odnosu prema okolišu i zajednici, vlastitim ljudima te važnim socijalnim i društvenim pitanjima (Osmanagić Bedenik, 2017: 15-17).

Upravo nefinancijski izvještaji (*engl. non-financial statements*) objedinjuju informacije o okolišnim, društvenim i upravljačkim aspektima poduzeća, poznatim kao ESG (*engl. Enviromental, Social and Governance*) te na taj način interesnim skupinama pružaju cjelovite podatke o održivom poslovanju i ostvarenoj društvenoj odgovornosti.

Kao što je vidljivo na slici 1. svaki aspekt poslovanja sadrži točke na koje bi poduzeće tokom svog poslovanja trebalo obratiti pozornost, ali i o kojima bi trebalo izvještavati. Tako okolišni aspekt obuhvaća razne pokazatelje pomoću kojih poduzeće može prikazati i ocijeniti utjecaj svog poslovanja na okoliš. Primjerice, utječu li proizvodi i usluge na zagađenost zraka i vode, reciklira li se kako uredski tako i otpad nastao u proizvodnji, kolika je emisija štetnih plinova i može li se smanjiti, na koji način se poduzeće odnosi prema ograničenim prirodnim resursima i tako dalje (BDO, 2021: 4). Što se tiče društvenih faktora oni ukazuju na odnos poduzeća prema zaposlenicima, dobavljačima, partnerima, korisnicima proizvoda ili usluga to jest prema uključenim dionicima. Faktori obuhvaćaju radne uvjete, ljudska prava, postupke protiv moguće diskriminacije, sigurnost upotrebe proizvoda, uključenost u volontiranje te ostale faktore, koji utječu na društvo i razvoj lokalne zajednice (Hauska&Partner, 2023). Na kraju, ne i manje bitni ekonomski aspekti koji obuhvaćaju vjerodostojne pokazatelje kao što su položaj na tržištu,

ekonomski učinak i primjena antikorupcijske politike, pomoću kojih poduzeće realizira financijsku profit (IDOP, b.d.).

Slika 1. Društveni, okolišni i ekonomski aspekti poslovanja



Izvor: Markota Vukić, N. (b.d.), *Nefinancijsko izvještavanje kao nova obveza iz Zakona o računovodstvu* [e-publikacija], preuzeto s <https://idop.hr/sto-je-nefinancijsko-izvjestavanje-ili-izvjestavanje-o-odrzivosti/>

Nefinancijski izvještaji nadopunjuju ranije spomenute financijske izvještaje te pružaju kvalitetne, relevantne i efikasne informacije. Kao sinonim nefinancijskim izvještajima često se koriste i nazivi: izvještaj o održivom razvoju, izvještaj o društveno odgovornom poslovanju, izvještaj o stanju okoliša, izvještaj o zaštiti okoliša, trobilančno izvještavanje i slično (Krivačić i Antunović, 2018: 83).

Prvi primjeri nefinancijskih izvještaja povezuju se s Industrijskom revolucijom početkom 19. stoljeća, kada poduzeća počinju voditi brigu o socijalnim pitanjima koja uključuju zaštitu ženskih prava i općenito prava zaposlenika. Međutim, nefinancijski izvještaji koji su puno značajniji za današnji razvoj istih nastaju 1970-ih godina u određenim europskim zemljama, kao posljedica shvaćanja koliki utjecaj poduzeća imaju na klimatske promjene, to jest koliko pridonose onečišćenju okoliša. Poduzeća u Njemačkoj morala su prilagoditi svoje financijske

izvještaje te uz njih dostaviti i društvene izvještaje poznate kao *Sozialbilanz*. Francuska je otišla korak dalje, donoseći zakon koji je velikim poduzećima nalagao javnu objavu društvenih izvještaja, nazvanih *Budget social*. Izvještaji su morali sadržavati informacije o uvjetima u poslovnim prostorima u kojima su zaposlenici radili, što se poduzima u pogledu sigurnosnih politika te na koji su način zaposlenici bili educirani. U Ujedinjenom Kraljevstvu dolazi do pokreta društvene revizije nazvanog *Social audits*, kojim su se prvi puta pokušala standardizirati pravila sastavljanja društvenih izvještaja. Na taj način pokušalo se postići da izvještaji o društvenoj odgovornosti postanu mjerljiv pokazatelj dioničarima, ali i ostalim interesantnim skupinama o tome kako određena korporacija posluje (Markota Vukić, 2016: 43).

Nadalje, 1980. godine objavljen je Globalni izvještaj američkog predsjednika Cartera (*engl. The global 2000 report to the president*) kao rezultat trogodišnjeg istraživanja od strane savezne vlade. Radi se o dokumentu u kojem su iznesene procjene o učinku tadašnjih trendova na okoliš i gospodarstvo. Dokument je predviđao da će do 21. stoljeća doći do velikih ekoloških problema na globalnoj razini kao što su: smanjena količina pitke vode, izumiranje životinjskih i biljnih vrsta uzrokovano između ostalog i prekomjernom sječom šuma te da će Zemlja postati dosta osjetljiva na prirodne katastrofe. Također se pisalo o problemu prenapučenosti, sve većeg jaza između bogatih i siromašnih, rasta cijena i slično. Navedeni dokument je dokaz da se već tada ukazivalo na to da je vrijeme za djelovanje u smislu održivog razvoja i očuvanja okoliša prijeko potrebno (Speth, 1980).

Upravo u tom razdoblju razvoj nefinancijskih izvještaja postaje sve izraženiji. Velike i snažne korporacije na globalnoj razini potaknute od strane nevladinih organizacija, počinju objavljivati izvještaje o održivosti. S obzirom da su takva poduzeća imala veliki utjecaj u svijetu, bilo je bitno da njihovo poslovanje bude odgovorno i transparentno, pogotovo uz sve rastuće probleme kako na području klimatskih i društvenih promjena tako i u gospodarstvu (Krivačić i Antunović, 2018: 84).

Razvoj nefinancijskog izvještavanja nastavlja se i u 1990-im godinama, kada se u Sjedinjenim Američkim Državama, Australiji, Skandinavskim zemljama te zemljama Zapadne Europe objavljuju prvi izvještaji o okolišu. Razlog tome bila je objava sve većeg broja članaka s detaljnim opisima i dokazima o utjecaju industrijskog onečišćenja na pojavu prirodnih katastrofa (Markota Vukić, Vuković i Calance, 2018: 17).

S obzirom da se počela uviđati važnost okolišnog aspekta u pogledu društvenih izvještaja, raste i potreba za uvođenjem regulative i poticanja standardizacije.

Međunarodna organizacija za standardizaciju (*engl. International Standardization Organization – ISO*) 1996. godine objavljuje normu ISO 14001. Radi se o međunarodnom standardu upravljanja okolišem koji nudi razne alate pomoću kojih poduzeća i organizacije mogu detektirati, a samim time i riješiti štetne utjecaje koje njihovo poslovanje ima na okoliš, isto tako propisuje razne kriterije koja poduzeća moraju zadovoljiti ukoliko žele ISO 14001 certifikaciju. ISO također 2010. godine izdaje ISO 26000, prvi međunarodni standard koji sadrži razne smjernice o društveno odgovornom poslovanju (ISO, b.d.). Zatim, 1997. godine osniva se Globalna inicijativa za izvještavanje (*engl. Global Reporting Initiative – GRI*), kao posljedica tada najvećeg izlivanja nafte 1989. godine, poznatog kao Ekološka katastrofa Exxon Valdez. Cilj je bio stvoriti međunarodnu inicijativu koja bi poticala poduzeća da se odgovorno ponašaju prema okolišu i poduzimaju sve mjere da bi se spriječilo bilo kakvo narušavanje prirode, ali kasnije se inicijativa proširila na brigu o bitnim socijalnim i ekonomskim pitanjima te pitanjima o upravljanju (GRI, b.d.). Za razvoj nefinancijskog izvještavanja važno je osnivanje Međunarodnog vijeća za integrirano izvještavanje (*engl. International Intergrated Reporting Council – IIRC*) 2010. godine. Radi se o globalnoj koaliciji predstavnika poduzeća, investitora, zakonodavnog i računovodstvenog sektora i civilnog društva kojima je cilj bio kreirati međunarodni okvir, pomoću kojeg bi se izvještavalo o tome na koji način upravljanje i strategija poduzeća utječu na stvaranje, održavanje i slabljenje vrijednosti tokom vremena (Integrated Reporting, b.d.).

Kako je prikazano na slici 2., nefinancijsko izvještavanje se tokom povijesti javljalo u raznim oblicima te je njegov proces potaknut brojnim inicijativama, koje su se zadržale i danas te i dalje sudjeluju u daljnjem razvoju i unapređenju propisa i pravila vezanih uz prezentiranje nefinancijskih informacija.

Slika 2. Povijesni razvoj nefinancijskog izvještavanja



Izvor: Krivačić, D., i Antunović, M. (2018.), *Nefinancijsko izvještavanje: novi izazov za korporativne računovodstvene sustave*, Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, (3-4/2018), str. 83-98

2.2. Značaj nefinancijskih informacija u smislu održivog razvoja

Prilikom donošenja poslovnih odluka, dugi niz godina glavni fokus bio je na financijskim informacijama prezentiranim u financijskim izvještajima koji nastaju na temelju prošlih događaja i odluka donesenih unutar poduzeća. Međutim, da bi slika o poslovanju poduzeća bila kompletna, potrebno je uzeti u obzir i nefinancijske informacije koje su više orijentirane na budućnost odnosno stvaranje dodane vrijednosti. Potreba za objavom nefinancijskih informacija rasla je usporedno s povećanjem svijesti o ključnim okolišnim i društvenim pitanjima, ali i pitanjima povezanim s upravljanjem poduzećem. Također, prilikom sklapanja raznih poslova glavni naglasak nije više samo na ostvarenju zarade i profita, već i na pozitivnom rezultatu koje bi to ulaganje moglo imati na društvene, okolišne i ekonomske aspekte. Upravo se na ta područja orijentiraju nefinancijske informacije, koje su aktualne i pod nazivom ESG (*engl. Environmental, Social and Governance*) informacije. Kvalitetna objava nefinancijskih informacija ukazuje na transparentnost poduzeća što posljedično uzrokuje i porast povjerenja javnosti, ali i budućih investitora u perspektivu poduzeća. Veoma je bitno da menadžeri poduzeća prate trendove odnosno vode računa o klimatskim promjenama, da su usredotočeni na svoje zaposlenike, zaštitu ljudskih prava te da poslovne aktivnosti podrede promicanju društveno odgovornog poslovanju i održivom razvoju (Hladika i Valenta, 2017: 169).

Tema održivog razvoja sve aktualnija je posljednjih nekoliko godina, međutim ideja svoje temelje vuče još iz 18. stoljeća kada je za vrijeme krize uzrokovane nedostatkom drveta kao

važne sirovine, Hans Carl von Carlowitz 1713. godine napisao djelo pod nazivom „Sylvicultra oeconomica“. On navodi kako bi prilikom sječe stabala trebalo voditi računa o tome da se posječe točno onolika količina drveta, kolika se planskim pošumljavanjem nastoji posaditi te se na temelju toga smatra začetnikom načela održivosti (Osmanagić Bedenik et al., 2016: 12).

Najznačajniju definiciju koncepta održivog razvoja možemo pronaći u izvješću Naša zajednička budućnost (*engl. Our common future*), kojeg je 1987. godine izdala Svjetska komisija za okoliš i razvoj Ujedinjenih naroda. Za predsjednicu komisije odabrana je norveška ministrica Gro Harlem Brundtland te je zbog toga izvješće poznatije kao Brundtland izvješće (Samuelson, Kaga i Anđić, 2013: 2). Temeljem navedenog izvještaja održivi razvoj definiran je kao: „(...) razvoj koji zadovoljava potrebe sadašnjosti, bez da ugrožava sposobnost budućih generacija da zadovolje svoje potrebe“ (World Commission on Environment and Development, 1987).

Održivi razvoj jedan je od najvažnijih fokusa Europske Unije (EU), a potpisivanjem Ugovora iz Amsterdama postaje i jedan od primarnih i dugoročnih ciljeva. Kao najvažniji dokument koji promiče održivi razvoj, ne samo na području EU-a, već na međunarodnoj razini ističe se Program Ujedinjenih naroda o održivom razvoju do 2030. godine (*engl. the 2030 Agenda for Sustainable Development*), poznat kao Agenda 2030. Izglasan je 25. rujna 2015. godine na Sastanku na vrhu Ujedinjenih naroda (UN) o održivom razvoju, odnosno službeno je usvojen 21. listopada iste godine (Ministarstvo vanjskih i unutarnjih poslova, b.d.).

Program se sastoji od 17 međusobno povezanih ciljeva i 169 podciljeva, koji sadrže okolišni, društveni i upravljački faktor te su definirani na način da zajedno djeluju kao cjelina u pokušaju eliminiranja siromaštva i zaustavljanja napretka klimatskih promjena. Ciljevi nisu zakonski obvezni, ali se od svake države članice Ujedinjenih Naroda očekuje da ih implementira u svoje nacionalno zakonodavstvo i osigura njihovu provedbu koja se provjerava ne samo na lokalnoj već i na globalnoj razini (HGK, 2019).

Kroz navedene ciljeve koji su prikazani na slici 3. sažeti su najveći izazovi današnjeg svijeta koji uključuju klimatske promjene, sve veće onečišćenje okoliša, remećenje ekosustava, ali i probleme kao što su siromaštvo, veliki jaz između najsiromašnijih i najbogatijih, nejednakost, narušena ljudska prava te naglašavaju potrebu za mirnijim i pravednijim okruženjem što se nastoji postići do 2030. godine. Sedamnaest ciljeva održivog razvoja zapravo se nastavlja na osam Milenijskih globalnih ciljeva iz 2001. godine kojima je primarni fokus bilo smanjenje siromaštva do 2015. godine (IDOP, b.d.).

Slika 3. 17 ciljeva održivog razvoja



Izvor: HGK (2019), *Podržimo održivo_Ubrzajmo promjene_* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.hgk.hr/documents/brosura-podrzimo-odrzivo-ubrzajmo-promjene5cc007b665406.pdf>

Agenda 2030. uključuje i jedan pravno obvezujući dokument koji se bavi okolišnim problemima, odnosno suzbijanjem utjecaja klimatskih promjena na okoliš. Radi se o Pariškom sporazumu (*engl. Paris Climate Agreement*) kojeg je usvojilo 196 zemalja na Konferenciji UN-a o klimatskim promjenama u Parizu 12. prosinca 2015. godine, a stupio je na snagu 04. studenog 2016. godine. Pariški sporazum je svojevrsna prekretnica u rješavanju posljedica koje ubrzani život i prekomjerna industrijalizacija ima na ekosustav, s obzirom da obvezuje sve zemlje da se prilagode i daju svoj doprinos u rješavanje problema klimatskih promjena. Sveobuhvatni cilj ovog sporazuma je ublažavanje globalnog zatopljenja, odnosno zadržavanje povećanja temperature ispod 2°C uzimajući u obzir predindustrijsku razinu to jest ograničiti njen porast na 1.5°C. Shodno tome potrebno je smanjiti emisiju stakleničkih plinova za 43% do 2030. godine (UNFCC, b.d.).

Da bi se navedeni ciljevi ostvarili, potrebno je da svaka država radi na promicanju važnosti izvještavanja o okolišnim, društvenim i upravljačkim čimbenicima jer se upravo preko njih u konačnici dolazi do održivog razvoja. Poslovni partneri i budući klijenti teže suradnji s društvima koja su ekološki odgovorna, promiču zaštitu ljudskih prava, pozitivno se odnose prema svojim zaposlenicima odnosno čine sve u svojoj moći da neutraliziraju moguće ekološke

i društvene štete. Kvalitetno izvještavanje o nefinancijskim informacijama ili ESG čimbenicima, utjecat će i na poslovni uspjeh samog poduzeća. Objavljivanjem relevantnih i točnih nefinancijskih informacija poduzeća stječu konkurentsku prednost, stvaraju si nove poslovne prilike, povećavaju svoju transparentnost, osiguravaju bolji ugled i poziciju na poslovnom tržištu, privlače nove zaposlenike, ali i poslovne partnere i investitore. Isto tako poduzeća kroz izvještavanje o nefinancijskim informacijama mogu efikasno prikazati kako će se njihov odnos prema okolišnim, društvenim i upravljačkim faktorima dugoročno odraziti na misiju i viziju poduzeća te poslovnu strategiju (HANFA, 2021: 4-5).

Važnost nefinancijskih informacija u pogledu održivog razvoja, vidljiva je i na temelju nove Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD Direktiva) koja je između ostalog nastala i zbog neusklađenosti standarda i smjernica za izdavanje nefinancijskih informacija. Direktiva u jednoj od točaka naglašava važnost nefinancijskih informacija tako što predlaže korištenje termina „informacije o održivosti“. Naime, smatra se da izraz „nefinancijske informacije“ aludira da takve informacije nisu financijski bitne što nikako nije slučaj.

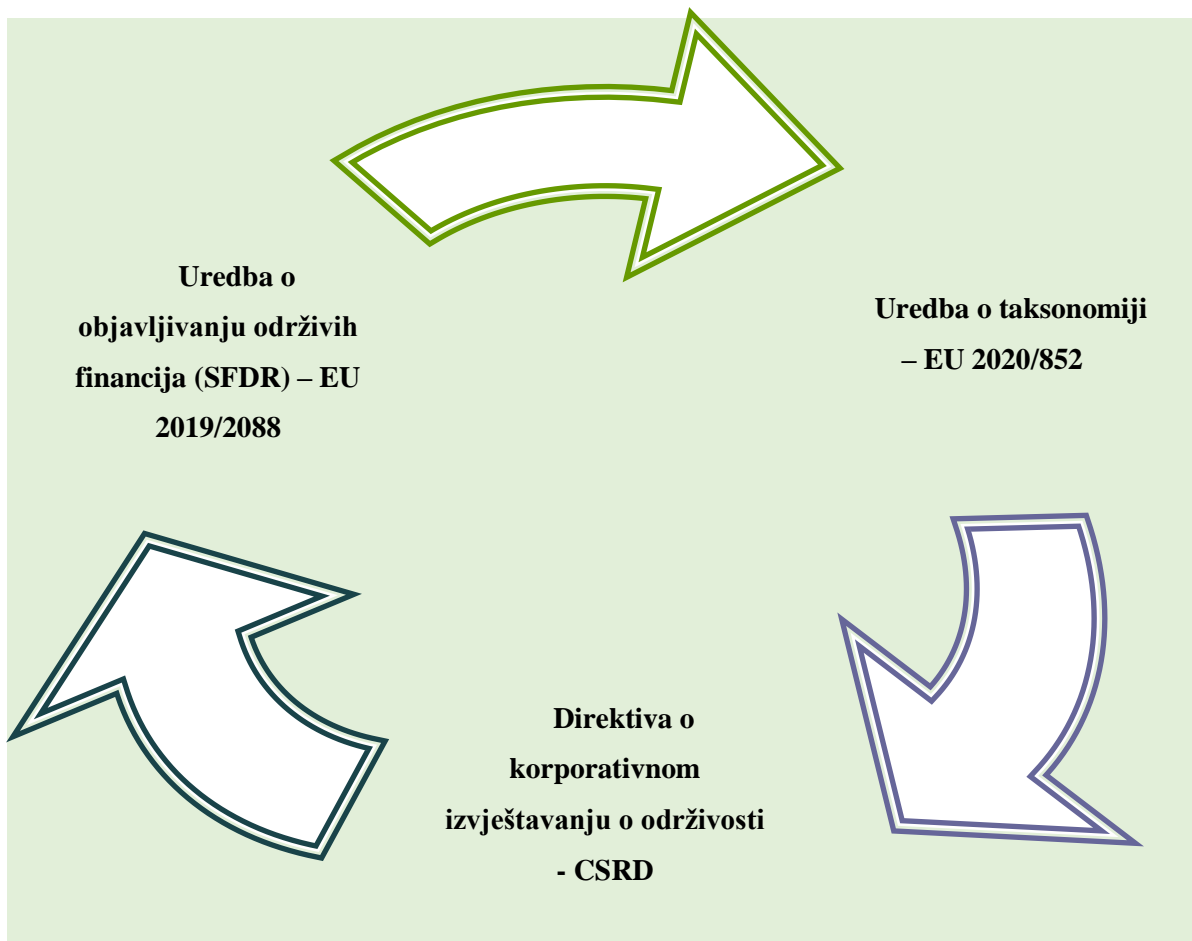
Nefinancijske informacije odnosno informacije o održivosti, igraju veliku ulogu kod poslovanja financijskih institucija s obzirom da bi na temelju njihovog kvalitetnog objavljivanja te iste institucije trebale usmjeravati tokove kapitala prema investicijama koje realiziraju ciljeve održivog razvoja i na taj način ostvaruju održivo ulaganje. To znači da ako temeljem provedene analize, nefinancijske informacije ne budu javno i dosljedno objavljenje te ako ne budu prikazivale realnu sliku poslovanja poduzeća, akteri financijskih tržišta im neće odobravati kapital niti će isti biti usmjeren prema njima (HANFA, 2021: 3).

2.3. Normativni okvir nefinancijskog izvještavanja na razini Europske Unije

Nefinancijsko izvještavanje na razini Europske Unije trenutno je uređeno sljedećim zakonodavnim aktima: Uredba o taksonomiji (EU 2020/852), Uredba o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (EU 2019/2088) koja je poznata kao SFDR Uredba te Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti (EU 2022/2464) (*engl. Corporate Sustainability Reporting Directive*). Kao što je vidljivo na slici 4. navedeni zakonodavni akti zajedno bi trebali omogućiti usklađenost i dosljednost nefinancijskih informacija te omogućiti put prema održivom gospodarstvu Europske Unije. Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti stupila je na snagu 05. siječnja 2023. godine, kao posljedica prihvatanja Prijedloga izmjene Direktive o nefinancijskom izvještavanju (2014/95/EU) (*engl. Non-Financial*

Reporting Directive). Razlog njenog uvođenja između ostalog bili su sve veći zahtjevi za proširenjem obveznika i poboljšanjem kvalitete izvještavanja o nefinancijskim informacijama, što je bilo potrebno za prelazak na koncept održivog razvoja. Međutim, prvi nefinancijski izvještaji temeljeni na pravilima nove Direktive biti će objavljeni tek 2025. godine za 2024. poslovnu godinu, a prvi će ih morati objaviti današnji obveznici Direktive o nefinancijskom izvještavanju, odnosno velika poduzeća koja su ujedno i subjekti od javnog interesa te imaju više od 500 zaposlenika. Iz tog razloga Direktiva o nefinancijskom izvještavanju je i dalje na snazi te će se nefinancijski izvještaji koji će biti objavljeni u 2023. i 2024. godini, još uvijek temeljiti na njenim točkama i predloženim okvirima.

Slika 4. Normativni okvir nefinancijskog izvještavanja u Europskoj Uniji



Izvor: izrada autora prema HANFA (2023), *Primjena direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD)* [e-publikacija], <https://lider.events/ESG/wp-content/uploads/sites/227/2023/03/Zigman-1.pdf>

Direktiva o nefinancijskom izvještavanju stupila je na snagu 06. prosinca 2014. godine kao izmjena Direktive 2014/34/EU koja je do tada uređivala objavu nefinancijskih informacija. Europska Komisija je na temelju provedene analize zaključila da je nefinancijsko izvještavanje na razini Europske Unije do 2013. godine bilo nezadovoljavajuće te da je samo nekolicina država shvatila njegovu važnost. Tome svjedoči podatak da je od ukupnog broja izvještaja koji su sadržavali nefinancijske informacije 50% dolazilo iz četiri država članice točnije Njemačke, Španjolske, Francuske i Velike Britanije. Razlog tome bio je što na razini EU-a do tada nije postojao pravni okvir koji je propisivao obvezu objave nefinancijskih informacija zbog čega su države imale različite zahtjeve i propise što je dovelo do nekvalitetnih, netransparentnih i neusporedivih informacija, ali i do njihovog neobjavlivanja (Pavlović i Miler, 2022: 97).

Donošenjem Direktive o nefinancijskom izvještavanju (NFRD), nefinancijsko izvještavanje od 01. siječnja 2017. godine postaje zakonski obvezno za sva velika poduzeća koja su ujedno i javni subjekti, a imaju preko 500 zaposlenih dok je malim i srednjim poduzećima objava nefinancijskih informacija ostala kao izbor to jest preporuka. Temeljem navedene Direktive poduzeća trebaju izvještavati o informacijama koje nude odgovore na barem okolišna, socijalna i kadrovska pitanja te pitanja povezana sa zaštitom ljudskih prava, korupcijom i podmićivanjem. Izvještavanjem o okolišnim pitanjima poduzeće bi se trebalo fokusirati na objavu informacija koje definiraju kako aktivnosti i poslovanje poduzeća utječu na okoliš, onečišćenje vode i zraka, zdravlje i sigurnost okoline, emisiju stakleničkih plinova te koristi li obnovljive ili neobnovljive izvore energije. Nadalje, što se tiče socijalnih i kadrovskih pitanja izvještaj mora sadržavati informacije o tome koje su mjere na razini poduzeća poduzete u smislu promicanja rodne ravnopravnosti, kako se provode temeljne konvencije Međunarodne organizacije rada, kakvi su uvjeti na radnom mjestu, poštuje li se pravo radnika na savjetovanje i informiranost te što poduzeće poduzima u smislu zaštite i sigurnosti lokalne zajednice. Na kraju, pod pitanjima vezanim za zaštitu ljudskih prava i borbu protiv korupcije i podmićivanja, poduzeće treba izvijestiti o tome koje metode provodi u smislu zaštite ljudskih prava te na koji način suzbija mogućnost pojave korupcije i podmićivanja unutar poduzeća. NFRD Direktiva također od poduzeća zahtjeva da uz informacije temeljene na ranije navedenim pitanjima u izvještaje uključi i opis svog poslovnog modela, da definira koje politike i mjere poduzima da bi se ostvarili pozitivni učinci na navedena pitanja, ali i da iznese moguće rizike odnosno negativne učinke. Ako poduzeće ne provodi mjere bitne za ostvarenje pozitivnih nefinancijskih učinaka, dužno je navesti razlog njihova ne provođenja (Direktiva 2014/95/EU, 2014).

Direktivom o nefinancijskom izvještavanju prilikom objave nefinancijskih informacija nisu propisani obvezujući standardi koji su jednaki za sve, već svako poduzeće unutar države članice može odabrati hoće li prilikom nefinancijskog izvještavanja koristiti nacionalne okvire, okvire Europske Unije ili one koji su međunarodno priznati. Odnosno svako poduzeće prilikom nefinancijskog izvještavanja može koristiti sljedeće okvire (Direktiva 2014/95/EU, 2014):

- Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (*engl. Eco-Management and Audit Scheme – EMAS*)
- Globalni sporazum Ujedinjenih Naroda (*engl. United Nations Global Compact – UNGC*)
- Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (*engl. the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Guidelines for Multinational Enterprises*)
- Norma ISO 26000
- Tripartitna deklaracija o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada (*engl. the International Labour Organisation's Tripartite Declaration of principles concerning multinational enterprises and social policy*)
- Smjernice Globalne inicijative za izvještavanje (*engl. Global Reporting Initiative – GRI*)

Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (dalje u tekstu EMAS) dobrovoljni je sustav kojeg je razvila Europska komisija, a može ga koristiti bilo koje poduzeće ili organizacija iz bilo kojeg polja gospodarstva koja želi poboljšati svoju okolišnu učinkovitost. Ukoliko je poduzeće registrirano u EMAS-u mora pratiti i izvještavati o 6 ključnih pokazatelja: energetske učinkovitosti, korištenju materijala, godišnjoj potrošnji vode, nastajanju otpada, o bioraznolikosti i emisiji stakleničkih plinova. Implementacija ovog sustava u poslovanje poduzeću nosi brojne koristi kao što su redukcija troškova, bolja zakonodavna usklađenost, veća transparentnost, a samim time i bolja pozicija na tržištu (Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja, 2022).

Globalni sporazum UN-a kojeg provode 162 zemlje odnosno više od 22.000 sudionika, sadrži deset smjernica odnosno načela koja su usmjerena na četiri ključna područja: ljudska prava, rad, okoliš i antikorupciju. Prva smjernica definira da bi poduzeća trebala podržavati i provoditi

zaštitu ljudskih prava, a druga da ih ni u kojem slučaju ne smije kršiti. Treća smjernica kaže da bi poduzeća trebala podupirati sindikate, četvrta da ne smije postojati nikakav oblik prisilnog rada, peta nalaže borbu protiv bilo kojeg oblika dječjeg rada te šesta koja zahtjeva eliminaciju diskriminacije prilikom zapošljavanja. Sedma smjernica opisuje da bi poduzeća trebala poduzimati predostrožne mjere što se tiče okolišnih izazova, osma nalaže poduzećima da preuzmu inicijativu u promoviranju ekološke odgovornosti dok deveta smjernica potiče ulaganje u razvoj tehnologije koja je ekološki prihvatljiva. Konačno deseta smjernica koja definira djelovanje protiv korupcije uključujući iznudu i podmićivanje. Uključivanjem ovih smjernica u svoje poslovanje poduzeće podižu razinu svoje odgovornosti prema ljudima i Zemlji, a isto tako postavlja temelje za dugoročno održivo poslovanje (United Nations Global Compact, b.d.).

Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj odnosno OECD smjernice, preporuke su koje potiču poduzeća na izvještavanje o ključnim pokazateljima kao što su: ljudska prava, prava radnika, zaštita potrošača, okoliš, podmićivanje, otkrivanje podataka, znanost i tehnologija, tržišno natjecanje i oporezivanje. Glavni cilj je potaknuti poduzeća da svojim poslovanjem pozitivno djeluju na ljude, planet i društvo i time pruže svoj doprinos održivom razvoju. Posljednja revizija smjernica objavljena je 2023. godine te pruža ažurirane preporuke za društveno odgovorno poslovanje poduzeća u području klimatskih promjena, bioraznolikosti, tehnologije, poslovnog integriteta i dubinske analize (Organization for Economic Co-operation and Development, 2023).

ISO 26000 jedan je od međunarodnih standarda kojih je objavila Međunarodna organizacija za standardizaciju, koja pruža smjernice za društveno odgovorno poslovanje. ISO 26000 okvir namijenjen je za sva poduzeća i organizacije koje su svjesne svog učinka na okoliš i društvo te ih prepoznaju kao ključne faktore svog dugoročnog uspjeha i poslovanja. Smjernice naglašavaju sedam ključnih područja na koja bi se trebala obratiti pažnja: upravljanje, ljudska prava, odnos s radnicima, okoliš, pravedna poslovna praksa, zaštita potrošača i razvoj lokalne zajednice. Kao pozitivne učinke korištenja ovog okvira Međunarodna organizacija za standardizaciju naglašava: jačanje konkurentne prednosti i položaja na poslovnom tržištu pa samim time i veću zainteresiranost potencijalnih zaposlenika, poslovnih partnera i klijenata, odnosno općenito bolji položaj poduzeća u očima javnosti, medija i zajednice u kojoj posluje (International Organization for Standardization, 2018: 3-9).

Tripartitna deklaracija o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku, instrument je Međunarodne organizacije rada koji pruža smjernice za jačanje pozitivnih društvenih i radnih učinaka poduzeća. Pokriva pet ključnih područja: opću politiku, zapošljavanje, obuku, životne i radne uvjete te odnos zaposlenika i menadžmenta. Smjernice potiču pozitivan učinak poduzeća na ekonomski i društveni napredak te minimiziraju i rješavaju moguće poteškoće koje proizlaze iz poslovanja te negativno utječu na ekonomski rast i održivi razvoj (International Labour Organization, b.d.).

Smjernice Globalne inicijative za izvještavanje bile su među najkorištenijim okvirima za nefinancijsko izvještavanje u svijetu, pogotovo zadnja verzija G4 na temelju koje su i nastali GRI standardi. O prelasku sa smjernica na standarde, odlučeno je na petoj globalnoj konferenciji Globalne inicijative za izvještavanje 2016. godine, radi sve većih zahtjeva korisnika u pogledu nefinancijskih izvještaja i njihove usklađenosti na globalnoj razini. Struktura tada uspostavljenih GRI standarda sastojala se od 3 Opća standarda koja su mogla koristiti sva poduzeća i 33 Tematska standarda koja su se orijentirala na okolišna, društvena i ekonomska pitanja (Krivačić i Antunović, 2018: 88-89).

Međutim, 2021. godine kao rezultat potrebe za poboljšanjem kvalitete i dosljednosti nefinancijskih informacija, dolazi do revizije Općih standarda. Nadogradnja standarda temelji se na pristupu koji je usmjeren na budućnost te osigurava veću razinu transparentnosti prilikom izvještavanja, ali i lakšu prilagodbu novoj regulativi u koju je uključena i Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti. Uspostavom revidiranih Općih standarda veća važnost se pridaje isticanju zaštite ljudskih prava, dubinskoj analizi (*engl. due diligence*), ali i načelima i konceptima izvještavanja o korištenim politikama, strategijama i načinu upravljanja poduzećem. Također, mijenja se i struktura s obzirom da su predstavljeni i novi Sektorski standardi koji bi trebali povećati kvalitetu, dosljednost i potpunost nefinancijskih izvještaja na način da definiraju ključne čimbenike na koje određeni sektor najviše djeluje. Standardi bi tokom vremena trebali biti razvijeni za četrdeset sektora, no trenutno su dostupni za industriju nafte i plina, ugljena te agrokulturu i ribarstvo. Što se tiče Tematskih standarda, oni su više manje ostali isti osim što ih je sada trideset i jedan s obzirom da su određene teme bolje prilagođene revidiranim Općim standardima. Novi GRI standardi, koji sada imaju i proširenu strukturu prikazanu u tablici 1., trebali bi olakšati poduzećima izvještavanje o ključnim utjecajima njihova poslovanja na ekonomiju, okoliš i društvo te im pomoći u identifikaciji najznačajnijih tema koje bi trebali obuhvatiti s obzirom na prirodu svog poslovanja, a u primjeni su od 01. siječnja 2023. godine (Global Reporting Initiative, b.d.).

Tablica 1. Struktura GRI Standarda

| GRI STANDARDI | | |
|---|--|--|
| OPĆI STANDARDI | SEKTORSKI STANDARDI | TEMATSKI STANDARDI |
| <ul style="list-style-type: none"> • GRI 1: Temelji 2021 (definiraju zahtjeve i načela prilikom korištenja standarda) • GRI 2: Opća objava 2021 (opisuju način upravljanja organizacijom i područja njenog utjecaja) • GRI 3: Materijalne teme 2021 (definiraju smjernice određivanja važnih materijalnih tema za pojedinu organizaciju) | <ul style="list-style-type: none"> • GRI 11 : industrija nafte i plina 2021 • GRI 12: industrija ugljena 2021 • GRI 13: poljoprivreda, akvakultura i ribarstvo 2022 | <ul style="list-style-type: none"> • GRI 201: ekonomski učinak 2016 • GRI 207: porezi 2019 • GRI 304: bioraznolikost 2016 • GRI 304: otpad 2020 • GRI 401: zaposlenost 2016 • GRI 416: zaštita potrošača 2016 (...) |

Izvor: izrada autora prema Global Reporting Initiative (b.d.), A short Introduction to the GRI Standards [e-publikacija], preuzeto s <https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/ashort-introduction-to-the-gri-standards.pdf>

Uredba o objavljivanju održivih financija (EU) 2019/2088 (*engl. Sustainable Finance Disclosure Regulation*), poznatija kao SFDR Uredba jedna je od novijih zakonodavnih propisa koji se odnose na nefinancijsko izvještavanje odnosno izvještavanje o održivosti. Objavljena je u Službenom listu EU-a u prosincu 2019. godine, a stupila je na snagu 10. ožujka 2021. godine, iako je tek u 2023. godini počela njena puna primjena od strane svih obveznika. Obveznici SFDR-a su svi sudionici financijskog tržišta i financijski savjetnici, a može se reći da je njen glavni cilj postizanje održivog financiranja. Održivo financiranje odnosi se na sva ulaganja koja u razmatranje osim važnih financijskih instrumenata uzimaju i okolišne, društvene i upravljačke čimbenike čime investicija postaje dugoročno održiva (IDOP, b.d.).

Osim održivog ulaganja odnosno financiranja, SFRD Uredbom definirani su pojmovi rizik održivosti i čimbenici održivosti. Prema Uredbi (EU 2019/2088, 2019: čl.2): „rizik održivosti znači okolišni, socijalni ili upravljački događaj ili uvjet koji, ako do njega dođe, može uzrokovati stvaran ili potencijalno negativan bitan učinak na vrijednost ulaganja“, dok su čimbenici održivosti navedeni kao „okolišna i socijalna pitanja te pitanja u vezi sa zaposlenicima, poštivanjem ljudskih prava, borbom protiv korupcije i podmićivanja“.

Financijski sektor igra veliku ulogu u ostvarenju koncepta održivog razvoja, s obzirom da odlučuje u kojem pravcu će usmjeriti kapital, a upravo se ovom Uredbom osigurava da to bude prema održivim poslovnim aktivnostima. Zato je veoma bitno da prilikom ulaganja ili davanja financijskog savjeta pružene informacije budu transparentne te sadrže sve rizike održivosti i moguće negativne učinke na ESG čimbenike. SFDR Uredbom također se nastoji smanjiti stopa „greenwashinga“, pojave u kojoj određena poduzeća kroz lažni zeleni marketing predstavljaju svoje poslovanje kao društveno odgovorno kad u realnosti to nije tako (IDOP, b.d.).

Uredba (EU) 2020/852 odnosno Uredba o taksonomiji, uvodi klasifikacijski sustav pomoću kojeg će se standardizirati identifikacija održivih gospodarskih aktivnosti odnosno djelatnosti koje pridonose postizanju klimatske neutralnosti na razini Europske Unije. Temeljem Uredbe ((EU) 2020/852, 2020: čl. 9) definirano je šest ključnih okolišnih ciljeva koji se nastoje postići, a to su: „ublažavanje klimatskih promjena; prilagodba klimatskim promjenama; održiva uporaba i zaštita vodnih i morskih resursa; prijelaz na kružno gospodarstvo; sprječavanje i kontrola onečišćenja te zaštita i obnova bioraznolikosti i ekosustava.“

Navedeni ciljevi mogu se ostvariti kroz dovoljno nisku emisiju stakleničkih plinova, održavanje niskougličnih zamjena, učinkovitim korištenjem resursa i energije, provođenjem recikliranja i slično. Također, Uredbom su postavljena četiri kriterija koja određena gospodarska djelatnost mora zadovoljiti da bi se smatrala okolišno održivom. Prije svega mora u značajnoj mjeri pridonijeti barem jednom okolišnom cilju i na niti jedan ne smije negativno utjecati, djelatnost se mora odvijati sukladno minimalnim zaštitnim mjerama i mora biti usklađena s kriterijima tehničke procjene (IDOP, 2022).

Kriterije tehničke procjene Europska Komisija je u obliku delegiranih akata prvo ustanovila za okolišne ciljeve koji se odnose na klimu pa se iz tog razloga u 2022. godini izvještavalo samo o prva dva cilja. Međutim, od 01. siječnja 2023. krenula je puna primjena Uredbe o taksonomiji s obzirom da su delegirani akti za preostale ciljeve objavljeni u 2022. godini. Obveznici Uredbe o taksonomiji su svi sudionici financijskog tržišta koji izdaju financijske proizvode s obzirom

da bi trebali informirati i poticati investitore da ulažu u okolišno održiva poslovanja i tehnologiju. Uredba se također odnosi i na sadašnje obveznike nefinancijskog izvještavanja temeljem Direktive o nefinancijskom izvještavanju, odnosno na velika poduzeća s preko 500 zaposlenih koja su ujedno i subjekti od javnog interesa. Oni moraju u nefinancijskom izvještaju pomoću ključnih pokazatelja uspješnosti, definirati na koji način je njihovo poslovanje povezano s održivim gospodarskim djelatnostima (IDOP et al., 2021: 27).

SFDR Uredba i Uredba o taksonomiji su zakonodavni propisi koji imaju veliki utjecaj na ostvarenje ciljeva postavljenih u sklopu Pariškog sporazuma i Agende 2030. te predstavljaju odgovore u pogledu sve većih zahtjeva nefinancijskog izvještavanja. Djelujući zajedno s Direktivom o korporativnom izvještavanju o održivosti, kada ona bude u punoj primjeni, trebali bi preusmjeriti kapital prema održivim ulaganjima te time omogućiti prelazak Europske Unije na održivo i zeleno gospodarstvo i otvoriti joj put prema poziciji globalnog predvodnika održivog razvoja.

3. Obilježja Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (EU 2022/2464)

3.1. Razlozi uvođenja Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti

Prelazak na održivo gospodarstvo potaknut raznim međunarodnim propisima, među kojima se ističu Program UN-a o održivom razvoju do 2030. i Pariški sporazum, usmjerio je i Europsku Uniju na uređenje vlastitih zakonodavnih okvira. Suvremeni uvjeti poslovanja koji sada u obzir uzimaju klimatske promjene te razne društvene probleme, ali i upravljanje rizicima održivosti, doveli su do toga da Direktiva o nefinancijskom izvještavanju (2014/95/EU) (dalje u tekstu NFRD) više ne može kvalitetno odgovarati na zahtjeve korisnika nefinancijskih izvještaja. U travnju 2021. godine Europska Komisija predstavila je prijedlog Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (EU) 2022/2464 (dalje u tekstu CSRD), dok je konačna verzija teksta objavljena u Službenom listu EU-a 16. prosinca 2022. godine. Stupila je na snagu 20 dana nakon toga, odnosno 05. siječnja 2023., a države članice dobile su rok od 18 mjeseci da ju implementiraju u svoje nacionalno zakonodavstvo, što znači da se prvi nefinancijski izvještaji temeljeni na CSRD-u očekuju u 2025. godini, ali samo za poduzeća koja su već obveznici objavljivanja nefinancijskih izvještaja po NFRD-u.

Jedan od glavnih problema i razloga uvođenja CSRD Direktive bio je nedostatak univerzalnih standarda, odnosno mogućnost biranja okvira prilikom izvještavanja o nefinancijskim informacijama što je dovodilo do informacijskog jaza između korisnika i izdavatelja nefinancijskih izvještaja. Nedostatak jedinstvenih standarda pa samim time i neusporedivost informacija, predstavljalo je jedno od glavnih izazova tranzicije na održivo gospodarstvo. Usporedivost i pružanje transparentnih i sveobuhvatnih informacija o okolišnim, socijalnim i upravljačkim čimbenicima, pomaže u razlikovanju poduzeća koja zaista provode društveno odgovorno poslovanje i onih koji se koriste manipulacijom zelenog marketinga, što je bitno i u kontekstu usmjeravanja kapitala od strane financijskog sektora. Dosljedne i kvalitetne informacije o elementima održivog razvoja, ključne su u postizanju ciljeva klimatske neutralnosti i veoma je važno da pravila o njihovu izvještavanju budu na razini financijskog izvještavanja, a to se upravo nastoji postići CSRD Direktivom (Yosifova i Petrova-Kirova, 2022: 88).

Donošenje prijedloga o izmjeni NFRD Direktive, što je na kraju rezultiralo usvajanjem CSRD Direktive, potaknula su dva važna strateška dokumenta koja je izdala Europska Komisija:

Akcijnski plan o financiranju održivog rasta i Europski zeleni plan, kojima se djeluje u smjeru tranzicije na modernije, učinkovitije i „zelenije“ gospodarstvo Europske Unije.

Akcijnski plan o financiranju održivog rasta objavljen 08. ožujka 2018. godine, predstavlja strategiju Europske Komisije kojom se naglašava važnost održivog financiranja u smislu ostvarenja ciljeva održivog razvoja i ublažavanja klimatskih promjena. Dva glavna prioriteta održivog financiranja su: ojačati ulogu financija u pogledu dugoročno održivog gospodarstva i ukazati na važnost okolišnih, društvenih i upravljačkih čimbenika prilikom donošenja odluka o ulaganju. Da bi gospodarstvo Europske Unije postalo stabilno i dugoročno održivo, potrebno je imati čvrstu financijsku podlogu koja bi osigurala razne korake kao što su prelazak na održivu tehnologiju, korištenje niskougljičnih alternativa, upotreba obnovljivih izvora energije i slično. Da bi se navedene mjere mogle ostvariti, akcijskim planom definirana su tri ključna cilja: usmjeravanje ulaganja k održivim djelatnostima, identifikacija rizika održivosti prilikom ulaganja te jačanje transparentnosti i dugoročnosti. Usmjeravanje kapitala prema održivim djelatnostima veoma je bitna točka u pogledu ostvarenja ciljeva održivog razvoja, shodno tome planom se poticalo na uvođenje jedinstvene klasifikacije koja bi potencijalnim investitorima olakšala prepoznavanje održivih djelatnosti. To je na kraju rezultiralo donošenjem Uredbe o taksonomiji, koja je sada dio zakonodavnog okvira nefinancijskog izvještavanja na području Europske Unije. Identifikacijom rizika održivosti prilikom donošenja odluka o ulaganju žele se izbjeći moguće investicije u područja koja svojim poslovanjem proizvode negativne učinke na okoliš i društvo, što bi se dugoročno odrazilo na izgled gospodarstva. No, treba uzeti u obzir da prirodne katastrofe, ali i socijalne nejednakosti također mogu poljuljati stabilnost financijskog sektora i dovesti do povećanja troškova, ali i smanjena profitabilnosti pa je procjena okolišnih i socijalnih rizika bitna i u tom pogledu. Najbolji uvid u društveno odgovorno poslovanje poduzeća, njegovu izloženost rizicima održivosti i kako to utječe na organizaciju u dugom roku, ulagatelji mogu imati putem nefinancijskih izvještaja to jest izvještaja o održivosti. Upravo zbog toga, Akcijnski plan kao jednu od mjera navodi i potrebu reforme NFRD Direktive, koja je omogućavala poduzećima fleksibilno izvještavanje o nefinancijskim informacijama što nije osiguravalo dovoljnu transparentnost koja je bila nužna za donošenje odluka o usmjeravanju kapitala. Akcijnski plan o održivom financiranju prvi je važan potez Europske Komisije u sklopu prelaska na dugoročno održivo gospodarstvo i ostvarenje ciljeva Pariškog sporazuma i Agende 2030, kojim se Europska Unija pozicionira kao predvodnik održivog financiranja i osigurava konkurentnost na globalnoj razini (Europska Komisija, 2018).

Donošenju CSRD Direktive prethodio je i Europski zeleni plan, strategija kojoj je glavni cilj da Europa postane prvi klimatski neutralan kontinent do 2050. godine, što se nastoji postići smanjenjem emisije stakleničkih plinova za 55% do 2030. godine gledajući razine iz 1990-ih godina. Objavljen je u obliku Komunikacije Europske Komisije 11. prosinca 2019. godine te sadrži paket mjera kojima se želi zaštititi prirodni i ljudski kapital te potaknuti tranzicija na moderno, učinkovito, konkurentno i zeleno gospodarstvo. Mjere obuhvaćaju: korištenje obnovljivih izvora energije i resursa, energetske učinkovite gradnju, proizvodnju i upotrebu proizvoda s duljim vijekom trajanja i mogućnošću recikliranja, poticanje održive tehnologije, dekarbonizaciju, prelazak na kružno gospodarstvo, pošumljavanje, smanjenje količine otpadnih voda i brojne druge. Da bi se postigla željena tranzicija na održivo gospodarstvo, koje će u dugom roku utjecati na poboljšanje zdravlja i dobrobiti društva te očuvanje ekosustava, potrebno je da se mjere provode na području svih djelatnosti i industrija, pogotovo u poljoprivredi, prometu, građevini, elektronici te industriji čelika i raznih kemikalija. Europskim zelenim planom naglašava se i značaj aktera javne politike te pravovremenog djelovanja na proširivanje i usklađivanje regulative kojom će se organizacije više usredotočiti na dugoročno održive čimbenike poslovanja. Navodi se potreba za revizijom i proširenjem NFRD Direktive, s obzirom da je s premalim brojem obveznika velik broj poduzeća i dalje usmjeren samo na financijske informacije i s njima povezane kratkoročne ciljeve (Europska Komisija, 2019).

Potreba za uvođenjem harmoniziranih standarda i zajedničkog jezika prilikom izvještavanja o nefinancijskim informacijama, ravnopravnost nefinancijskih i financijskih izvještaja, bolje poznavanje rizika i prilika okolišnih, društvenih i upravljačkih čimbenika poslovanja, veća odgovornost poduzeća i poticanje društveno odgovornog poslovanja, jedni su od ključnih razloga uvođenja CSRD Direktive. Njenim stupanjem na snagu poduzeti su prvi koraci prema ostvarenju ciljeva navedenih u Europskom zelenom planu i Akcijskom planu o održivim financijama koji i sami ovise jedan o drugom, jer bez pravovremenog usmjeravanja financijskih sredstava ne možemo očekivati ostvarenje mjera potrebnih za postizanje klimatski neutralne Europske Unije.

Brojne promjene koje je poduzela Europska Unija u posljednjih nekoliko godina u koju ulaze donošenje CSRD Direktive i ranije navedenih strategija, pozitivno su se odrazili na područje nefinancijskog izvještavanja i prelaska na održivo i konkurentno gospodarstvo. Tranzicija na klimatski neutralnu ekonomiju ne može se dogoditi preko noći, već su potrebni brojni naponi i ažurne prilagodbe regulative s obzirom da se zahtjevi korisnika ubrzano mijenjaju (Yosifova i Petrova-Kirova, 2022: 88).

3.2. Promjene koje donosi Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti

Promjene koje je donijela Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti mogu se podijeliti u sedam ključnih područja: terminologija, broj obveznika, sadržaj, mjesto objave, format, revizija izvještaja i standardi. Sukladno tome, glavne razlike usporedno s Direktivom o nefinancijskom izvještavanju navedene su u tablici 2.

Tablica 2. Razlike NFRD i CSRD Direktive

| RAZLIKE | NFRD | CSRD |
|---------------|---|--|
| TERMINOLOGIJA | Nefinancijski izvještaj | Izvještaj o održivosti |
| OBVEZNICI | Velika poduzeća s preko 500 zaposlenih koji su subjekti od javnog interesa | Sva poduzeća uključujući i poduzeća trećih zemalja koja se nalaze na uređenom tržištu EU-a, osim mikropoduzeća |
| SADRŽAJ | Kratak opis poslovnog modela | Rizici održivosti, dvostruka materijalnost, dubinska analiza |
| MJESTO OBJAVE | Zasebno izvješće na internetskoj stranici poduzeća ili privitak izvještaju o poslovodstvu | Dio izvještaja o poslovodstvu |
| FORMAT | Nije posebno definiran | XHTML |
| REVIZIJA | Provjera jesu li nefinancijske informacije objavljene | Provjera sadržaja i usklađenosti s određenim pravnim aktima |
| STANDARDI | Korištenje međunarodnih okvira | Europski standardi izvještavanja o održivosti |

Izvor: izrada autora prema Markota Vukić, N. i Hrvatinić, S. (2022.), Promjene u korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD), *Računovodstvo, revizija i financije* preuzeto s <https://www.rrif.hr/clanak-22047/>

Što se tiče terminologije, kao što je ranije spomenuto pojam „nefinancijske informacije“ mijenja se u „informacije o održivosti“, naime smatra se da izraz nefinancijski ne ukazuje dovoljno na važnost koju takve vrste informacija imaju na današnje poslovanje i financijsku stabilnost. Shodno tome, kao što je i vidljivo iz naziva nove Direktive, nefinancijski izvještaji sada postaju izvještaji o održivosti (Ravlić Ivanović i Jurin, 2023: 24).

Kao posljedica jednog od najvažnijih razloga uvođenja CSRD Direktive, odnosno sve većih zahtjeva korisnika nefinancijskih informacija, dolazi do rasta broja obveznika izvještavanja o održivosti, što je zajedno s prvim rokovima objave prikazano u tablici 3. dosadašnjim obveznicima NFRD Direktive sada se pridružuju sva poduzeća koja su uključena na uređeno tržište EU-a osim jedne iznimke, a to su mikro poduzeća. Definicija velikih poduzeća uređena je računovodstvenom Direktivom 2013/34/EU, koja navodi tri kriterija: prosječan broj od 250 zaposlenika tijekom godine, ukupna imovina od 20 milijuna eura i neto prihod od 40 milijuna eura. Ako poduzeće ispuni dva od tri navedena kriterija smatra se velikim poduzećem i od 01. siječnja 2025. primjenjuje pravila nove CSRD Direktive. Novi obveznici sada su mala i srednja poduzeća (dalje u tekstu MSP), kojih se NFRD Direktivom nije htjelo opterećivati s izradom nefinancijskih izvještaja no upravo zbog toga im je omogućen duži rok prilagodbe. Tako se prvi izvještaji o održivosti MSP-a mogu očekivati u 2027. godini, iako CSRD Direktiva nudi mogućnost dodatnog roka odgode od dvije godine, ako uprava dostavi izjavu o opravdanim razlozima neizvještavanja (Accountancy Europe, 2022).

Obveza se odnosi i na poduzeća iz trećih zemalja čije dionice kotiraju na burzi EU-a, radi potreba sudionika financijskih tržišta u pogledu održivog ulaganja. Isto se odnosi na poduzeća iz trećih zemalja koja ostvaruju značajnu aktivnost na teritoriju EU-a, što podrazumijeva realizaciju neto prihoda u iznosu većem od 150 milijuna eura, uz postojanje poduzeća kćeri ili podružnice. Na poduzeće kćer trebali bi se odnositi isti kriteriji kojima se definiraju velika te mala i srednja poduzeća, dok su podružnice obvezne izvještavati o održivosti ako ostvaruju neto prihod veći od 40 milijuna eura (Direktiva (EU) 2022/2464, 2022: točka 20).

Tablica 3. Obveznici Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti

| OBVEZNICI | STUPANJE NA SNAGU | PRVI IZVJEŠTAJI |
|---|---------------------------|-----------------|
| Poduzeća obuhvaćena NFRD Direktivom | 01. siječanj 2024. godine | 2025. godina |
| Ostala velika poduzeća | 01. siječanj 2025. godine | 2026. godina |
| Mala i srednja poduzeća | 01. siječanj 2026. godine | 2027. godina |
| Poduzeća trećih zemalja s podružnicom/poduzećem kćeri | 01. siječanj 2028. godine | 2029. godina |

Izvor: izrada autora prema Ravlić Ivanović, I. i Jurin, A. (2023.), Što donosi Prijedlog izmjena i dopuna Zakona o računovodstvu, *Računovodstvo, revizija i financije*; XXXIII, (5), str. 20-26

Osim broja obveznika, CSRD Direktivom povećao se i opseg sadržaja nefinancijskih izvještaja. Više nije dovoljno da poduzeća ukratko opišu poslovni model i korištene politike te da odgovore na barem neka okolišna, društvena i kadrovska pitanja, odnosno da prikažu bazične nefinancijske pokazatelje. Poduzeća su sada obvezna prilikom opisa poslovnog modela navesti moguće rizike, ali i prilike koje su povezane s faktorima održivosti. Zatim opisati mjere i postupke koji se poduzimaju u pogledu doprinosa ostvarenju ciljeva Pariškog sporazuma te prelaska na održivo gospodarstvo, definirati na koji način poslovni model djeluje u interesu dionika, ali i u interesu okoliša i društva. Isto tako, utvrđuju se ciljevi poduzeća koji se žele postići sukladno prelasku na održivo gospodarstvo i procijenjeni period njihova ostvarenja, koje korake po pitanju održivosti poduzimaju menadžeri i vlasnici poduzeća te imaju li potrebno znanje za provođenje održivih politika kao i što ih potiče na društveno odgovorno poslovanje. Poduzeća također moraju opisati najbitnije rizike po pitanju održivih čimbenika te na koji način zavise o istima (Direktiva (EU) 2022/2464, 2022: čl.19a).

U povećani opseg sadržaja sada ulazi i opis postupka dubinske analize koja obuhvaća provjeru cijelog lanca opskrbe poduzeća, da bi se zaštitilo od širenja i prebacivanja štetnih utjecaja unutar tog istog lanca. Dubinskom analizom provjerava se područje djelovanja poduzeća i utjecaj njegovog poslovanja na uključene dionike, međusobni pozitivni i negativni učinci te načini njihovog mjerenja i praćenja. Osim toga, provjeravaju se korištene metode i procesi prilikom

upravljanja utjecajima te na koji način se uključuju u poslovnu strategiju. Da bi dubinska analiza bila što vjerodostojnija potrebna je uključenost i posvećenost uprave, želja za samoispitivanjem i dostupnost kvalitetnih i vjerodostojnih podataka (Hauska&Partner, 2023).

Direktivom o korporativnom izvještavanju o održivosti veći se naglasak stavlja i na dvostruku materijalnost, pojam koji opisuje obostrani učinak koji imaju aktivnosti poduzeća i faktori održivosti. Dvostruka materijalnost temelji se na ideji da bi izvještavanje o informacijama o održivosti trebalo ići u dva smjera. S jedne strane poduzeće mora izvještavati o pozitivnim i negativnim utjecajima svojih aktivnosti na ESG čimbenike, pristup koji se može opisati kao objavljivanje informacija iznutra prema van. Dok s druge strane, postoje zahtjevi za objavu informacija koje opisuju kako društveno stanje, globalno zatopljenje i ostali rizici održivosti utječu na poslovanje poduzeća, odnosno prikazuju se utjecaji izvana prema unutra (Yosifova i Petrova Kirova, 2022: 91).

Do sada NFRD Direktivom nije bilo jasno definirano mjesto objave nefinancijskog izvještaja niti njegov oblik, pa se najčešće objavljivao u obliku samostalnog izvještaja nakon predaje i objave financijskih informacija uz spominjanje u izvještaju o poslovanju. Takvim načinom objave nefinancijskih informacija nije bila prepoznata njihova važnost i utjecaj na poslovanje niti su sve informacije bile dostupne na jednom mjestu, što je usporavalo pretraživanje relevantnih podataka od strane korisnika. Zato se CSRD Direktivom donosi obveza da izvještaj o održivosti mora imati svoju poziciju u sklopu izvještaja o poslovanju te sukladno tome mora biti javno dostupan. Podrazumijeva se da poduzeća moraju pripremiti izvještaj o održivosti do datuma objave godišnjeg izvješća čime se još jednom ukazuje na jednaku ulogu financijskih i nefinancijskih informacija to jest pokazatelja održivosti (Markota Vukić i Hrvatin, 2022: 67).

Osim mjesta objavljivanja, CSRD Direktivom rješava se i pitanje formata u kojem izvještaj o održivosti odnosno izvještaj o poslovanju mora biti objavljen. Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2019/815, točnije člankom 3. navodi se kako financijski izvještaji moraju biti objavljeni u obliku jedinstvenog elektroničkog formata za izvještavanje, a upravo u tom formatu se očekuje i objava izvještaja o poslovanju. Radi se o XHTML formatu koji će olakšati pristup i čitanje informacija o održivosti (Direktiva (EU) 2022/2464, 2022: čl.29.d).

Još jedna promjena uvedena CSRD Direktivom odnosi se i na reviziju odnosno provjeru izvještaja o održivosti, koja do sada nije bila obvezna. NFRD Direktivom bilo je propisano da revizor samo mora provjeriti jesu li nefinancijske informacije uopće objavljene što je također

narušavalo njihovu relevantnost. Revizija će se prvo provoditi u obliku angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja koju može izvršiti neovisna treća strana ili revizor, ali ne isti koji provodi provjeru financijskih izvještaja, da bi se u dugom roku spriječilo povećanje cijena revizije (Markota Vukić i Hrvatin, 2022: 67-68). Ostavlja se i mogućnost pružanja razumnog uvjerenja, ali tek nakon što se utvrdi hoće li izražavanje takvog uvjerenja biti ostvarivo. Prilikom izražavanja ograničenog uvjerenja revizor procjenjuje jesu li informacije navedene u izvještaju o održivosti sadržajno usklađene s CSRD Direktivom točnije člankom 19.a i jesu li pritom korišteni standardi navedeni u članku 29.b i 29.c iste Direktive. Također, revizor daje uvjerenje o tome poštuje li se objava u XHTML formatu te kolika je usklađenost sa zahtjevima definiranim Uredbom o taksonomiji. Što se tiče standarda za izražavanje ograničenog uvjerenja, Europska Komisija bi ih trebala definirati do 01. listopada 2026. godine, odnosno 01. listopada 2028. godine ako se radi o standardima za izražavanje razumnog uvjerenja (Accountancy Europe, 2022).

Možda najvažnija promjena odnosno zahtjev CSRD Direktive je donošenje sveobuhvatnih standarda za izvještavanje o održivosti. Standardi na razini EU-a će omogućiti detaljnu i kvalitetnu objavu informacija o održivosti, ali i olakšati njihovu usporedbu s financijskim informacijama što će u konačnici rezultirati boljim prikazom cjelokupnog poslovanja određenog poduzeća.

3.3. Sadržaj i struktura Europskih standarda izvještavanja o održivosti

Za donošenje Europskih standarda za izvještavanje o održivosti (*engl. European Sustainability Reporting Standards - ESRS*) zadužena je Europska savjetodavna skupina za financijsko izvještavanje (*engl. European Financial Reporting Advisory Group*) – poznata po skraćenici EFRAG – privatna i neovisna udruga čije je osnivanje potaknula Europska Komisija 2001. godine. Prvotna uloga EFRAG-a bilo je savjetovanje Europske Komisije u pogledu razvoja međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, dok je sada njena uloga proširena i na izradu standarda za izvještavanje o održivosti (EFRAG, b.d.).

Da bi se poduzeća što jednostavnije prilagodila upotrebi novih univerzalnih standarda, prilikom njihovog razvoja kao početna točka uzeti su već postojeći okviri za izvještavanje o održivosti kao što su: Globalna inicijativa za izvještavanje, Odbor za računovodstvene standarde održivosti, Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje i Smjernice o nefinancijskom izvještavanju koje je donijela Europska Komisija. Isto tako trebalo je osigurati da će ESRS pratiti ciljeve Europskog zelenog plana te osigurati pružanje informacija temeljenih na

dvostrukoj materijalnosti, ali i da će biti usklađeni s ostalim zakonodavnim aktima kao što su SFRD Uredba i Uredba o taksonomiji (Direktiva (EU) 2022/2464, 2022: točke 38 i 43).

Prvi nacrt standarda sa 136 zahtjeva za objavu stavljen je na javnu raspravu u travnju 2022. godine, a nakon analize povratnih informacija broj zahtjeva smanjen je na 82, a uz još neke promjene i pojednostavljena finalna verzija objavljenja je u studenom iste godine (IDOP, b.d.). Europska Komisija je nakon dodatnog savjetovanja s raznim odborima, agencijama i dionicima, 09. lipnja 2023. godine, donijela prvi Delegirani akt, kojim se određuju Europski standardi za izvještavanje o održivosti. Europskoj Komisiji izražene su primjedbe vezane uz usklađenost s međunarodnim standardima, nedostatak pojašnjenja ključnih pojmova kao što su materijalnost i izvještavanje o lancu vrijednosti, ali i zabrinutost oko prilagodbe poduzeća koja će prva morati implementirati ESRS prilikom izvještavanja. Temeljem iznesenih prigovora, provedene su dodatne izmjene i dopune na području obvezne primjene, prilagodbe i interoperabilnosti koje bi trebale olakšati korištenje ESRS-a u prvim godinama. Delegirani akt također je stavljen na javno savjetovanje koje je trajalo do 07. srpnja te je finalni set ESRS odobren i objavljen 31.07.2023. godine (KPMG, 2023).

„Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS) predstavljaju okvir za izvješćivanje o održivosti i postavljaju temelje standardiziranog zajedničkog jezika za pitanja vezana uz održivost u Europi“ (Mazars, 2023: 10). Okvir za izvješćivanje koncipiran je na način da pruža tri razine informacija. Informacije koje su neovisne o sektoru to jest odnose se na sva poduzeća da bi se postigla što bolja razina usporedivosti, zatim informacije koje su specifične za svaki sektor da bi se određeno poduzeće moglo istaknuti među konkurentima i informacije specifične za svako poduzeće, koje nadopunjuju prijašnje zahtjeve i pomažu u rješavanju materijalnih tema (Marszalek, 2023: 5).

Struktura ESRS-a sastoji se od 12 standarda, odnosno 2 međusektorska (*engl. Cross-cutting standards*) i 10 tematskih (*engl. Topical standards*) koji obuhvaćaju sva okolišna, društvena i upravljačka područja. Međusektorski standardi dijele se na ESRS 1 Opći zahtjevi i ESRS 2 Opće objave, a zajedno pružaju smjernice za izvještavanje o strategiji poduzeća, njegovim rizicima i prilikama kao i načinu upravljanja te se odnose na sva pitanja održivosti (IDOP, b.d.).

ESRS 1 Opći zahtjevi međusektorski je standard kojeg primjenjuju sva poduzeća, bez obzira na njihovu djelatnost. Standard daje upute o tome kako i na koji način izvještavati o održivosti, odnosno definira korake koje svako poduzeće mora poduzeti prilikom pripreme strukture i prezentiranja informacija o održivosti. Navodi kategorije i obvezne objave definirane ESRS-

om, kvalitativna obilježja traženih informacija, naznačena je važnost provođenja dvostruke materijalnosti, dubinske analize i analize lanca vrijednosti. Pojašnjeno je i u kojem vremenskom periodu se izvještaji trebaju objavljivati te kako ih povezati s ostalim korporativnim izvještajima i informacijama, ali i koje su prijelazne odredbe odnosno kada ESRS mora biti potpuno implementiran (EFRAG, 2022).

ESRS 2 Opća objava je standard kojeg također primjenjuju sva poduzeća neovisno o sektoru, a definira zahtjeve za objavu općih informacija povezanih s pitanjima održivosti koje pokrivaju Tematski standardi. Pojašnjava definiciju i ishod dvostruke materijalnosti te definira popis minimalnih i obveznih podataka o politikama, akcijama i ciljevima poduzetim za ostvarenje okolišnih, društvenih i upravljačkih čimbenika (EFRAG, 2023: 2). Također određuje koja područja poduzeće mora obuhvatiti prilikom pružanja informacija o održivosti, a okvir za izvještavanje temelji se na četiri stupa preuzeta od Radne skupine za financijske objave povezane s klimom (*engl. Task Force on Climate-Related Financial Disclosures – TFRD*). Shodno tome, kada se bude izvještavalo o okolišnim, društvenim i upravljačkim pitanjima na način na koji je to definirano Tematskim standardima, morat će se pokriti četiri kategorije: 1) upravljanje, 2) strategija, 3) upravljanje utjecajima, rizicima i prilikama te 4) metrika i ciljevi (Marszalek, 2023: 9).

Tematski standardi sadrže deset standarda koji pokrivaju pitanja okoliša (usklađena sa šest okolišnih ciljeva definiranih u Uredbi o Taksonomiji), društva i upravljanja. Okolišnih standarda je pet te se odnose na: klimatske promjene, onečišćenja, vodu i morske resurse, bioraznolikost i ekosustav te upotrebu resursa i kružno gospodarstvo. Društvenih standarda je četiri, temeljem kojih se izvještava o: vlastitoj radnoj snazi, radnicima u vrijednosnom lancu, pogođenim zajednicama te potrošačima i krajnjim korisnicima. Na samom kraju, područje upravljanja pokriva samo jedan standard koji se odnosi na poslovno ponašanje (EFRAG, b.d.).

Područja o kojima poduzeća moraju izvijestiti temeljem pojedinog Tematskog standarda, ukratko su prikazana su sljedećoj tablici.

Tablica 4. Struktura Tematskih standarda

| TEMATSKI STANDARDI | | |
|--|---|--|
| OKOLIŠ | DRUŠTVO | UPRAVLJANJE |
| <ul style="list-style-type: none"> • Klimatske promjene ESRS E1 – ublažavanje i prilagodba, emisija plinova • Onečišćenje ESRS E2 – količina emisije stakleničkih plinova, uporaba štetnih tvari • Voda i morski resursi ESRS 3 - potrošnja vode i učinak na morski okoliš • Bioraznolikost i ekosustavi ESRS 4 – korištenje prirodnih resursa i utjecaj na ekosustav • Kružno gospodarstvo ESRS 5 – smanjenje potrošnje neobnovljivih sirovina, upravljanje otpadom | <ul style="list-style-type: none"> • Vlastita radna snaga ESRS S1 – uvjeti rada, jednakost spolova, prekovremeni rad • Radnici u vrijednosnom lancu ESRS S2 – zaštita ljudskih prava, odnos prema radnicima u lancu vrijednosti • Pogođene zajednice ESRS S3 – zaštita lokalne zajednice • Potrošači i krajnji korisnici ESRS 4 – sigurnost proizvoda i usluga, zaštita potrošača | <ul style="list-style-type: none"> • Poslovno ponašanje ESRS G1 – korporativna kultura, poslovna politika, odnos s poslovnim partnerima, korupcija |

Izvor: izrada autora prema IDOP (b.d.), *Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS)*, preuzeto 27.06.2023. s <https://idop.hr/europski-standardi-izvjestavanja-o-odrzivosti-esrs/>

Osim međusektorskih i tematskih standarda, do 30 lipnja 2024. godine EFRAG bi trebao objaviti nacrt standarda specifičnih za određeni sektor, čime će struktura ESRS-a biti potpuna. Sektorski standardi isprva će biti objavljeni za 10 sektora, dok bi za preostalih 31 sektor trebali biti objavljeni tijekom sljedeće dvije godine. Također, s obzirom na veličinu poduzeća bit će dostupna različita vrsta standarda. Tako će velika poduzeća primjenjivati Opće ESRS-e, koje će također moći koristiti mala i srednja poduzeća i poduzeća iz trećih zemalja, iako će za njih biti objavljeni posebni ESRS za MSP i ESRS za subjekte izvan EU-a. Isto tako, MSP čije

dionice nisu uvrštene na uređeno tržište EU-a, imat će izbor između posebnih Dobrovoljnih standarda za izvještavanje o održivosti za poduzeća koja ne kotiraju na burzi, Općih ESRS-a ili ESRS-a za MSP (Mazars, 2023: 12).

Najlakšu prilagodbu na nove ESRS-e sigurno će imati poduzeća koja su kao obveznici NFRD Direktive već upoznata s dosad postojećim okvirima za nefinancijsko izvještavanje. Ostali poslovni subjekti koja se prvi puta susreću s objavom nefinancijskih informacija morat će poduzeti određene mjere da bi mogla pratiti nove zahtjeve i odraditi ih na najbolji mogući način. Zato je veoma važno da poduzetnici što prije krenu s identifikacijom materijalnih tema i provođenjem dubinske analize da bi na vrijeme otkrili na koji način njihovo poslovanje, ali i poslovanje njihovih poslovnih partnera pozitivno ili negativno utječe na pitanja održivosti (IDOP, b.d).

4. Analiza postojećeg stanja i perspektive razvoja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

4.1. Regulatorni okvir nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

Nefinancijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj (RH) postalo je obvezno 2017. godine, a u najvećoj je mjeri uređeno Zakonom o računovodstvu u kojeg su prenesene točke NFRD Direktive. Osim toga, važno je spomenuti i Smjernice za izradu i objavu ESG informacija, koje je donijela Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (dalje u tekstu Hanfa) kao i Kodeks korporativnog upravljanja.

Zakonom o računovodstvu reguliran je sadržaj i objava nefinancijskih i konsolidiranih nefinancijskih izvještaja, dok su u oba slučaja od obveze izostavljena društva kćeri, ako su već dio izvještaja većeg poduzeća. Obveznici sastavljanja nefinancijskih izvještaja su „veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine (...)“ (Zakon o računovodstvu, 2023: čl.21.a). Isto tako obveznici konsolidiranog nefinancijskog izvještaja su „subjekti od javnog interesa koji su matična društva velike grupe koja na datum bilance na konsolidiranoj osnovi prelazi kriterij prosječnog broja od 500 radnika (...)“ (Zakon o računovodstvu, 2023: čl.24.a).

S obzirom da je NFRD Direktiva prenesena u Zakon o računovodstvu, zahtjevi za sadržaj nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj isti su kao i za svako poduzeće u EU-u. Odnosno, nefinancijski izvještaji trebaju davati uvid u procese i politike koje oblikuju poslovanje poduzeća dok istodobno daju odgovore na minimalna pitanja vezana uz okoliš, društvo, zaštitu ljudskih prava i prava radnika, te zaštitu od korupcije pritom koristeći dostupne okvire za izvještavanje definirane NFRD Direktivom. Nefinancijski izvještaj mora se objaviti u sklopu izvještaja o poslovanju ili u obliku samostalnog izvještaja, koji tada mora biti objavljen na službenoj stranici poduzeća barem pet godina. Provjeru objave nefinancijskih izvještaja koja je dobrovoljna provodi revizor to jest revizorsko društvo, dok je za nadzor nad objavom zaduženo Ministarstvo financija. Ako se ustanovi da poduzeće koje je obveznik objave nefinancijskih informacija nije izvršilo svoju obvezu, Zakonom o računovodstvu propisane su i novčane kazne u iznosima koji se kreću od 1.320 do 13.270 eura (Zakon o računovodstvu, 2023).

Da bi se obveznici nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj što bolje pripremili na izvještavanje o okolišnim, društvenim i upravljačkim čimbenicima te da bi na najbolji mogući način odgovorili na sve veće zahtjeve europske regulative, Hanfa je u ožujku 2021. godine donijela „Smjernice za izradu i objavu ESG relevantnih informacija izdavatelja“. Smjernice su bile zamišljene kao upute za izvještavanje o ESG informacijama s obzirom da su donesene u vremenu kada se NFRD Direktiva tek krenula usklađivati sa SFRD Uredbom i Uredbom o taksonomiji. Tako primjerice Uredba o taksonomiji navodi da obveznici nefinancijskog izvještavanja u izvještajima moraju prikazati tri pokazatelja odnosno promet, kapitalna ulaganja i operativne troškove što je detaljnije objašnjeno Smjernicama. Pojašnjavaju pojam održivog razvoja i zašto je ono bitno za postizanje dugoročno uravnoteženog gospodarstva, koliko je važna uloga financijskog tržišta po tom pitanju i zašto bi se subjekti trebali usredotočiti na postizanje pozitivnog ESG rejtinga. Namijenjene su svim obveznicima nefinancijskog izvještavanja, ali s obzirom da su javno objavljene na internetskoj stranici Hanfe mogu ih koristiti i poduzeća koja se dobrovoljno odluče na objavu nefinancijskih informacija (Hanfa, 2023).

Smjernice za nefinancijsko izvještavanje poduzeća prema ESG ciljevima, zasigurno su olakšale razumijevanje nove europske regulative te usmjerile hrvatska poduzeća na kvalitetnije nefinancijsko izvještavanje, što bi se trebalo pozitivno odraziti i na prilagodbu izvještavanja o nefinancijskim informacijama temeljem CSRD Direktive.

Kao dio regulatornog okvira nefinancijskog izvještavanja može se navesti i Kodeks korporativnog upravljanja. Najnovija verzija stupila je na snagu 01. siječnja 2020. godine, a izradile su ga Hanfa i Zagrebačka burza s glavni ciljem poticanja učinkovitog korporativnog upravljanja i podizanja odgovornosti poduzeća, čiji se vrijednosni papiri nalaze na uređenom tržištu Zagrebačke burze. U pogledu nefinancijskog izvještavanja i postizanja održivog razvoja hrvatskog gospodarstva, važne su točke definirane u 8. i 10. poglavlju. Tako je u 8.poglavlju „Objavljivanje i transparentnost“ pod 72. točkom navedeno da poduzeća moraju na svojoj internetskoj stranici objaviti informacije vezane uz utjecaje na ESG čimbenike. Isto tako 10. poglavlje „Dionici i korporativna društvena odgovornost“ propisuje da nadzorni odbor i uprava poduzeća moraju usvojiti i javno objaviti politike poduzeća kojima se procjenjuje utjecaj na okoliš, društvo, zaštitu ljudskih prava i prava zaposlenika te sprječavanje podmićivanja i korupcije (Hanfa i Zagrebačka burza, 2019).

NFRD Direktiva implementirana je samo u Zakon o računovodstvu, dok će CSRD Direktiva osim na njega utjecati na izmjenu Zakona o reviziji i Zakona o tržištu kapitala. S obzirom da se prvi izvještaji o održivosti bazirani na odredbama CSRD Direktive očekuju u 2025. godini, sve države članice EU-a pa tako i Republika Hrvatska dobile su rok za njen prijenos u svoje nacionalno zakonodavstvo, koji se mora izvršiti najkasnije do 06. srpnja 2024. godine.

4.2. Pregled i analiza trenutnog stanja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

S obzirom da je nefinancijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj zakonski obvezno tek šest godina, ono je i dalje u početnoj fazi razvoja. Prije donošenja NFRD Direktive i njenog prijenosa u Zakon o računovodstvu, nezamjetan broj poduzeća odlučivao se na dobrovoljnu objavu nefinancijskih informacija. Interes za nefinancijskim izvještajima polako se počeo buditi nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju, kada su hrvatska poduzeća postala dio jedinstvenog tržišta EU-a što je otvorilo vrata stranom kapitalu. Već tada su investitori prilikom razmatranja poslovanja uz financijske, počeli uzimati u obzir i nefinancijske informacije, ali ne u dovoljnoj mjeri da bi se značajan broj hrvatskih poduzetnika odlučio na objavu nefinancijskih izvještaja (Galant i Černe, 2017: 48).

Od donošenja NFRD Direktive, broj objavljenih nefinancijskih izvještaja u RH svake godine je sve veći, ne samo od strane obveznika već i od srednjih poduzeća koja se na to odlučuju dobrovoljno.

Dečman, Švigir i Rep (2019) provele su empirijsko istraživanje nad poduzećima iz područja industrije, građevine, trgovine i nefinancijskih usluga, kojem je cilj bio utvrditi postoji li korelacija između karakteristika poduzeća i menadžera te objave nefinancijskih informacija. Zaključeno je da velika i srednja poduzeća te menadžeri koji su na višoj razini u većoj mjeri uviđaju pozitivne učinke društveno odgovornog poslovanja i transparentne objave nefinancijskih informacija, što se odražava i na broju objavljenih nefinancijskih izvještaja. Pozitivni učinci odnose se primjerice na prednosti koje takva poduzeća imaju kod privlačenja kapitala, većeg interesa za rad od strane visoko obrazovanih i stručnih zaposlenika, pristupačniji odnos sa svim dionicima uključenim u poslovanje, ali i uravnotežen razvoj koji će osigurati dugoročnu konkurentnost poduzeća.

Međutim, ako poduzeća ne objavljuju realne informacije koje su u skladu s propisanim zakonodavstvom i predloženim okvirima izvještavanja, velik broj objavljenih nefinancijskih izvještaja sam po sebi ne ukazuje na pozitivan trend. Do sada su objavljenje dvije Nacionalne

studije kojima se analizira stanje nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj, za razdoblje 2017./2018. te 2019./2020. godinu. Navedenim studijama koje se planiraju provoditi svake dvije godine, nastoji se dobiti uvid u trenutno stanje nefinancijskog izvještavanja te odrediti jesu li obveznici shvatili značaj i cilj objave ESG informacija i kako to utječe na njihovo poslovanje, ali i održivi razvoj. Isto tako, žele se locirati problematična područja koja je potrebno dodatno uskladiti s europskim zakonodavstvom, a na kraju svake studije navedene su preporuke i smjernice koje bi trebale pomoći u unapređenju procesa nefinancijskog izvještavanja.

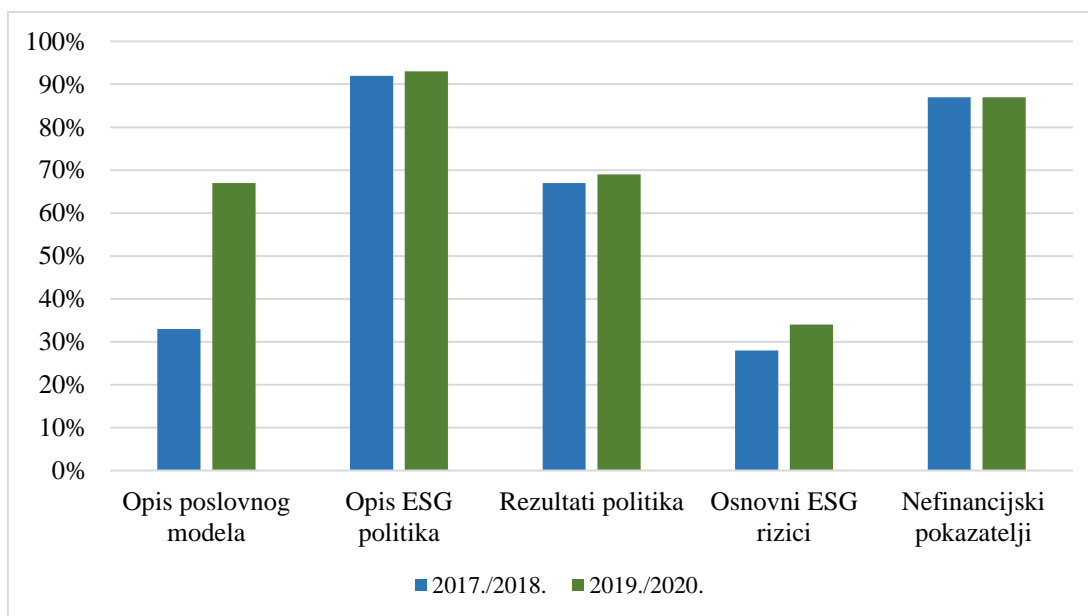
U 2017. godini 67 poduzeća je temeljem Zakona o računovodstvu bilo obveznik nefinancijskog izvještavanja, dok je u 2018. godini broj narastao na 69 obveznika. Analizom navedene dvije godine obuhvaćeno je 74 nefinancijskih izvještaja od kojih je 13 bilo dobrovoljno, što ukazuje na činjenicu da sva poduzeća nisu ispunila svoju obvezu. Nefinancijske informacije mogu se objaviti u sklopu raznih izvještaja, a temeljem provedene analize za 2017./2018. razdoblje pokazalo se da se najveći broj poduzeća odlučio na objavu nefinancijskih informacija unutar godišnjeg izvješća, koja su obuhvaćala 39% analiziranih izvješća dok su se na drugom mjestu nalazili izvještaji o održivosti (DOP) sa 36% (IDOP et al., 2019).

S druge strane, analiza provedena za razdoblje 2019./2020. bila je opsežnija te je uključivala 96 poduzeća, od kojih je njih 16 dobrovoljno sastavilo nefinancijske izvještaje što ukazuje na povećanje od 23% u odnosu na prethodno razdoblje. Najveći broj nefinancijskih izvještaja, njih 53%, objavljeno je u obliku zasebnog izvještaja na službenim stranicama poduzeća od kojih je najveći postotak (19%) bio objavljen kao izvještaj o održivosti (DOP). Preostalih 47% izvještaja objavljeni su u sklopu izvješća o poslovanju gdje je opet najveći broj nefinancijskih informacija bio sažet u godišnjim izvještajima koji su činili 27% od ukupno analiziranih izvješća (IDOP, 2022: 37).

Nacionalnim studijama također se nastoji utvrditi u kolikoj mjeri poduzeća prilikom izrade nefinancijskih izvještaja prate odredbe Zakona o računovodstvu te predložene okvire za nefinancijsko izvještavanje. Sukladno Zakonu o računovodstvu poduzeća su se u 2017. i 2018. godini najviše usredotočila na obrazloženje politika koje su poduzimali u smjeru ostvarenja pozitivnog utjecaja na ESG čimbenike, što je obuhvaćalo 92% sadržaja nefinancijskih izvještaja. Većina izvještaja točnije njih 87% sadržavalo je i ključne nefinancijske pokazatelje, dok je manji broj izvještaja (33%) obuhvaćao detaljan opis poslovnog modela kojim poduzeće nastoji postići društveno odgovorno poslovanje (Omazić et al., 2020: 218). Kao što je i vidljivo

iz Grafa 1. u 2019. i 2020. godini nije došlo do velikih promjena unutar sadržaja objavljenih nefinancijskih izvještaja, međutim uočen je popriličan rast opisa poslovnog modela koji se sada nalazio u 67% analiziranih izvještaja (IDOP, 2022: 41).

Graf 1. Sadržaj nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj (%)

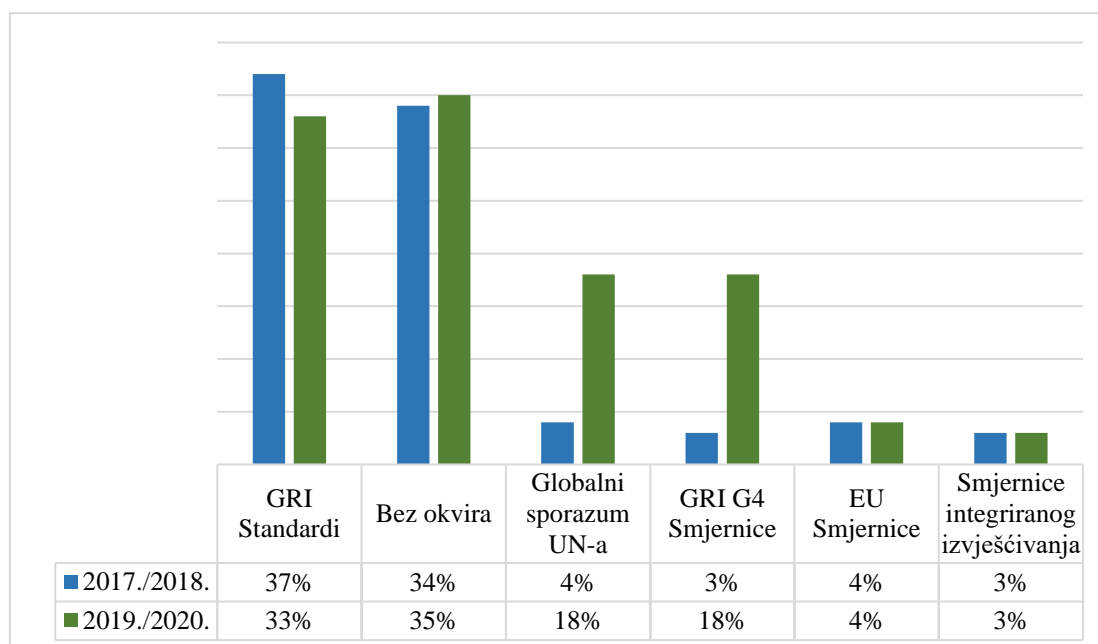


Izvor: izrada autora prema IDOP (2021.), Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu [e-publikacija], preuzeto s <https://idop.hr/wp-content/uploads/2022/03/Izvjesje%CC%8Cc%CC%81eFinal3003.pdf>

Što se tiče okvira za nefinancijsko izvještavanje u 2017. i 2018. godini najveći broj hrvatskih poduzeća, odnosno njih 37% koristilo je GRI Standarde. S obzirom da su GRI Standardi općenito najkorišteniji okvir za nefinancijsko izvještavanje, može se zaključiti da je navedeno omogućilo usporedivost hrvatskih poduzeća na međunarodnoj razini. Ono što je zanimljivo je da nijedan drugi okvir nije zauzeo drugo mjesto, već se 34% hrvatskih poduzeća u tom razdoblju nije koristilo okvirima za nefinancijsko izvještavanje prilikom sastavljanja nefinancijskih izvještaja (Omazić et al., 2020: 219).

U 2019. i 2020. godini uočena je gotovo identična situacija, odnosno čak 35% analiziranih nefinancijskih izvještaja nije se baziralo na nijednom okviru, dok je 33% poduzetnika koristilo GRI Standarde. Detaljan pregled korištenih okvira za nefinancijsko izvještavanje za 2017./2018. i 2019./2020. razdoblje, prikazan je sljedećim grafikonom.

Graf 2. Korišteni okviri za nefinancijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj (%)



Izvor: izrada autora prema IDOP (2021.), Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu [e-publikacija], preuzeto s <https://idop.hr/wp-content/uploads/2022/03/Izvjese%CC%8Cc%CC%81eFinal3003.pdf>

S obzirom da su u Republici Hrvatskoj u oba razdoblja najkorišteniji okvir za nefinancijsko izvještavanje bili GRI Standardi, ispitano je i koliko su ih poduzeća slijedila prilikom izrade sadržaja. Iako se vidi određeno poboljšanje u izradi sadržaja u 2019. i 2020. godini, podaci za oba razdoblja prilično su slični.

U 2017. i 2018. godini tek 21% poduzeća shvatilo je važnost definiranja i navođenja osnovnih ciljeva koji bi pridonijeli ostvarenju održivog razvoja i s kojima bi poduzeće moglo pozitivno djelovati na ključne ESG čimbenike. Zatim, materijalne teme koje su proizašle iz dijaloga s dionicima navelo je 42% poduzeća, dok ih je samo 26% detaljno opisalo tijekom dijaloga i dobivanje materijalnih tema koje definiraju sadržaj nefinancijskih izvještaja (IDOP et al., 2019).

U 2019./2020. razdoblju 38% poduzeća odredilo je osnovne ciljeve, a isti postotak poduzeća je obrazložilo svoj dijalog s uključenim dionicima iako ga je provelo 47% što ukazuje na porast u odnosu na prethodnu studiju, dok je isti postotak poduzeća (42%) navelo materijalne teme. Iako

se, uspoređujući podatke s 2017. i 2018. godinom, stanje blago poboljšalo, ono i dalje nije na željenom nivou (IDOP et al., 2019: 42).

Temeljem provedenih studija može se zaključiti da je sadržaj nefinancijskih izvještaja transparentan i kvalitetan te kod većine poduzeća obuhvaća sve bitne točke propisane hrvatskim, odnosno europskim zakonodavstvom. Ono na čemu bi poduzeća trebala poraditi je bolja analiza okolišnih, društvenih i upravljačkih rizika te djelovanje na njihove interne i eksterne izvore nastajanja. Iako je većina poduzeća u Republici Hrvatskoj prilikom sastavljanja nefinancijskih informacija koristila GRI Standarde, njihov sadržaj nije bio na zadovoljavajućoj razini. Poduzeća bi se trebala više posvetiti definiranju ciljeva čije ostvarenje bi im pomoglo na putu prema dugoročnoj i održivoj budućnost. Isto tako, potrebna je kvalitetnija komunikacija sa svim dionicima koji sudjeluju u poslovanju kao što su dobavljači, potrošači, poslovni partneri, investitori, lokalna zajednica i brojni drugi. Temeljita komunikacija s navedenim dionicima veoma je bitna s obzirom da poduzeće na taj način dobiva uvid u njihova očekivanja i željene informacije, što će olakšati definiranje materijalnih tema koje se moraju obuhvatiti sadržajem nefinancijskih izvještaja. Potreba za europskim standardima koji će biti obvezni za sve poduzetnike, vidljiva je i iz podatka da visok broj poduzeća u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2017. do 2020. godine nije koristilo okvire za nefinancijsko izvještavanje. Iako su okviri za nefinancijsko izvještavanje neobvezujući, preporučuje se njihova upotreba da bi se osigurala potpunost i usporedivost nefinancijskih izvještaja te da bi se pokrila sva bitna područja. Uloga okvira može se uočiti iz činjenice da izvještaji koji se ne temelje ni na jednom okviru imaju prosječno manji broj stranica, pa se samim time može zaključiti da ne obuhvaćaju sve potrebne nefinancijske informacije te umanjuju usporedivost izvještaja na međunarodnoj razini.

4.3. Analiza nefinancijskih izvještaja poduzetnika iz prehrambene industrije

Kao jedna od vodećih gospodarskih sektora u Republici Hrvatskoj ističe se prehrambena industrija. Upravo iz tog razloga za analizu su odabrani nefinancijski izvještaji jednih od vodećih prehrambenih poduzeća: Dukat d.d. i Podravka d.d. napravljeni za 2022. godinu.

Dukat d.d. danas je vodeća mliječna industrija u Republici Hrvatskoj i regiji te se nalazi na drugom mjestu najvećih prehrambenih poduzeća prema podacima Fine za 2022. godinu (Mihaljević, 2023). Svoje postojanje započinje kao Gradska mljekara u Zagrebu 1912. godine, koja je tokom godina prošla kroz razna ujedinjenja i spajanja koja su pratila i brojna mijenjanja

službenog imena. Konačno 2007. godine pod nazivom Lura d.d. poduzeće se fokusira na otkup domaćeg sirovog mlijeka i njegovu preradu u mliječne proizvode te dolazi do preimenovanja u Dukat mliječna industrija d.d.. Iste godine Dukat postaje dio svjetski najuspješnije mliječne grupacije Lactalis grupe te postaje njen razvojni centar i središte za poslovanje na tržištu jugoistočne Europe. Tokom godina poslovanja, Dukat se iskazao kao poduzeće koje brine o održivom razvoju i svom utjecaju na društvo i okolinu što potvrđuju brojna priznanja. U 2023. godini drugi puta osvaja nagradu „Zlatna košarica,“ u kategoriji Društveno odgovorna kompanija godine. Zahvaljujući brojnim projektima i praksama kojima podržava održivi razvoj i dugoročno poslovanje usmjereno na budućnost, Dukat posjeduje i certifikat „Above&Beyond“ čime je svrstan u 10% najboljih poslodavaca u Republici Hrvatskoj (Dukat, b.d.).

Nefinancijski izvještaj Dukata objavljen je u obliku samostalnog Izvještaja o odgovornom poslovanju koji je dostupan na službenoj internetskoj stranici poduzeća. Temelji se na 10 načela Globalnog sporazuma UN-a koja prate zaštitu ljudskih prava, rad, okoliš i antikorupciju. Izvještaj o odgovornom poslovanju za 2022. godinu jedanaesti je nefinancijski izvještaj, a prvi je Dukat objavio 2012. godine otkada je član Globalnog sporazuma UN-a. Izvještaj također djelomično prati GRI smjernice i Smjernice Europske Komisije za nefinancijsko izvještavanje da bi se osigurala usporedivost i dostupnost svih važnih informacija koje su potrebne različitim dionicima. Osim toga, u izvještaju su navedeni i neki od 17 ciljeva održivog razvoja čijem ostvarenju Dukat nastoji pridonijeti svojim odgovornim poslovanjem. Izvještaj se fokusira na pet područja: ljudska prava, uvjeti rada, zajednica, okoliš te borba protiv korupcije i korporativno upravljanje (Dukat, 2023: 2). Sadržaj navedenog Dukatovog Izvještaja o odgovornom poslovanju, sažet je i opisan po ključnim područjima u narednom tekstu.

Ljudska prava

Prateći prva dva načela Globalnog sporazuma UN-a koja se odnose na zaštitu ljudskih prava i sprječavanje njihovog kršenja, Dukat navodi kako se unutar poduzeća poštuju i štite sva ljudska i radna prava propisana Ustavom te ostalom hrvatskom, europskom i međunarodnom regulativom. Ističe se kako na napredovanje i položaj radnika unutar poduzeća utječu samo stručno znanje i kompetencija bez obzira na dob, spol, rodnu nacionalnost i socioekonomski status čime se doprinosi rodnoj ravnopravnosti i smanjenju nejednakosti, odnosno ostvarenju petog i desetog cilja održivog razvoja. Osim zakonodavnih akata, zaštita ljudskih prava unutar Dukata definirana je i internim dokumentima dostupnim na intranetu. Radi se o Pravilniku o

radu, Kolektivnom ugovoru i Kodeksu ponašanja koji se nadopunjuju shodno zahtjevima i potrebama zaposlenika. Dukat također stalno provodi razne edukacije i treninge kojima se zaposlenike nastoji upoznati s njihovim pravima i kojima se potiču dobri međuljudski odnosi te stvaranje pozitivne organizacijske kulture. Dukat svoje napore usmjerene prema zaštiti ljudskih prava i nediskriminaciji potvrđuje i kao potpisnik Povelje o raznolikosti Hrvatska, kojoj je glavni cilj promicanje i prihvaćanje raznolikosti kao prednosti radnog okruženja (Dukat, 2023: 7).

Uvjeti rada

Sljedeća četiri načela Globalnog sporazuma UN-a odnose se na prava radnika na kolektivno pregovaranje, ukidanje prisilnog i dječjeg rada te sprječavanje bilo koje vrste diskriminacije prilikom zaposlenja. U Dukatu već godinama dolazi do povećanja članova sindikata kojih je u 2022. godini bilo 457 odnosno 2,4% više u odnosu na 2021. godinu. Svi zaposlenici neovisno o radnom odnosu ili članstvu u sindikatu, imaju jednaka prava utemeljena Kolektivnim ugovorom kao što su: regres za godišnji odmor, božićnica, naknada za rođenje djeteta, troškovi prijevoza i brojni drugi. Zaposlenicima su omogućeni i razni dodaci na plaću: dodatak za staž, smjenski rad, rad nedjeljom i blagdanima, mjesečni dodatak, dodatak za zaposlenike u težim radnim uvjetima i naknada za prehranu. Navedenim Dukat osigurava ostvarenje osmog cilja održivog razvoja koji se odnosi na dostojanstven rad i gospodarski rast. Velika pozornost stavlja se i na sigurne radne uvjete i zaštitu zdravlja zaposlenika, pogotovo onih koji su u direktnom doticaju s hranom, čime se štiti i zdravlje krajnjih potrošača te se djeluje na ostvarenje i trećeg cilja održivog razvoja to jest na zdravlje i blagostanje. Redovito se provode razni zdravstveni pregledi posebice oni vezani za otkrivanje kliconoša, a od svibnja 2022. godine svaki zaposlenik Dukata ima pravo na dopunsko i dodatno zdravstveno osiguranje. Zaposlenici su uključeni u brojne seminare o higijeni i sigurnosti hrane kao i o preventivnim mjerama kako bi se smanjila mogućnost ozljeda na radu. Iako je od ukupnog broja zaposlenih 65% muškaraca, na rukovodećim i upravljačkim pozicijama u 2022. godini nalazilo se 49% žena, od toga udio od 53% na direktorskim pozicijama čime se još jednom potvrđuje postojanje rodne ravnopravnosti. Osim pružanja sigurnih radnih uvjeta, Dukat svojim zaposlenicima nastoji što više olakšati balansiranje poslovnih i obiteljskih obveza. Svaki zaposlenik ima jednaka prava na roditeljski, roditeljski i očinski dopust te plaćene slobodne dane u slučaju izvanrednih situacija. Veliki naporni ulažu se i u razvoj znanja i vještina zaposlenika što je vidljivo iz broja sati provedenih edukacija, kojih je u 2022. godini bilo 57% više nego u prethodnoj. Ulaganjem u obrazovanje zaposlenika jača se njihov radni učinak, što pozitivno utječe na kvalitetu

proizvoda. Zadovoljstvo zaposlenika i dobri uvjeti rada potvrđeni su certifikatom „Poslodavac partner“ kojeg dodjeljuje neovisna konzultantska tvrtka iz područja upravljanja ljudskim potencijalima Selectio kao i priznanje „Future Resilience“ (Dukat, 2023: 9-21).

Zajednica

Kao što je i vidljivo iz brojnih projekata, donacija, podržavanja lokalnih poljoprivrednika i usredotočenosti na kvalitetu proizvoda Dukat na razne načine pokušava pridonijeti razvoju društva i zajednice koja ga okružuje. Već petu godinu za redom dobitnik je nagrade „Najdonator“ po količini doniranih prehrambenih proizvoda te se kao takav ističe u prehrambenoj industriji. Već nekoliko godina Dukat provodi program strateškog doniranja pomoću kojeg donira svoje proizvode raznim humanitarnim organizacijama na području cijele Republike Hrvatske. Samo u 2022. godini osigurano je 1,2 milijuna mliječnih obroka u prodajnoj vrijednosti od 363.444 eura, dok je od 2015. godine redovnim i izvanrednim donacijama donirano oko 1.760 tona proizvoda. Svojim odgovornim ponašanjem prema zajednici te podizanjem kvalitete života socijalno ugroženih osoba, Dukat djeluje i na ostvarenje drugog i trećeg cilja održivog razvoja UN-a koji se odnose na svijet bez gladi te zdravlje i blagostanje. Isto tako, doniranjem proizvoda smanjuje se količina bačene hrane pa samim time i količina otpada čime se ostvaruje i dvanaesti cilj to jest odgovorna proizvodnja i potrošnja. Velika pažnja posvećuje se suradnji s malim proizvođačima mlijeka što pridonosi održivosti i stabilnosti ruralnog područja, a s obzirom da mlijeko nosi oznaku „Mlijeko hrvatskih farmi“ – dok neki od najuspješnijih proizvoda imaju oznaku „Hrvatska kvaliteta“ i „Izvorno hrvatsko“ – Dukat doprinosi promociji domaće proizvodnje mlijeka na međunarodnom tržištu. Održavanje dugogodišnjeg partnerstva i posvećenost kvaliteti otkupljenog mlijeka, jedno je od glavnih fokusa i odrednica odgovornog poslovanja Dukata koji s nekim dobavljačima surađuje čak tri generacije. Velika sredstva ulažu se u farme u smislu okolišno prihvatljive proizvodnje mlijeka koja povećava razinu kvalitete mliječnih proizvoda, ali i održivost mljekarske industrije. Kvaliteta i sigurnost proizvoda zajamčena je i raznim standardima kao što su ISO 9001, FSSC 22000, IFS, HACCP te košer i halal certifikati koji osiguravaju širenje Dukatovih proizvoda na strana tržišta te omogućuju dostupnost različitim profilima potrošača. Promicanje održivog razvoja i zaštite okoliša vidljivo je iz članstva u brojnim organizacijama kao što su: Hrvatski poslovni savjet za održiv razvoj (HRPSOR), Zajednica za zaštitu okoliša u gospodarstvu pri Hrvatskoj gospodarskoj komori, EKO-Ozre, GIUPAK, Global Compact mreža Hrvatska te već ranije spomenuto članstvo Globalnog sporazuma UN-a. Sudjelovanjem u navedenim organizacijama Dukat pridonosi i ostvarenju

posljednjeg cilja održivog razvoja UN-a, kojim se potiče na partnerstvo i zajedničko postizanje sveukupnih ciljeva zaštite društva i okoliša. Za stalno unaprjeđenje proizvodnje zaslužni su i potrošači s obzirom da Dukat potiče dvostruku komunikaciju putem brojnih komunikacijskih kanala te uzima u obzir njihove primjedbe i prijedloge. Kvalitetna razmjena informacija dovela je i do 2,4% manjeg broja reklamacija u 2022. godini usporedno s prethodnom godinom, s time da je u prosjeku na 100 tona proizvoda reklamirana količina od 5.3 kilograma. Projektima kao što su „Dukatići čuvaju šume i prirodu“ i likovni natječaj „VOLIM MLIJEKO“ Dukat sudjeluje u edukaciji djece o zaštiti okoliša i recikliranju otpada te na taj način pridonosi ostvarenju ciljeva kvalitetnog obrazovanja i očuvanja života na kopnu. Putem likovnog natječaja „VOLIM MLIJEKO“ prikupljeno je 10.206 likovnih radova djece iz vrtića i osnovnih škola, na temelju kojih će Dukat u suradnji sa Hrvatskim šumama u jesen 2023. godine posaditi 11.000 sadnica stabala, dok je u 2022. godini istim projektom zasađeno 10.000 sadnica (Dukat, 2023: 23-31).

Okoliš

Podloga za izvještavanje o okolišu su sedmo, osmo i deveto načelo Globalnog sporazuma UN-a kojima se potiče na poduzimanje predostrožnih mjera vezanih za zaštitu okoliša, odgovornost prema okolišu i ulaganje u tehnologije i proizvodnju koje nemaju štetnih učinaka na prirodu. Svojim odgovornim ponašanjem i djelovanjem na smanjenje onečišćenja ekosustava, Dukat sudjeluje u ostvarenju sljedećih ciljeva održivog razvoja UN-a: 6. čista voda i sanitarni uvjeti, 7. pristupačna i čista energija, 12. odgovorna potrošnja i proizvodnja i 13. odgovor na klimatske promjene. Dugi niz godina provodi razne politike kojima djeluje na očuvanje prirode kroz povećanje reciklirane ambalaže, korištenje obnovljivih izvora energije, smanjenje emisija stakleničkih plinova i otpadnih voda te brojne druge što i potkrjepljuju certifikati ISO 14001 i 50001. Kao jedno od vodećih poduzeća u prehrambenoj i mliječnoj industriji, proizvodi velike količine ambalaže koja se prati u kvartalnim i godišnjim izvještajima. Od 2021. godine kada je započet proces smanjenja udjela plastike i aluminija te korištenje ekološki prihvatljive ambalaže, ukupna količina plastike i aluminija u ambalaži Dukatovih proizvoda smanjena je za 16 tona. U tvornicama i ostalim poslovnim prostorima od 2017. godine sukladno zahtjevima norme ISO 50001, provodi se sustav upravljanja energijom kojim se nastoji postići ušteda na svim područjima na kojima je to moguće. U Tvornici Zagreb u 2022. godini došlo je do smanjenja potrošnje električne energije za 3,4 % u odnosu na prethodnu godinu, dok je u Tvornici Bjelovar došlo do rasta od 18%, a kao razlog se navodi povećanje obujma proizvodnje. Dukat se može pohvaliti i proizvodnjom zelene energije, naime u 2022. godini u Tvornici Zagreb u rad je puštena fotonaponska elektrana pomoću koje se iz sunca dobiva otprilike 7%

električne energije, a smanjuje se i emisija ugljikovog dioksida. Isto tako na području Bjelovara, ali na probni rad, puštena je i druga takva elektrana pomoću koje se proizvelo 3% električne energije te se utjecalo na smanjenje ispuštanja ugljikovog dioksida za 90 tona godišnje. Ukupna potrošnja plina u tvornicama smanjena je u 2022. godini usporedno s prethodnom, međutim zbog nedostatka prirodnog plina izazvanog geopolitičkom situacijom poduzeće je bilo primorano na korištenje 45.000 litara ekstra loživog ulja. Dukatova tvornica u Zagrebu posjeduje dva uređaja za loženje u kojima se koristi zemni plin, čija emisija štetnih tvari zadovoljava granice propisane Uredbom o graničnim vrijednostima onečišćujućih tvari u zraku. U Tvornici Bjelovar proizvodi se vlastita toplinska energija te su prisutna četiri ispusta štetnih tvari koji također zadovoljavaju uvjete iz navedene Uredbe. Veći obujam proizvodnje rezultirao je i povećanjem ukupne potrošnje vode, pogotovo na području Tvornice Bjelovar gdje je potrošeno 7,5% više vode nego u 2021. godini. Iako Dukat veliki naglasak stavlja na ekonomično korištenje vode, navedeno iziskuje pronalazak inovativnih rješenja za racionalnu potrošnju i uštedu sukladno volumenu proizvodnje. Velika sredstva ulažu se i u naprednu tehnologiju kojom se pročišćuju otpadne vode prije ispuštanja u kanalizaciju. Tako su u Tvornici Zagreb u proizvodnim pogonima ugrađeni filteri unutar odvodnih kanala koji odvajaju ostatke ambalaže, koriste se sigurne tekućine na osnovi peroksida i octene kiseline te se obavljaju česte provjere i nadogradnje sustava. Tvornica Bjelovar također ima svoj uređaj za pročišćavanje otpadnih voda kojim je u 2022. godini pročišćeno 340.578 kubnih metara vode, što je povećanje od 1,2% u odnosu na 2021. godinu. Osim smanjivanja količine otpadnih voda, Dukat u fokus svog odgovornog poslovanja stavlja i učinkovito gospodarenje otpadom koji je jedan od glavnih razloga narušavanja ekosustava. Krajem 2021. godine, Dukat je pokrenuo svoj prvi kružni projekt kojem je u fokusu reciklirati i prenamijeniti otpadnu ambalažu te ju ponovno iskoristiti kao sirovinu. Na ovom projektu Dukat surađuje s talijanskom tvrtkom Lucrat koja od reciklirane ambalaže proizvodi toaletne ručnike i papir koje koriste zaposlenici Dukata. Projektom je u 2022. godini prerađena 101 tona ambalaže, čime je u pogledu proizvodnje celuloze spašeno oko 1.300 stabala te je smanjenja emisija ugljikovog dioksida za otprilike 83 tone. Osim toga, Dukat smanjenju otpada pridonosi i sudjelovanjem u globalno najvećoj volonterskoj akciji „Zelena čistka“ u sklopu koje su zaposlenici pomogli u čišćenju divljih odlagališta u okolini Zagreba te time direktno pridonijeli smanjenju količine otpada na području Republike Hrvatske. Sve u svemu, može se zaključiti da je Dukat ekološki osviješteno poduzeće koje svojim postupcima i projektima pridonosi ostvarenju klimatske neutralnosti te nastoji

educirati i uključiti svoje zaposlenike u proces zaštite okoliša i smanjenja sveukupnog otpada (Dukat, 2023: 33-45).

Borba protiv korupcije i korporativno upravljanje

Kao odgovor na deseto i posljednje načelo Globalnog sporazuma UN-a koje navodi poduzeća na suzbijanje korupcije, primjenjuje se Zakon o zaštiti prijavitelja nepravilnosti i Antikorupcijsku politiku te provodi razne interne kontrole i procese kojima se osigurava profesionalnost i objektivnost svih zaposlenika. Temeljem ranije navedenog zakona u 2020. godini donesen je Pravilnik o zaštiti prijavitelja nepravilnosti kojim je imenovana osoba od povjerenja kojoj zaposlenici mogu prijaviti bilo koji oblik nepravilnosti i pristranosti u poslovanju, za što će prijavljena osoba snositi posljedice. Iste godine počela se provoditi i Antikorupcijska politika temeljem koje su organizirani razni seminari o štetnosti i rizicima koje nedopušteno ponašanje može imati na ugled poduzeća. Zabrana primanja bilo kojeg oblika naknade osim plaće definirana je i Kodeksom ponašanja koji je dostupan putem intraneta, a sustavom internih kontrola propisane su etičke norme ponašanja. Propisani su i brojni procesi i analize koji se moraju primjenjivati prilikom pregovora s dobavljačima i kupcima, nabave robe i usluga, odlučivanja o sponzorstvima, donacijama i slično. Temeljem navedenih politika i internih procesa u 2022. godini nisu detektirane zabranjene aktivnosti. Dukat provodi kvalitetno i transparentno korporativno upravljanje kojeg uz razne interne procese osigurava i Zakon o trgovačkim društvima kao i primjena pravila tržišnog natjecanja prilikom poslovanja (Dukat, 2023: 47-49).

Prema podacima Fine za 2022. godinu, na trećem mjestu najvećih prehrambenih poduzeća u Republici Hrvatskoj nalazi se Podravka, koja je ujedno i jedna od vodećih na području srednje i jugoistočne Europe (Mihaljević, 2023). Osnovana je sa sjedištem u Koprivnici na temeljima tvornice pekmeza i prerade voća Wolf, koja 1947. godine ulazi u društveno vlasništvo i postaje Podravka d.d.. U početku je proizvodnja bila usredotočena na fine marmelade, a tokom godina asortiman proizvoda se proširio na slatkiše, voćna vina, sušeno povrće, mesne konzerve i domaće juhe iz vrećice, dok 1959. godine nastaje kulturni proizvod Vegeta po kojem je Podravka prepoznata u svijetu. Svoj doprinos održivom razvoju daje kroz provođenje Strategije održivog poslovanja Grupe Podravka utemeljene na četiri stupa – čisti okoliš, zdrava prehrana, briga o zaposlenicima i zajednici te dobro korporativno upravljanje – unutar koje je obuhvaćeno deset ciljeva koji se nastoje ostvariti do 2030. godine. Nefinancijski izvještaji u Podravci izrađuju se

od 2015. godine, a već 2016. godine dodijeljena im je nagrada „Green Frog“ kao poduzeću s najvećim napretkom u izvještavanju (Podravka, b.d.).

Kako su se povećavali zahtjevi dionika, Podravka je da bi ukazala na transparentnost i kvalitetu obuhvaćenih informacija 2020. godine prvi puta integrirala ESG izvještaj u Godišnje izvješće, a takav način objave nastavljen je i danas. Godišnje izvješće za 2022. godinu dostupno je na internetskoj stranici Podravke te sadrži odjeljak u kojem je prezentiran nefinancijski izvještaj u sklopu kojeg se nalazi ESG izvještaj. Na početku nefinancijskog izvještaja sažeti su eksterni i interni rizici s kojima se Podravka kao prehrambeno poduzeće suočava, među kojima su i rizici uzrokovani klimatskim promjenama prikazani temeljem dvostruke materijalnosti. Podravka kao dio prehrambene industrije ima proizvodne pogone koji tijekom proizvodnje ispuštaju stakleničke plinove, odnosno samo ugljikov dioksid, ali ne u tolikoj mjeri u kojoj to ima negativan učinak na ekosustav. Jedan od važnijih fokusa Podravke je zaštita okoliša koja se primjenjuje kroz načela održivog razvoja i okolišno prihvatljivom tehnologijom gdje god je to moguće. Klimatske promjene koje sa sobom donose razne vremenske nepogode uzrokovane prekomjernim temperaturama, sušama, poplavama i slično, donose razne rizike vezane uz poljoprivrednu proizvodnju i skladištenje gotovih proizvoda što je iziskivalo velika ulaganja pogotovo u 2022. godini. Podravka sudjeluje i u ostvarenju Globalnih ciljeva održivog razvoja UN-a, kroz korištenje obnovljivih izvora energije, proizvodnjom ambalaže s mogućnošću recikliranja, investiranjem u poljoprivredu i proizvode koji nemaju štetan učinak na zdravlje potrošača te brigom o zaposlenicima i zajednici kao i dobrim korporativnim upravljanjem. ESG izvještaj fokusira se na prikaz informacija vezanih uz tri glavna kriterija održivog razvoja – okoliš, društvo i korporativno upravljanje – koji su prezentirani korištenjem GRI Standarda (Podravka, 2023: 78-85). Sadržaj Podravkinog ESG izvještaja po ključnim kriterijima detaljno je razrađen u sljedećem dijelu rada.

Okolišni kriterij

Izvještavanjem o okolišu pokrivena su dva glavna područja: utjecaj na klimatske promjene i gospodarenje otpadom. Podravka kao dio prehrambene industrije koristi velike količine energije u proizvodnom procesu tokom kojeg dolazi i do emisije stakleničkih plinova. Iz tog razloga velika ulaganja usmjerena su na postizanje energetske učinkovitosti i korištenje obnovljivih izvora energije. Zbog izvanredne geopolitičke situacije koja i dalje traje, došlo je do povećanja tržišne cijene plina te se Podravka u 2022. godini morala prebaciti na korištenje jeftinijih energenata kao što su lož ulje i mazut, koji povećavaju razinu emisije ugljikovog

dioksida. Da bi se emisija stakleničkih plinova održala na prihvatljivoj razini, smanjen je obujam proizvodnje što je uz iznadprosječno toplu zimu i veći udio obnovljenih izvora energije odnosno korištenje drvene sječke, dovelo do upotrebe 17,3% manje plina nego u 2021. godini. Da bi se postiglo racionalno korištenje energije i energetska učinkovitost Podravka je uložila u izgradnju sunčane elektrane na području Industrijske zone Danica u Koprivnici, renovaciju poslovne zgrade i restorana kojom je postignut viši energetska razred, klimatizaciju proizvodnih pogona te rekonstrukciju amonijačnog rashladnog sustava ugradnjom opreme kojom se smanjuje potrošnja električne energije. Da bi umanjio negativan utjecaj na okoliš prilikom transporta prehrambenih proizvoda u 2022. godini nabavljena su nova vozila s kojima je ispušteno 1,03% ugljikovog dioksida manje iako je prijeđena kilometraža u odnosu na 2021. godinu bila veća. Kontinuirano se radi i na podizanju kvalitete gospodarenja otpadom kroz: smanjenje otpada temeljem smjernica kružnog gospodarstva, upotrebom ambalaže od okolišno prihvatljivih materijala te analizom i pročišćivanjem otpadnih voda. Podravka posjeduje velike poljoprivredne površine na kojima su zasađene brojne ratarske i povrtlarske kulture koje čine 9,3% primarnih sirovina u proizvodnji. Kako bi se očuvala bioraznolikost i kvaliteta tla te postigla učinkovita poljoprivredna proizvodnja, kontinuirano se ulaže u poljoprivrednu opremu i mehanizaciju, navodnjavanje kojim se štedi potrošnja vode i obrazovanje poljoprivrednih radnika u pogledu korištenja zaštitnih sredstava. Tokom 2022. godine oslanjajući se na aktualne zakonske propise o zaštiti okoliša, u poslovanju Podravke nisu pronađeni značajni štetni utjecaji na području okoliša i klimatskih promjena (Podravka, 2023: 87-91).

Društveni kriteriji

Informacije pod društvenim kriterijem obuhvaćaju odnos Podravke prema potrošačima, osiguravanje dobrih radnih uvjeta, nediskriminacija, sigurnost na radu i obrazovanje, društveno odgovorno poslovanje i upravljanje lancem dobavljača. Podravka nastoji pridonijeti zdravlju svojih potrošača provođenjem Nutritivne strategije 2014-2024 usklađene s međunarodnim normama, temeljem koje se razvijaju zdraviji i okolišno prihvatljiviji proizvodi. Proizvodima koji sadrže manje štetnih tvari kao što su bojila, konzervansi, palmino ulje, pojačivači okusa i slično osigurava se ostvarenje jednog od dugoročnih ciljeva: zdravija i balansirana prehrana Podravkinih potrošača. Doprinos zajednici ostvaruje se i društveno odgovornim poslovanjem koji podrazumijeva sudjelovanje u brojnim projektima i sponzorstvima, ali i pružanjem financijske pomoći i donacijama za koje je izdvojeno 0,9% više sredstava nego u 2021. godini. Podravka je i u 2022. godini bila uključena u projekt „Pametna obroci pametnoj djeci“ kojim se nastoji unaprijediti prehrana u osnovnim školama, a kao glavni sponzor rukometnog kluba

„Podravka Vegeta“ dugi niz godina potiče mlade i djecu na rekreaciju i bavljenje sportom. Važna strateška točka poslovanja Podravke je i stvaranje partnerskih odnosa s dobavljačima, čime je osigurana sigurna nabava kvalitetnih sirovina, ali i manji trošak poslovanja. Podravka osim s velikim multinacionalnim poduzećima i veletrgovcima surađuje s brojnim lokalnim dobavljačima, koji čine udio od 82% među kojima su mali obrti i obiteljska poljoprivredna gospodarstva čime se potiče razvoj domaće proizvodnje. Također se ulaže i u modernu informatičku tehnologiju, kao što je korištenje platforme eNabava kojom se učinkovitost i transparentnost nabave podiže na višu razinu. Što se tiče odnosa prema zaposlenicima, Podravka ističe da je dobrobit i zadovoljstvo radnika jedan o bitnijih fokusa poduzeća, a navedeno potkrjepljuju stalni napori usmjereni k poboljšanju radnih uvjeta i materijalnih prava s ciljem povećanja učinkovitosti. Tijekom 2022. godine kao rezultat komunikacije s Radničkim vijećem, izmijenjeni su uvjeti Kolektivnog ugovora te je dogovoreno povećanje plaća, dnevnica, naknada za djecu, otpremnina prilikom odlaska u mirovinu i smanjenje participacije radnika za prehranu. Velika ulaganja usmjerena su i na obrazovanje i edukaciju zaposlenika na svim razinama da bi se postigla bolja suradnja i poslovni rezultati. Kontinuirano se provodi i dijalog sa zaposlenicima da bi se dobio uvid u međuljudske odnose, radnu klimu, organizacijsku kulturu te da bi se utvrdila područja kojima se treba posvetiti. Struktura zaposlenika u kojoj žene imaju udio od 47% ukazuje na rodnu ravnopravnost unutar poduzeća, gdje svaki zaposlenik bez obzira na spol ima jednake uvjete i mogućnosti napredovanja. Na to upućuju i oglasi za posao u Podravci koji nisu rodno definirani, već se u obzir uzimaju samo znanje, vještine i kvalifikacije. Isto tako udio žena u Upravi iznosi 40% što je više od hrvatskog prosjeka te je u skladu sa Strategijom Europske Unije za rodnu ravnopravnost do 2025. godine. S obzirom da je Podravka proizvodno poduzeće s brojnim tehnološkim procesima, prisutni su određeni sigurnosni rizici povodom čega se provodi Politika zaštite zdravlja i sigurnosti pri radu koja prati normu ISO 45001. Navedenim se obvezuje na osiguravanje sigurne radne okoline koja ne utječe na zdravlje zaposlenika, stalne edukacije o zaštiti na radu, provođenje procjene rizika s ciljem njihova umanjavanja, poslovanje u skladu sa svim propisima i regulacijama vezanim uz sigurnost na radu, pravilnu i transparentnu komunikaciju te pravovremeno informiranje o mogućim rizicima vezanim uz zdravlje i sigurnost. Često se obavljaju pregledi i ispitivanja radne opreme od strane ovlaštenih osoba, a pokazatelj da je sveukupna sigurnost i zaštita na radu djelotvorna je broj ozljeda na radu koji je 1,7% manji u odnosu na 2021. godinu kao i 33% manje izgubljenih radnih sati. S obzirom na krizna vremena u kojima se nalazimo osim klasičnih zdravstvenih i sistematskih pregleda, Podravka nudi

moгуćnost ukljućenja u program Future Resilience koji obuhvaća radionice na kojima se zaposlenici upoznaju s načinima nošenja sa stresnim i izvanrednim situacijama. Uspješnost programa vidljiva je i po broju sudionika koji je u stalnom porastu. Potvrda da je Podravka privlačan poslodavac koji kontinuirano radi na poboljšavanju radnih uvjeta te dobro upravlja ljudskim resursima je i certifikat „Poslodavac Partner“ dodijeljen u 2023. godini (Podravka, 2023: 92-108).

Kriterij Korporativnog upravljanja

Pod kriterijima korporativnog upravljanja obuhvaćeni su eksterni i interni dokumenti koje Podravka implementira u svoje poslovanje, opis djelovanja Glavne skupštine te sustava upravljanja raznim poslovnim segmentima. Dobro i kvalitetno upravljanje Podravke koje se pozitivno odražava na njeno poslovanje, zajamčeno je poštivanjem Kodeksa korporativnog upravljanja, Kodeksa etike u poslovanju Hrvatske gospodarske komore, Zaklade Hrvatske gospodarske komore Županijske komore Koprivnica za stipendiranje učenika i studenata, Povelje o raznolikosti Hrvatska te Hrvatskog društva prehrambenih tehnologa, biotehnologa i nutricionista. Osim toga, dobrovoljno se prate i Smjernice OECD-a za korporativno upravljanje, Globalni Sporazum UN-a čijih 10 načela je implementirano u poslovanje, Globalna inicijativa za sigurnost hrane, Roundtable on Sustainable Palm Oil certifikaciju, BIO certifikacija ekoloških proizvoda i Hrana bez genetski modificiranih organizama. Primjenom Kodeksa korporativnog upravljanja Podravka se obvezuje na transparentno poslovanje, jasno definirane uloge uprave, nadzornog odbora i skupštine, provođenje odgovarajućeg sustava internih kontrola, pravednu raspodjelu odgovornosti i sprječavanje sukoba interesa. Kao provjera provođenja pravila propisanih Kodeksom na godišnjoj razini se ispunjava Upitnik o usklađenosti i Upitnik o praksama upravljanja, koji se dostavljaju na pregled HANFA-i te su kasnije objavljeni na Zagrebačkoj burzi i službenim stranicama Podravke. Dodatno upravljanje sukobom interesa definirano je Politikom upravljanja sukoba interesa kojom se djeluje na sprječavanje njegovog nastanka te otkrivanje i otklanjanje uzroka. Donesen je i interni Kodeks etike Grupe Podravka koji strogo nalaže poštivanje načela odgovornosti, transparentnosti, istinitosti, učinkovitosti i kvalitete, potiče na objektivnost i profesionalno poslovanje, povjerljivost podataka i oštru zabranu korupcije i iznuđivanja te uključivanje maloljetne djece u radnu snagu. Implementacijom Povelje o raznolikosti Hrvatska u poslovanje Podravke, osigurava se sigurno i pravedno radno okruženje u kojem diskriminacija nije dozvoljena već se različitost vidi kao jedna od snaga. U slučaju povrede Povelje ili nekog od načela Kodeksa etike, zaposlenike se potiče na prijavu ljudskim resursima koji bi trebali poduzeti određene

sankcije i djelovati u smjeru neponavljanja takvog događaja. Sudjelovanje na Glavnoj skupštini i odlučivanje o raspodjeli dobiti i dividendi ostvaruju oni dioničari koji su upisani u sustav Središnjeg klirinškog depozitarnog društva d.d. te se prijave barem sedam dana prije održavanja skupštine. Predsjednik je imenovan od strane Nadzornog odbora na prijedlog Uprave, a da bi odlučivanje bilo pravovaljano na skupštini mora biti najmanje 30% od ukupnog broja dionica koje imaju pravo glasa. Sve informacije o odlukama i provođenju dostupne su na službenim stranicama Podravke. Da bi poduzeće zadržalo svoju poziciju i konkurentnost na današnjem volatilnom tržištu bitno je osigurati efikasan sustav upravljanja nad svim segmentima poslovanja. Uspješno upravljanje proizlazi iz pravovremene reakcije na bilo koje izmjene postojećih propisa, ali i iz praćenja i analize postojećih rizika i preferencija potrošača od strane obrazovane i kvalitetne radne snage. Podravka kao jedno od vodećih prehrambenih poduzeća mora ispuniti određene norme vezane uz sigurnost hrane i osiguravanja kvalitetnih proizvoda kojima se ostvaruje zadovoljstvo potrošača kao jedan od primarnih ciljeva poduzeća. Geopolitička situacija koja je rezultirala rastom cijena sirovina između ostalog je dovela do pada potrošačke moći, međutim zbog prepoznatljivog imena i brenda te osiguravanjem kvalitetnih i inovativnih proizvoda putem vjerodostojnih lanaca nabave – što je isto rezultat dobrog upravljanja – Podravka je uspjela zadržati svoju prednost. Velika pozornost pridaje se stvaranju dodatne vrijednosti, odnosno evaluaciji i donošenju odluka o strateškim investicijama kojima se može postići rast poslovanja. Svoju konkurentnost ostvaruje i kroz ekspanziju na internacionalna tržišta, ali i kroz stalni razvoj novih proizvoda kojima povećava svoj proizvodni portfelj te minimizira rizik ovisnosti o jednom proizvodu, tržištu ili poslovnom partneru. Na poslovanje poduzeća te ostvarivanje željene pozicije proizvoda na tržištu od velike važnosti je i kvalitetno upravljanje odnosa s klijentima. Podravka kroz svoje marketinške aktivnosti, inovativne ideje i planove osigurava prepoznatljivost svoje robne marke pa samim time i pregovaračku poziciju prilikom sklapanja poslova. Kao jedan od preduvjeta uspješnog poslovanja Podravka navodi i kompetentnost svojih zaposlenika koji su posvećeni razvoju poduzeća. Kao glavni aduti ističu se povjerenje, provođenje dijaloga i izmjena ideja, transparentnost i lojalnost te nagrađivanje zaposlenika prilikom postizanja izvrsnih poslovnih rezultata što upućuje na dobro upravljanje ljudskim resursima. U današnjem vremenu sve veće digitalizacije bitna stavka poslovanja je i kvalitetan sustav informacijske sigurnosti kojom se djeluje na zaštitu od virusa, ali i sve češće kibernetičke prijetnje koje ugrožavaju povjerljive podatke i mogu izazvati velike financijske rizike (Podravka, 2023: 109-116).

Dukat i Podravka vodeća su poduzeća u prehrambenoj industriji Republike Hrvatske, a osim toga povezuje ih i dugogodišnje izvještavanje o nefinancijskim informacijama. Iako su obveznici nefinancijskog izvještavanja tek od 2017. godine kada je NFRD Direktiva implementirana u Zakon o računovodstvu, oba poduzeća prepoznala su značaj održivog i odgovornog poslovanja te se odlučuju na dobrovoljnu objavu nefinancijskih izvještaja i prije nego je to bilo obvezno. Analizirani nefinancijski izvještaji razlikuju se po strukturi i načinu prikaza informacija s obzirom da nisu izrađeni pomoću istog okvira za nefinancijsko izvještavanje. Dukatov Izvještaj o odgovornom poslovanju najviše se temelji na 10 načela Globalnog sporazuma UN-a te obuhvaća veći broj stranica točnije 49, dok Podravkin ESG izvještaj prati GRI Standarde pomoću kojih su informacije sažete na 39 stranica. Iako se primarni okviri za nefinancijsko izvještavanje razlikuju, Dukat također dijelom koristi GRI Standarde dok Podravka navodi da svoje poslovanje provodi u skladu sa Globalnim sporazumom UN-a, tako da u konačnici oba izvještaja sadrže adekvatne i usporedive informacije.

Što se tiče usklađenosti sa Zakonom o računovodstvu kao glavnim zakonodavnim aktom nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj, oba poduzeća u najvećoj mjeri zadovoljavaju propisane uvjete. Osim što koriste jedne od okvira koji su predloženi Zakonom, informacije u izvještajima odgovaraju na najznačajnija okolišna, socijalna i kadrovska pitanja te pitanja zaštite ljudskih prava i borbe protiv korupcije. Poduzeća transparentno izvještavaju o svom načinu poslovanja te provedenim politikama kojima se ostvaruju pozitivni učinci na ESG čimbenike te se pridonosi ostvarenju ciljeva održivog razvoja, koji su integrirani u poslovni model kako Dukata tako i Podravke. Zakonom o računovodstvu propisan je i prikaz osnovnih rizika te način upravljanja i sprječavanja istih, što je puno bolje definirano u Podravkinom izvještaju. Na samom početku ESG izvještaja u posebnom poglavlju osim rizika koji su direktno povezani s klimatskim promjenama, objašnjen je i indirektan utjecaj ostalih rizika na pitanja okoliša i društva kao i postupci koji se provode za njihovo minimiziranje. S druge strane, Dukat u Izvještaju o odgovornom poslovanju ne navodi osnovne rizike na jednom mjestu, već su oni indirektno izneseni prilikom izvještavanja po odabranim temama. Poduzeća također poštuju i objavu nefinancijskih izvještaja na način na koji je to određeno Zakonom o računovodstvu, odnosno izvještaji su javno dostupni na službenim internetskim stranicama Dukata i Podravke. Glavne razlike između nefinancijskih izvještaja Dukata i Podravke za 2022. godinu, sumirane su i prikazane u sljedećoj tablici.

Tablica 5. Komparativan prikaz ključnih karakteristika nefinancijskih izvještaja

| KARAKTERISTIKE | DUKAT | PODRAVKA |
|--|---|--|
| OKVIR | 10 načela Globalnog sporazuma UN-a | GRI Standardi |
| ELEMENTI | Ljudska prava, Uvjeti rada, Zajednica, Okoliš i Borba protiv korupcije i korporativno upravljanje | Okolišni kriterij, Društveni kriterij i Kriterij Korporativnog upravljanja |
| VRSTA IZVJEŠTAJA | Izvještaj o odgovornom poslovanju | ESG izvještaj |
| BROJ STRANICA | 49 | 39 |
| NAČIN OBJAVE | Samostalan izvještaj | U sklopu Godišnjeg izvješća |
| PRIKAZ RIZIKA | Posebno poglavlje | Indirektno kroz cijeli izvještaj |
| OBJAVA PRVOG NEFINANCIJSKOG IZVJEŠTAJA | 2013. godina | 2016. godina |

Izvor: izrada autora prema Dukat d.d. (2023.), Izvještaj o odgovornom poslovanju za 2022. godinu, [e-publikacija] preuzeto s <https://www.dukat.hr/magazin/dukat-objavio-izvjestaj-o-odgovornom-poslovanju-za-2022/> i Podravka d.d. (2023.), Godišnje izvješće Podravke d.d. za 2022. godinu [e-publikacija], preuzeto s <https://www.podravka.hr/kompanija/odrzivost/izvjestavanje-o-odrzivosti/>

4.4. Perspektive razvoja nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

Nefinancijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj relativno je noviji pojam s obzirom da je mali broj poduzeća kao što su Podravka i Dukat, dobrovoljno objavljivao nefinancijske izvještaje prije nego je to postalo zakonski obvezno 2017. godine. Međutim, postaje jasno da financijske informacije nisu više dovoljne investitorima i financijskim institucijama prilikom

raspodjele kapitala, ali niti potrošačima koji postaju sve osvješteniji o utjecaju na okoliš prilikom odabira proizvoda i usluga. Poduzeća u Republici Hrvatskoj imaju na raspolaganju brojne organizacije kao što je primjerice Institut za društveno odgovorno poslovanje (dalje u tekstu IDOP), koje nude usluge savjetovanja prilikom sastavljanja nefinancijskih izvještaja te informiraju poduzetnike o najnovijim izmjenama i dopunama regulative vezane uz održivost i nefinancijsko izvještavanje. Također, provode se razne edukacije i konferencije na kojima su glavne teme društveno odgovorno poslovanje, zelena tranzicija, klimatska neutralnost te prednosti izvještavanja o ESG čimbenicima, što uvelike pridonosi razvoju nefinancijskog izvještavanja u željenom smjeru.

Tako primjerice Hrvatska gospodarska komora (dalje u tekstu HGK) s ciljem proširivanja znanja hrvatskih poduzetnika u pogledu ESG kriterija i koncepta održivog razvoja, organizira prvu ESG Akademiju kojom okuplja brojne međunarodne stručnjake. Akademija je zamišljena u obliku radionica na kojima su obuhvaćene teme zaštite okoliša, društvene odgovornosti, korporativnog upravljanja, transparentnog i etičkog poslovanja te podizanja svijesti o nefinancijskom izvještavanju. Od studenog 2022. do srpnja 2023. godine, održano je 14 radionica od kojih su prve 3 bile strateške te su se odnosile na: „Stvaranje održive tvrtke“, „Investiranje u održivo poslovanje“ i „Utjecaj ESG-a na poslovanje današnjice“. Preostalih 11 održane su kao sektorske radionice s detaljnijim pristupom navedenim temama ovisno o djelatnosti kojom se poduzeće bavi (HGK, b.d.).

S obzirom da je nefinancijsko izvještavanje usko povezano s održivim razvojem valja spomenuti i Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (dalje u tekstu HR PSOR). Radi se o organizaciji kojoj je glavni cilj promocija održivog razvoja te njegova implementacija u sve aspekte gospodarstva i društva. Djeluje na primjeru Svjetskog PSOR-a (*engl. World Business Council for Sustainable Development*) čiju potporu ima od osnivanja 1997. godine. Osim održivog razvoja HR SPOR se fokusira i na poticanje društveno odgovornog poslovanja, na zaštitu okoliša kroz kvalitetno gospodarenje otpadom i racionalno korištenje energije, te ohrabruje nefinancijsko izvještavanje poduzeća u RH. Iako sve članice Svjetskog PSOR-a moraju prezentirati nefinancijske izvještaje, u RH je to do stupanja CSRD Direktive u 2024. godini i dalje dobrovoljno za većinu poduzeća. Svoj doprinos nefinancijskom izvještavanju u Republici Hrvatskoj HR SPOR daje kroz prijevod GRI Standarda na hrvatski jezik te lakim pristupom Smjernicama Europske Komisije za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama, koje su kao i standardi dostupni na internetskoj stranici HR SPOR-a. Uz okvire nefinancijskog izvještavanja, na njihovoj stranici prisutan je i popis te poveznica na nefinancijske izvještaje

određenih poduzeća koji mogu biti primjer poduzetnicima koji tek kreću s nefinancijskim izvještavanjem. Osim toga, organizacija provodi i razne edukacije u obliku seminara, treninga i radionica o najnovijim zakonodavnim zahtjevima vezanim u nefinancijsko izvještavanje, Globalnim ciljevima održivog razvoja te korištenju GRI Standarda (HR SPOR, b.d.).

Da bi se mala i srednja poduzeća što bolje pripremila na obvezu nefinancijskog izvještavanja koju im donosi CSRD Direktiva, Zadruga za etično financiranje (dalje u tekstu ZEF) zajedno sa Zelenom mrežom aktivističkih grupa (ZMAG) pokreće projekt eECONOMIJA koji je trajao od listopada 2020. do travnja 2022. godine. Cilj projekta bila je promocija izrade nefinancijskog izvještavanja i podizanje svijesti o važnosti mjerenja utjecaja poslovnih subjekata na okoliš i zajednicu. U sklopu projekta provedeni su razni seminari i radionice kojima se polaznike osposobljavalo za nefinancijsko izvještavanje putem ECG metodologije (*engl. Economy for the Common Good*). Radi se o mehanizmu nefinancijskog izvještavanja kojim se ocjenjuje odnos svih procesa unutar nekog poduzeća na ESG čimbenike te se definira strategija koja će dovesti do transparentnog i održivog razvoja poslovanja. ECG alat za nefinancijsko izvještavanje namijenjen je svim organizacijama koje teže odgovornom poslovanju i žele pridonijeti zelenoj transformaciji današnje ekonomije (ZEF, 2022).

Nepostojanje usklađenih i sveobuhvatnih standarda, često mijenjanje i nadopunjavanje postojeće regulative izazvalo je nesigurnost kod hrvatskih poduzetnika po pitanju objavljivanja nefinancijskih informacija, što je utjecalo na to da većina poduzeća samostalno ne objavljuje nefinancijske izvještaje. Međutim, može se primijetiti da u Republici Hrvatskoj postoji velik broj organizacija i udruženja koja promoviraju nefinancijsko izvještavanje te usmjeravaju hrvatske poduzetnike k održivom i transparentnom poslovanju što će se sigurno pozitivno odraziti na budućnost izvještavanja o održivosti.

5. Zaključak

Nefinancijsko izvještavanje se u određenim europskim zemljama prvi puta javlja 70-ih godina prošlog stoljeća, ali tek posljednjih nekoliko godina se nalazi u glavnom fokusu Europske Unije. Kao jedan od ključnih razloga je težnja EU-a u prelasku na klimatski neutralno i održivo gospodarstvo koje se nastoji postići raznim regulacijama i dokumentima, među kojima se ističu Akcijski plan o financiranju održivog rasta i Europski zeleni plan. Nefinancijski izvještaji mogu odigrati veliku ulogu u tom pogledu s obzirom da investitori i financijske institucije prilikom usmjeravanja kapitala ne gledaju više samo financijske izvještaje, već se pozornost stavlja i na odnos poduzeća prema okolišnim, društvenim i upravljačkim pitanjima, poznatijim kao ESG čimbenici. Na razni EU-a nefinancijsko izvještavanje je od 2014. godine bilo uređeno Direktivom o nefinancijskom izvještavanju (Direktiva 2014/95/EU), međutim njeni zahtjevi i odredbe nisu više mogli pratiti ubrzani razvoj i potrebu za transparentnim i usporedivim informacijama kojima bi se djelovalo u smjeru zelene tranzicije. Iz tog razloga u travnju 2021. godine Europska Komisija predstavila je prijedlog Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (EU) 2022/2464, koja je u konačnici prihvaćena te je službeno stupila na snagu 05. siječnja 2023. godine. Direktiva je sa sobom donijela brojne izmjene kao što su povećanje broja obveznika, promjene u terminologiji, definiran format i mjesto objave, proširen sadržaj, obveznu reviziju te možda i najvažniju promjenu, kreiranje univerzalnih standarda za nefinancijsko izvještavanje, koji će olakšati usporedivost nefinancijskih informacija među poduzećima. Zadatak izrade Europskih standarda izvještavanja o održivosti (ESRS), dobila je Europska savjetodavna skupina za financijsko izvještavanje, poznatija kao EFRAG, a izrađeni su po uzoru na već postojeće okvire o nefinancijskom izvještavanju. Nakon brojnih dorada i usklada finalni set ESRS-a odobren je i objavljen 31.07.2023. godine. Donošenje ESRS-a omogućiti će daljnji razvoj nefinancijskog izvještavanja na području EU-a pa tako i u Republici Hrvatskoj, s obzirom da će poduzetnici na jednom mjestu imati jasne zahtjeve o kvaliteti i kvantiteti potrebnih informacija. Razvoju nefinancijskog izvještavanja u RH pridonose brojne institucije koje se bave temom nefinancijskog izvještavanja i društveno odgovornog i održivog poslovanja, koje kroz razne konferencije i edukacije usmjeravaju hrvatske poduzetnike na izvještavanje o održivosti te će nedvojbeno olakšati prijelazno razdoblje prilagodbe zahtjevima CSRD Direktive, među kojima je i primjena ESRS-a. Kao primjeri pouzdanih i kvalitetnih nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj mogu se uzeti Dukatov izvještaj o odgovornom poslovanju i Podravkin ESG izvještaj. Izvještaji su izrađeni u skladu sa 17 ciljeva održivog razvoja te prate zahtjeve hrvatske i europske regulative. Može se zaključiti da su sadržajno čak

opširniji nego što to zahtjeva NFRD Direktiva to jest Zakon o računovodstvu, zbog čega bi se oba poduzeća trebala lakše prilagoditi na proširene odredbe CSRD Direktive. Iako se temelje na različitim okvirima, izvještaji pružaju ključne nefinancijske informacije o utjecajima na ESG čimbenike kao i načine njihove implementacije u poslovanje, stoga mogu poslužiti kao ogledan obrazac hrvatskim poduzetnicima kako nefinancijski odnosno izvještaji o održivosti trebaju izgledati.

POPIS LITERATURE

1. Accountancy Europe (2022.), *Najčešća pitanja: Sve što trebate znati o Direktivi o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD) – Informativni članak* [e-publikacija], preuzeto s https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/CSRD_factsheet_prijevod_HRK_13221.pdf
2. BDO (2021.), *Izvještavanje o održivosti – Budućnost korporativnog izvještavanja*, [e-publikacija], preuzeto s [file:///C:/Users/korisnik/Downloads/ESG-izvjestavanje-o-odrzivosti-brochure%20\(6\).pdf](file:///C:/Users/korisnik/Downloads/ESG-izvjestavanje-o-odrzivosti-brochure%20(6).pdf)
3. Dečman, N., Švigir, A., i Rep, A. (2019.), Uloga nefinancijskih informacija u poslovnom odlučivanju u ovisnosti o karakteristikama poduzeća, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 17(1), str. 1-17., preuzeto s <https://doi.org/10.22598/zefzg.2019.1.1>
4. Dukat d.d. (2023.), *Izvještaj o odgovornom poslovanju za 2022. godinu*, [e-publikacija] preuzeto s <https://www.dukat.hr/magazin/dukat-objavio-izvjestaj-o-odgovornom-poslovanju-za-2022/>
5. Dukat d.d. (b.d.), O nama, preuzeto 17.07.2023. s <https://www.dukat.hr/o-nama/>
6. EFRAG (2022.), *Draft European Sustainability Reporting Standards – ESRS 1 General requirements* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>
7. EFRAG (b.d.), First Set of draft ESRS, preuzeto 27.06.2023. s <https://www.efrag.org/lab6>
8. EFRAG (2023.), *Glimpse into draft ESRS 2 – General disclosures*, [e-publikacija], preuzeto s <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FGlimpse%2520into%2520draft%2520ESRS%25202.pdf>
9. EFRAG (2023.), *Glimpse into draft ESRS 1 – General requirements* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.efrag.org/lab6#subtitle4>

10. Europska Komisija (2014.), *Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa (Tekst značajan za EGP)*, preuzeto s <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095&qid=1692136114114>
11. Europska Komisija (2022.), *Direktiva (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvješćivanja o održivosti (Tekst značajan za EGP)*, preuzeto s <https://eurlex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj>
12. Europska Komisija (2018.), *KOMUNIKACIJA KOMISIJE EUROPSKOM PARLAMENTU, EUROPSKOM VIJEĆU, VIJEĆU, EUROPSKOJ SREDIŠNJOJ BANCI, EUROPSKOM GOSPODARSKOM I SOCIJALNOM ODBORU I ODBORU REGIJA Akcijski plan o financiranju održivog rasta*, preuzeto 18.06.2023. s <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0097&qid=1674750630162>
13. Europska Komisija (2019.), *KOMUNIKACIJA KOMISIJE EUROPSKOM PARLAMENTU, EUROPSKOM VIJEĆU, VIJEĆU, EUROPSKOM GOSPODARSKOM I SOCIJALNOM ODBORU I ODBORU REGIJA Europski zeleni plan*, preuzeto 19.06.2023. s <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A52019DC0640&qid=1674808785980>
14. Galant, A. & Černe, K. (2017.), *Non-Financial Reporting in Croatia: Current Trends Analysis and Future Perspectives. Management*, 12 (1), 41-58, preuzeto s <https://www.bib.irb.hr/915783>
15. Global Reporting Initiative (b.d.), *A short Introduction to the GRI Standards* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/ashort-introduction-to-the-gri-standards.pdf>
16. Global Reporting Initiative (b.d.), *Continuous improvement*, preuzeto 11.06.2023. s <https://www.globalreporting.org/standards/>
17. Global Reporting Initiative (b.d.), *Our mission and our history*, preuzeto 30.05.2023. s <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

18. HANFA (2021.), Hanfa donijela Smjernice za nefinancijsko izvještavanje poduzeća prema okolišnim, upravljačkim i društvenim (ESG) ciljevima, preuzeto 30.06.2023. s <https://www.hanfa.hr/vijesti/hanfa-donijela-smjernice-za-nefinancijsko-izvje%C5%A1tavanje-poduze%C4%87a-prema-okoli%C5%A1nim-upravlja%C4%8Dkim-i-dru%C5%A1tvenim-esg-ciljevima/>
19. HANFA (2023.), *Primjena direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD)* [e-publikacija], preuzeto s <https://lider.events/ESG/wp-content/uploads/sites/227/2023/03/Zigman-1.pdf>
20. HANFA (2021.), Smjernice za izradu i objavu ESG relevantnih informacija izdavatelja, preuzeto 06.06.2023. s <https://www.hanfa.hr/media/5574/1-smjernice-za-izradu-i-objavu-esg-relevantnih-informacija-izdavatelja.pdf>
21. HANFA i Zagrebačka burza (2019.), *Kodeks korporativnog upravljanja* [e-publikacija], preuzeto s https://www.hanfa.hr/media/4098/zse_kodeks_hr.pdf
22. Hauska&Partner (2023.), *Upravljanje društvenim utjecajima – Izazovi i prilike za kompanije*, [e-publikacija], preuzeto s <https://lider.events/ESG/wp-content/uploads/sites/227/2023/04/Mateljak.pdf>
23. HGK (2022.), Hrvatska gospodarska komora pokreće prvu ESG Akademiju u Hrvatskoj, preuzeto 11.08.2023. s <https://www.hgk.hr/hrvatska-gospodarska-komora-pokrece-prvu-esg-akademiju-u-hrvatskoj>
24. HGK (2019.), *Podržimo održivo_ Ubrzajmo promjene_* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.hgk.hr/documents/brosura-podrzimo-odrzivo-ubrzejmo-promjene5cc007b665406.pdf>
25. Hladika, M., i Valenta, I. (2017.), Integrirano izvještavanje - nova platforma korporativnog izvještavanja, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, (23), str. 166-186., preuzeto s <https://doi.org/10.46458/27121097.2017.23.166>
26. HR SPOR (b.d.), O nama, preuzeto 11.08.2023. s <https://www.hrpsor.hr/o-nama/>
27. IDOP (b.d.), *17 Ciljeva održivog razvoja*, preuzeto 03.06.2023. s <https://idop.hr/ciljevi-odrzivog-razvoja/>
28. IDOP (b.d.), *ESRS phase-in*, preuzeto 27.06.2023. s <https://idop.hr/esrs-phase-in/>

29. IDOP (2022.), *Nefinancijsko izvještavanje – pregled novih zakonskih obveza* [e-publikacija], preuzeto s https://idop.hr/wp-content/uploads/2022/02/EU-Taksonomija_web.pdf
30. IDOP et.al. (2019.), *Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj 2017. i 2018.* [e-publikacija], preuzeto s https://idop.hr/wp-content/uploads/2021/12/Nacionalna-studija-NFI-2017_18.pdf
31. IDOP (b.d.), *Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS)*, preuzeto 27.06.2023. s <https://idop.hr/europski-standardi-izvjestavanja-o-odrzivosti-esrs/>
32. IDOP (2021.), *Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu* [e-publikacija], preuzeto s <https://idop.hr/wp-content/uploads/2022/03/Izvjese%CC%8C%CC%81eFinal3003.pdf>
33. IDOP(b.d.), Što je nefinancijsko izvještavanje ili izvještavanje o održivosti?, preuzeto 27.05.2023 s <https://idop.hr/sto-je-nefinancijsko-izvjestavanje-ili-izvjestavanje-o-odrzivosti/>
34. IDOP (b.d.), Uredba o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (SFRD uredba), preuzeto 13.06.2023. s <https://idop.hr/uredba-o-objavama-povezanim-s-odrzivosti-u-sektoru-financijskih-usluga-sfdr-uredba/>
35. International Labour Organization (b.d.), What is the ILO MNE Declaration?, preuzeto 10.06.2023 s https://www.ilo.org/empent/areas/mne-declaration/WCMS_570332/lang-en/index.htm
36. International Organization for Standardization (b.d.), About us, preuzeto 30.05.2023. s <https://www.iso.org/about-us.html>
37. International Organization for Standardization (2018.), *Discovering ISO 26000* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100258.pdf>
38. Integrated Reporting (b.d.), About us, preuzeto 30.05.2023. s <https://www.integratedreporting.org/the-iirc-2/>
39. KPMG, (2023.), *First set of ESRSs is now out!*, preuzeto 13.08.2023. s <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2022/05/european-sustainability-reporting-standards-eu-esrs.html>

40. Krivačić, D., i Antunović, M. (2018.), NEFINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE: NOVI IZAZOV ZA KORPORATIVNE RAČUNOVODSTVENE SUSTAVE, *Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku*, (3-4/2018), str. 83-98. preuzeto 27.05.2023. s <https://hrcak.srce.hr/216536>
41. Markota Vukić, N. i Hrvatin, S. (2022.), Promjene u korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD), *Računovodstvo, revizija i financije*, preuzeto 20.06.2023. s <https://www.rrif.hr/clanak-22047/>
42. Markota Vukić, N. (2016.), *Međuovisnost institucionalnoga okvira i društveno odgovornih strategija poduzeća*, doktorski rad, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb
43. Markota Vukić, N., Vuković, R., i Calace, D. (2018.), NON-FINANCIAL REPORTING AS A NEW TREND IN SUSTAINABILITY ACCOUNTING, *Journal of Accounting and Management*, VII(2), str. 13-26. preuzeto 29.05.2023. s <https://hrcak.srce.hr/194750>
44. Marszalek., V. (2023.), *Europski standardi izvješćivanja o održivosti* [e-publikacija], preuzeto s <https://lider.events/ESG/wp-content/uploads/sites/227/2023/03/Marszalek.pdf>
45. Mazars (2023.), *ESG pojmovnik – Mazarsov pregled ključnih pojmova iz područja održivosti*
46. Mihaljević, R. (2023.), Poznata tvrtka objavila plaće: radnici 1540 eura, menadžeri 7300 eura, preuzeto 18.07.2023. s <https://danica.hr/poznata-tvrtka-objavila-prosjecne-place-radnici-1540-eura-menadzeri-7300-eura-dukat-vindija-podravka/>
47. Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja (2022.), *EMAS – Eco-Management and Audit Scheme – Ekološko upravljanje i neovisno ocjenjivanje* [e-publikacija], preuzeto s https://mint.gov.hr/UserDocsImages/2022_sustainable/4_220531_s_emas.pdf
48. Ministarstvo vanjskih i europskih poslova (b.d.), Održivi razvoj, preuzeto 03.06.2023. s <https://mvep.gov.hr/vanjska-politika/multilateralni-odnosi/globalne-teme/odrzivi-razvoj/22706>
49. Organization for Economic Co-operation and Development (b.d.), OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct, preuzeto 09.06.2023. s <https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/>

50. Omazić, M.A., et al. (2020.), Analiza stanja nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj 2017. i 2018., *Socijalna ekologija*, 29(2), str. 207-226., preuzeto s <https://doi.org/10.17234/SocEkol.29.2.3>
51. Osmanagić Bedenik, N., Prebežac, D., Strugar, I. i Kojić, V. (2017.), *Nefinancijsko izvještavanje u hotelskim poduzećima u Hrvatskoj*, Zagreb: Naklada Veble
52. Osmanagić Bedenik, N., Strugar, I., Labaš, D., Kojić, V. (2016.), *Nefinancijsko izvještavanje – Izazovi održivog poslovanja*, Zagreb: M.E.P.
53. Pavlović, A., i Miler, K. (2022.), Hrvatski obveznici nefinancijskog izvještavanja na prekretnici: što znamo o izvještavanju i komunikaciji klimatskih promjena u Hrvatskoj?, *Socijalna ekologija*, 31(1), str. 91-128., preuzeto s <https://doi.org/10.17234/SocEkol.31.1.5>
54. Podravka d.d. (b.d.), O Podravki, preuzeto 24.07.2023. s <https://www.podravka.hr/kompanija/o-podravki/>
55. Podravka d.d. (2023.), *Godišnje izvješće Podravke d.d. za 2022. godinu* [e-publikacija], preuzeto s <https://www.podravka.hr/kompanija/odrzivost/izvjestavanje-o-odrzivosti/>
56. Pramling Samuelsson, I., Kaga, Y. i Anđić, D. (2013.), O konceptu održivog razvoja, *Dijete, vrtić, obitelj*, 19(74), 2-5, <https://hrcak.srce.hr/158873>
57. Ravlić Ivanović, I. i Jurin, A. (2023.), Što donosi Prijedlog izmjena i dopuna Zakona o računovodstvu, *Računovodstvo, revizija i financije*; XXXIII, (5), str. 20-26
58. Speth, G. (1980.), *The Global 2000 Report to the President*, 8 Boston College Environmental Affairs Law Review 695 preuzeto s <http://www.howardnema.com/wp-content/uploads/2020/12/The-Global-2000-Report-to-the-President.pdf>
59. UNFCCC (b.d.), The Paris Agreement – What is the Paris Agreement?, preuzeto 06.06.2023. s <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement>
60. United Nations Global Compact (b.d.), The Ten Principles of the UN Global Compact, preuzeto 09.06.2023 s <https://unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>
61. Uredba (EU) 2020/852 Europskog parlamenta i Vijeća od 18. lipnja 2020. o uspostavi okvira za olakšavanje održivih ulaganja i izmjeni Uredbe (EU) 2019/2088 (Tekst

- značajan za EGP), (2020.) preuzeto s <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32020R0852>
62. Uredba (EU) 2019/2088 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. studenog 2019. o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (Tekst značajan za EGP), (2019.) preuzeto s <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32019R2088&qid=1687259859335>
63. World Commission on Environment and Development (1987.), *Our common Future* [e-publikacija], preuzeto s <http://www.un-documents.net/ocf-02.htm#I>
64. Yosifova, D., i Petrova-Kirova, M. (2022.), The New Eu Corporate Sustainability Reporting Framework In The Context Of Gri Standards, *Economic and Social Development: Book of Proceedings* (str. 85-95), Varaždin: Varaždin Development and Entrepreneurship Agency (VADEA), preuzeto 14.06.2023. s <https://www.proquest.com/docview/2735560967/fulltext/DA5DB5D20EC742E1PQ/1?accountid=132154>
65. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22 i 82/23. (2023.) <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-ora%C4%8Dunovodstvu>
66. ZEF (2022.), Završen projekt eECONOMIJA, preuzeto 11.08.2023. s <https://www.zef.hr/hr/novosti/vijesti/završen-projekt-eeconomija>

POPIS SLIKA

| | |
|--|---|
| Slika 1 . Društveni, okolišni i ekonomski aspekti poslovanja | 4 |
| Slika 2 . Povijesni razvoj nefinancijskog izvještavanja..... | 7 |
| Slika 3 . 17 ciljeva održivog razvoja | 9 |

POPIS TABLICA

| | |
|---|----|
| Tablica 1. Struktura GRI Standarda | 16 |
| Tablica 2. Razlike NFRD i CSRD Direktive..... | 22 |
| Tablica 3. Obveznici Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti..... | 24 |
| Tablica 4. Struktura Tematskih standarda | 29 |
| Tablica 5. Komparativan prikaz ključnih karakteristika nefinancijskih izvještaja..... | 50 |

POPIS GRAFOVA

| | |
|--|----|
| Graf 1 . Sadržaj nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj (%)..... | 35 |
| Graf 2 . Korišteni okviri za nefinancijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj (%) | 36 |

ŽIVOTOPIS

Lana Katičin

Spol: Žensko **Datum rođenja:** 04/01/1999 **Mjesto rođenja:** Zadar

Državljanstvo: hrvatsko

E-adresa: lanakaticin@gmail.com

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

[2017 – 2023] Poslovna ekonomija - Računovodstvo i revizija

Ekonomski fakultet Zagreb

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

[2013 – 2017] Opća gimnazija

Srednja škola Biograd na Moru

Mjesto: Biograd na Moru

Zemlja: Hrvatska

JEZIČNE VJEŠTINE

Materinski jezik: hrvatski

Drugi jezici:

engleski

SLUŠANJE B2 ČITANJE B2 PISANJE B1

GOVORNA PRODUKCIJA B1 GOVORNA INTERAKCIJA B1

njemački

SLUŠANJE A1 ČITANJE A1 PISANJE A1

GOVORNA PRODUKCIJA A1 GOVORNA INTERAKCIJA A1

Razine: A1 i A2: temeljni korisnik; B1 i B2: samostalni korisnik; C1 i C2: iskusni korisnik

DIGITALNE VJEŠTINE

MS Office (Word, Powerpoint, Outlook, Excel)