

Primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske

Miloloža, Anđela

Master's thesis / Diplomski rad

2024

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:148:608082>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-05**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Poslovna ekonomija

**PRIMJENA NEFINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU
REPUBLIKE HRVATSKE**

**IMPLEMENTATION OF NON-FINANCIAL REPORTING IN THE PUBLIC
SECTOR OF THE REPUBLIC OF CROATIA**

Diplomski rad

Andela Miloloža

Zagreb, lipanj, 2024.

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI NA HRVATSKOM JEZIKU

Nefinancijsko izvještavanje u javnom sektoru Republike Hrvatske sve više dobiva na važnosti kao alat za transparentnost, odgovornost i održivo upravljanje. Ovaj oblik izvještavanja obuhvaća informacije o društveno-ekološkim utjecajima i doprinosima organizacija u javnom sektoru. Kroz transparentno prikazivanje takvih informacija, organizacije u javnom sektoru mogu jačati povjerenje javnosti, identificirati ključna područja za unaprjeđenje i usmjeriti svoje djelovanje prema postizanju održivog razvoja. Osim toga, primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru potiče usklađivanje s međunarodnim standardima i smjernicama te promiče kulturu transparentnosti i odgovornosti u javnom sektoru Republike Hrvatske. Cilj rada je pružiti sveobuhvatan pregled trenutne prakse nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske, identificirati izazove i prepreke te predložiti konkretne smjernice za unapređenje ovih praksi. Predmet rada na temu "Primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske" obuhvaća detaljnu analizu i evaluaciju kako se nefinancijsko izvještavanje implementira i koristi unutar javnih institucija.

Primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske predstavlja važan korak ka unaprjeđenju transparentnosti i odgovornosti u upravljanju javnim resursima. Ovaj pristup omogućuje javnim organizacijama da sustavno prikazuju svoje društveno-ekološke utjecaje, uključujući aspekte poput zaštite okoliša, socijalnih pitanja, etičkih standarda i upravljanja ljudskim resursima. Kroz objavljivanje relevantnih informacija o svom djelovanju, javne organizacije potiču transparentnu komunikaciju s građanima, dioničarima i drugim zainteresiranim stranama. Time se jača povjerenje u rad javnog sektora i stvara temelj za održivi razvoj društva. U skladu s međunarodnim trendovima i regulativom, primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske postaje sve raširenija, potičući organizacije na kontinuirano unaprjeđenje svojih praksi i procesa kako bi se osiguralo transparentno i odgovorno upravljanje javnim resursima.

Ključne riječi: nefinancijsko izvještavanje, javni sektor, Republika Hrvatska, međunarodni standardi, smjernice, održivi razvoj, transparentnost

SAŽETAK I KLJUČNE RIJEČI NA ENGLESKOM JEZIKU

Nonfinancial reporting in public sector of Republic of Croatia gets more importance as a tool for transparency, responsibility and sustainable management. This form of reporting includes information about social and ecological effects and contributions to the organizations in public sector. Through transparent representation of this information, organizations in public sector can strengthen the trust of the public, identify key aspects for improvement and aim their act to sustainable development. Besides that, usage of non financial reporting in public sector encourages cooperation with international standards and guidelines, promotes culture of transparency and responsibility in Croatian public sector. The aim of this paper is to provide a comprehensive overview of the current practices of non-financial reporting in the public sector of the Republic of Croatia, identify challenges and recommendations, and propose specific guidelines for improving these practices. The subject of the paper on the topic "Implementation of Non-Financial Reporting in the Public Sector of the Republic of Croatia" includes a detailed analysis and evaluation of how non-financial reporting is conducted and utilized within public institutions.

Usage of non financial reporting in Croatian public sector presents important step in improvement of transparency and responsibility in public resource management. This approach enables public organizations to systematically represent their social and ecological impacts, including aspects as protection of environment, social questions, ethical standards and management of human resources. Through publication of relevant information about their impact, public organizations encourage transparent communication with citizens, investors and other interested parties. It strengthens trust in the work of public sector and creates grounds for sustainable development of the society. When cooperating with international trends and regulations, usage of non financial reporting in public sector of Republic of Croatia becomes more expanded, encouraging organizations on continuous improvement of their practices and processes to ensure transparent and responsible management of public resources.

Keywords: non-financial reporting, public sector, Republic of Croatia, international standards, guidelines, sustainable development, transparency

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad 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 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.

Anđela Miloloža

(vlastoručni potpis studenta)

Zagreb, 06.06.2024.

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

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

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

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

Anđela Miloloža

(personal signature of the student)

Zagreb, 06.06.2024.

(place and date)

Sadržaj

UVOD.....	6
1.1. Predmet i cilj rada	6
1.2. Izvori podataka i metode istraživanja.....	6
1.3. Sadržaj i struktura rada.....	6
2. FUNKCIONALNI I INSTITUCIONALNI OBUHVAT JAVNOG SEKTORA	8
2.1. Funkcije javnog sektora	8
2.2. Institucionalni obuhvat javnog sektora.....	9
2.3. Obuhvat javnog sektora Republike Hrvatske	10
3. SMJERNICE I OKVIRI NEFINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU	13
3.1. Zahtjevi Direktive 2014/95/EU i 2022/2464/EU	13
3.2. Smjernice za izvještavanja o nefinancijskim informacijama	18
3.3. Obveznici nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru	21
3.4. Okviri nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru	22
3.5. Primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru	28
4. NEFINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE.....	33
4.1. Svrha i ciljevi nefinancijskog izvještavanja	33
4.2. Korisnici nefinancijskih izvještaja	35
4.3. Područje obuhvata nefinancijskog izvještavanja	37
4.4. Prepreke u izvještavanju o nefinancijskim informacijama	40
4.5. Pretpostavke razvoja nefinancijskog izvještavanja	42
5. ZAKLJUČAK	45
LITERATURA	48
POPIS SLIKA	52
POPIS GRAFOVA.....	52
ŽIVOTOPIS.....	53

UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

U suvremenom društvu, povećana svijest o društvenoj odgovornosti, održivom razvoju i transparentnosti dovela je do sve veće važnosti nefinancijskog izvještavanja kao ključnog instrumenta za procjenu performansi organizacija. Dok se financijski izvještaji tradicionalno koriste za kvantificiranje financijskih rezultata, nefinancijski izvještaji pružaju informacije o društvenim, ekološkim i etičkim aspektima poslovanja koji su od vitalnog značaja za sve dionike, uključujući građane, investitore, dionike, klijente i druge interesne skupine.

Ovaj rad ima za cilj pružiti pregled trenutnog stanja nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske, identificirati ključne izazove s kojima se susreću javne institucije u implementaciji nefinancijskog izvještavanja te istražiti perspektive za daljnji razvoj i unapređenje ovog područja.

Predmet rada je definirati što je nefinancijsko izvještavanje i zašto je važno, pregled relevantnih zakona, propisa i standarda koji uređuju nefinancijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj te kako se nefinancijsko izvještavanje implementira i koristi unutar javnih institucija.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

Izvori podataka koji su se koristile u ovom radu su prikupljeni deskriptivnom analizom, prikupljali su se podaci kako bi se identificirale glavne teme, trendovi, nedostaci i potencijalne prilike u području nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Za potrebe izrade rada istražena je stručna literatura, znanstveni članci, knjiga, izvještaji i studija slučaja o nefinancijskom izvještavanju u javnom sektoru i srodnim područjima i analiza relevantnih nacionalnih zakona, propisa i smjernica koji se odnose na nefinancijsko izvještavanje u javnom sektoru Republike Hrvatske.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Sadržaj rada se sastoji od pet cjelina. U prvom odjeljku u kojem se sad nalazimo opisat ćemo sadržaj rada, od kojih se sve podnaslova sastoji rad i koje su teme obrađene. Definirat će se cilj i predmet rada, koji su izvori podataka korišteni i korištene metode istraživanja.

U drugom odjeljku rada obradit će se tema institucionalnog okvira javnog sektora Republike Hrvatske i raspravlja se o osnovnim funkcijama javnog sektora i njihovi značenjima u društvu. Posebna pažnja posvećena je obuhvatu javnog sektora Republike Hrvatske, s naglaskom na njegove karakteristike i specifičnosti.

Treći odjeljak analizira zahtjeve Direktive 2014/95/EU u kontekstu nefinancijskog izvještavanja i rasprava o smjernicama koje reguliraju izvještavanje o nefinancijskim informacijama u javnom sektoru. Također su identificirani subjekt u javnom sektoru koji su obvezni podnositi izvještaje o nefinancijskim informacijama. Definirani su okviri i standardi nefinancijskog izvještavanja te primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske.

Četvrti odjeljak istražuje svrhu i ciljeve nefinancijskog izvještavanja u kontekstu javnog sektora Republike Hrvatske, identificirani su korisnici nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj i njihove potrebe. Rasprava o području obuhvata nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj, uključujući vrste informacija koje se trebaju obuhvatiti. Identifikacija prepreka i izazova s kojima se susreću subjekti u Republici Hrvatskoj prilikom izvještavanja o nefinancijskim informacijama i razmatranje pretpostavki i smjernica za budući razvoj nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj.

Zaključni dio rada sažima glavne nalaze istraživanja, ističe ključne zaključke i daje smjernice za daljnja istraživanja i praksu u području nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru.

2. FUNKCIONALNI I INSTITUCIONALNI OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

2.1. Funkcije javnog sektora

Ekonomiku javnog sektora je teško definirati ali nam daje odgovore na mnoga pitanja. Ona izučava ekonomske funkcije države, odnosno ulogu države u tržišnom gospodarstvu kako navodi Šimović i Deskar-Škrbić (2021) u svojem istraživanju. U okviru funkcija javnog sektora najčešće se spominju tri funkcije koje je prvi definirao R. A. Musgrave, a to su (Šimović i Deskar-Škrbić, 2021):

1. Alokacijska funkcija
2. Distribucijska funkcija
3. Stabilizacijska funkcija

Država se primarno bavi prvom i drugom funkcijom. Alokacijska funkcija počinje od činjenice da tržište nije savršen i da ima neuspjehe. Tržište je neefikasno kad je riječ o ponudi javnih dobara, zato što ne postoji tržište gdje bi se moglo ponuditi javno dobro kao što su parkovi, nogostupi, javna rasvjeta. Zato funkcija javnog sektora pomaže državi da na optimalan način upotrijebi proračunska sredstva i pribavi javna dobra. Druga funkcija se zove distribucijska ili funkcija raspodjele, koja je usmjerena na probleme jednakosti i pravednosti. Bogatstvo unutar države nije ravnomjerno raspoređeno, zato država uz pomoć progresivnog oporezivanja uzima od bogatih i daje siromašnima. Ova funkcija jako ovisi o procesu raspodjele dohotka te se često mijenja s obzirom na ciljeve i politiku države. Probleme preraspodjele država rješava fiskalnom politikom, kroz sustav mirovinsko i zdravstvenog osiguranja. Distribucijska funkcija nije nastala kao čin tržišnog neuspjeha kao što je slučaj sa alokacijskom funkcijom. Treća funkcija je usmjerena na šire područje to jest na makroekonomske analize. Bavi se ciljevima ekonomske politike što u krajnjem slučaju ukazuju na razloge za intervenciju. Cilj ekonomske politike je da pozitivno utječe na gospodarski rast, na zaposlenost, stabilnost cijena i tečaja. Alokacijska i distribucijska funkcija su usmjerene na mikroekonomske analize. Konkretno alokacijska funkcija je usmjerena na tržišne neuspjehe, meritorno dobro i pitanje pravednosti dok je distribucijska funkcija usmjerena na utilitarizam, paternalizam i robni egalitarizam. Također svaki negativan ishod ukazuje na razlog za intervenciju. Osim ovih funkcija u društvu se javljaju i druge teorije a jedna od njih je teorija javnog izbora koja

proučava utjecaj politike i političkog djelovanja na ekonomske ishode (Šimović i Deskar-Škrbić, 2021).

2.2. Institucionalni obuhvat javnog sektora

Javni sektor možemo promatrati u širem i užem smislu. U širem smislu je javni sektor je država na svim razinama vlast, opća država i javna poduzeća. Problem ove definicije je odrediti kome pripadaju poduzeća u mješovitom vlasništvu i subjekti koji su u državnom vlasništvu ali imaju za cilj seći profit. U međunarodnim usporedbama najviše se koristi struktura javnog sektora koju je odredio Međunarodni monetarni fond. Podsektori opća države su:

- Središnje države
- Savezne države
- Lokalne države
- Fondova socijalne sigurnosti

Pod opću državu pripadaju sve institucionalne jedinice koje su netržišni proizvođači i čiji je output namijenjen zajedničkoj i individualnoj potrošnji. Središnja država je najviša razina fiskalne vlasti, može odlučivat o porezima, o ekonomskoj politici, pruža javne usluge stanovništvu. Institucionalne jedinice središnje države su kućanstva i društvene jedinice kao što su korporacije, državne jedinice i neprofitne institucije. Savezna država je niža razina vlasti do središnje države ali djeluje na najvećem geografskom području. One mogu voditi poreze rezidentima koji obavljaju ekonomsku djelatnost na njihovim područjima. Također odlučuju o raspolaganju vlastitih sredstva, alociraju dio poreza u skladu sa svojim politikama, samostalno odlučuju o zapošljavanju svojih službenika. Lokalna država djeluje na najmanjem geografskom području i koje uglavnom postoje zbog administrativnih i političkih razloga. Funkcije koje su u njihovim ovlastima su obrazovanje, socijalna zaštita, zdravstvena zaštita, opskrba vodom, kultura, komunalija, održavanje kulturnih i sportski objekata. Fondovi socijalne sigurnosti su usmjereni na organiziranje raznih programa socijalnog osiguranja koje koriste stanovnici, primjerice različite vrste medicinskog liječenja, pomoć uzdržanim osobama.

Javna poduzeća se prema istraživanju Šimovića i Deskar-Škrbića (2021), sastoje od:

- Javna financijska poduzeća
- Javna nefinancijska poduzeća

Javna poduzeća u globalu nadgledaju državne jedinice na način da mogu provoditi državne operacije i služe kao instrument fiskalne politike. Razlog zašto su nastala javna poduzeća je taj da stvaraju profit općoj državi, zaštita resursa, stvaranje konkurencije i da bi se osigurale osnovne usluge.

Javna financijska poduzeća sastoje se od monetarnih financijski društava poput središnje banke i nemonetarnih financijskih društava, poput osiguravajućih društava, mirovinskih fondova, neprofitnih ustanova. U globalu se bave financijskim posredovanjem i nekim dodatnim financijskim aktivnostima koja su i dalje vezana za financijsko posredovanje. Javna nefinancijska društva imaju glavnu aktivnost proizvodnje robe tj. pružanje nefinancijskih usluga. Javna društva mogu biti izvori financijskih dobitaka za državu koja im je ujedno i vlasnik, za razliku od državnih jedinica. Sve rezidentne nefinancijska društva su pod kontrolom državnih jedinica.

Javni sektor možemo promatrati i u užem smislu. U užem smislu se javi sektor promatra kroz opću državu. Ovaj dio javnog sektora se dominantno financira iz proračuna javnog sektora pa se u užem smislu javni sektor naziva i fiskalnim sustavom, proračunskim sustavom ili sustavom javnog financiranja. Prema MMF-u, u užem smislu opća država se sastoji od središnje razine vlasti, regionalne države i lokalne razine vlasti gdje svaka od navedene razine vlasti ima svoj proračun.

2.3. Obuhvat javnog sektora Republike Hrvatske

Za razumijevanje strukture javnog sektora Hrvatska se koristi metodologijom Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa, koja je jako slična metodologiji MMF-a. Hrvatski javni sektor se također sastoji od opće države i javnog poduzeća. Glavna razlika između MMF-a i ESA-e je u definiranju opće države, gdje se neka javna poduzeća mogu promatrati kao dio opće države. Razlika se definira prema tzv. kriteriju 50% koji je objašnjen od strane Sektorske klasifikacije institucionalnih jedinica. Prema istraživanju Šimovića i Deskar-Škrbića (2021) koji opisuju kriterij 50% što znači da samo one jedinice kojima je udio tržišnih prihoda veći od 50% u duljem razdoblju smatraju se tržišnim jedinicama i ne klasificiraju se u sektora opće države.

Hrvatski javni sektor čini opća država i javna poduzeća. Opća država obuhvaća sve institucije koje se izravno ili neizravno financiraju iz državnog proračuna, proračun regionalnih i lokalnih jedinica i izvanproračunskih jedinica.

Opća država se sastoji od:

- Središnja država
- Regionalna država
- Lokalna država

Središnja država se sastoji od državnog proračuna i izvanproračunskih korisnika. Korisnici državnog proračuna su institucije kojima je osnivač država, kojima je izvor prihoda državni proračun u iznosu 50% ili više i koji su navedeni u Registru korisnika proračuna. Posebna prava ima Ministarstvo financija koje može uključiti ili isključiti institucije koje nisu ili jesu zadovoljile prva dva uvjeta. Izvanproračunski korisnici su institucije kojima država ima odlučujući utjecaj upravljanja, izvor njihova financiranja je namjenski prihod, evidentirani su u Registru proračunskih korisnika i osnivaju se radi obavljanja posebnih funkcija npr. neke od institucija su Hrvatske vode, Hrvatske autoceste, Hrvatske ceste, Fond za zaštitu okoliša i energetske učinkovitosti. Prema Šimoviću i Deskar-Škrbiću (2021) regionalnu državu čine 20 županija sa Gradom Zagreb, dok lokalnu državu čini 127 gradova i Grad Zagreb i 428 općina. To čini Hrvatsku administrativno decentraliziranom zemljom. Savezna država u RH ne postoji.

Javna poduzeća u Hrvatskoj su u izravnom ili neizravnom državnom vlasništvu. Prema MMF-u su to:

- Financijska javna poduzeća
- Nefinancijska javna poduzeća

Financijska javna poduzeća se sastoje od monetarnih javnih društava i nemonetarnih financijskih javnih društava. Monetarna javna poduzeća su rezidentna depozitarna društva pod kontrolom jedinica opće države. Njihova glavna djelatnost je financijsko posredovanje a to su Hrvatska narodna bana, Croatia banka, Hrvatska poštanska banka, Hrvatska banka za obnovu i razvoj. Nemonetarna financijska društva su pod kontrolom jedinica opće države i predstavljaju kombinaciju nefinancijskih i nemonetarnih financijskih javnih društava. Primjer nemonetarnih financijskih javni društava su: Financijska agencija, Hrvatska agencija za nadzor financijskih

usluga, Tržište novca Zagreb, Zagrebačka burza. Ove agencije se ne izlažu riziku osiguranja financijske imovine, nego obavljaju pomoćne transakcije za financijsku imovinu i obveze.

Nefinancijska javna poduzeća veže se uz javnost i tržišno poslovanje. Najvažnije poslovne odluke donosi država jer je ona vlasnik trajnog kapitala. Država može djelovati na nefinancijska javna poduzeća preko svojih agencija. Ona može donijeti odluke vezano za financijsku dobit i uz širi društven interes. Sve dobitke i gubitke snosi cijela zajednica putem državnog proračuna. Sve što je rečeno odnosi se na javnost nefinancijskih javnih poduzeća. Elementi tržišnog poslovanja se vežu uz financijsko zdravlje nefinancijskih javnih poduzeća. Ono treba biti stalno tržišno nadgledano. Cijene koje javno poduzeće naplaćuje trebalo bi pokriti granične troškove tj. troškove poslovanja.

3. SMJERNICE I OKVIRI NEFINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

3.1. Zahtjevi Direktive 2014/95/EU i 2022/2464/EU

Direktiva 2014/95/EU je zakonodavni akt Europskog parlamenta i Vijeća Europske unije sastavljeno u Strasbourgu 22.10.2014. godine a stupilo na snagu dvadeset dana nakon objave u Službenom listu Europske unije. Do tada je bila na snazi Direktiva 2013/34/EU koju je Europski parlament i Vijeće Europske unije izmijenilo uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije i prijedlog Europske komisije. Zatim je nacrt zakonodavnog akta prosljeđen nacionalnim parlamentima i uzelo se u obzir mišljenje Europskog gospodarskog i socijalnog odbora. U skladu s zakonodavnim propisima donesena je odluka o izmjeni Direktive 2013/34/EU.

Direktivnom se nastoji povećati financijskom i nefinancijskom otpornost tako što nastoje povećati transparentnost društava. Komisija je ustanovila potrebu za većom usporedivosti okolišnih i socijalnih informacija kako bih se identificirao i smanjio rizik za održivost, te da se poveća povjerenje ulagača i potrošača. Za održivo svjetsko gospodarstvo je potrebno objavljivati nefinancijske informacije te one pomažu u praćenju i upravljanju u poslovni rezultatima i kako one utječu na društvo. Navedenu potrebu je Komisija izjavila u više navrata u svojim komunikacijama. Europski parlament zajedno sa Komisijom je donio zakonodavni prijedlog o objavljivanju nefinancijskih informacija. S tim zakonodavnim prijedlogom se želi postići jednostavniji pristup potrošačima ka informacijama poduzeća, lakšu usporedivost informacija koja pomaže ulagačima, veću fleksibilnost u djelovanju te da se postigne korporativna društvena odgovornost. Kad gledamo iz ugla pravnih uvjeta koja poduzeća moraju iznijeti javnosti su: njihove politike, rezultati i rizici.

Kako bi se poboljšala usporedivost nefinancijskih informacija, poduzeća sastavljaju nefinancijske izvještaje s informacijama koja se odnose na socijalna, okolišna i kadrovska pitanja, pitanja vezana uz borbu protiv korupcije, podmićivanjem, pitanja vezana uz poštovanje ljudskih prava. Izvještaj bi trebao sadržavati već spomenute informacije o politikama, rezultatima i rizicima tog društva. Države članice bi trebale izuzeti poduzeća od sastavljanja nefinancijskog izvještaja ako su dostavili zasebni izvještaj koji se odnosi na istu

financijsku godinu i ima jednak sadržaj kao i nefinancijski izvještaj. Poduzeća nas u nefinancijskim izvještajima trebaju informirati o okolišnim pitanjima što znači da će pružiti informacije o učincima poduzeća na okoliš, na obnovljive i neobnovljive izvore energije, upotreba vode i onečišćenje zraka, stakleničkih plinovima, učinci na zdravlje i sigurnost. Kod socijalnih i kadrovskih pitanja informacije mogu biti vezane uz jačanje jednakosti spolova, uvjeta rada, provedbu konvencije Međunarodne organizacije rada, poštovanje prava radnika i prava sindikata, zdravlje i sigurnost na poslu te razgovor s lokalnim zajednicama. U okviru ljudskih prava, borbi protiv korupcije i podmićivanja, informacije mogu o sprečavanju kršenja ljudskih prava ili različitim instrumentima djelovati protiv korupcije i podmićivanja.

Poduzeća koja podliježu ovoj Direktivi mogu se osloniti na nacionalne okvire, okvire Unije (Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje) i međunarodne okvire (Globalni sporazum Ujedinjenih naroda, Zaštita, poštovanje i pomoć, Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj, norma ISO, Globalna inicijativa za izvješćivanje). Jako je važno da država članica osigura primjerena sredstva kako bi fizičke i pravne osobe bile u skladu s ovom direktivom. Europsko vijeće je mislilo na mala i srednja poduzeća te u skladu sa svojim načelom „mislimo najprije na male“ (EUR-Lex, 2014) žele smanjiti regionalni teret te da se objavljivanje nefinancijskih informacija odnosi uglavnom na velika poduzeća i grupe. Prema Direktivi ovlašteni revizori i revizori trebali bi provjeravati je li predan zasebni izvještaj ili nefinancijski izvještaj, dok bi države članice mogle tražiti provjeru informacija objavljenih u tim izvještajima.

Za lakše sastavljanje i razumijevanje nefinancijskih izvještaja Komisija bi trebala sastaviti neobvezujuće smjernice i nefinancijske pokazatelje uspješnosti. U obzir bi se trebali uzeti međunarodni trendovi, najbolje prakse i održati savjetovanje i edukaciju za pravilno izvještavanje. U Direktivi se navodi važnost izvještavanja o korporativnom upravljanju u kojem bi se spominjale politike raznolikosti. Obveza politike raznolikosti trebala bi se odnositi samo na velika poduzeća. Politika raznolikosti odnosi se na raznolikost administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela, s obzirom na spol, dob, struku. U slučaju nepostojanja politike raznolikosti potrebno je obrazložiti nepostojanje u korporativnom izvješću.

Cilj Direktive je jačanje usporedivosti, relevantnosti i usklađenosti informacija što se može dostatno postići na razini Unije. Unija može donijeti mjere u skladu s načelom supsidijarnosti. Direktiva se mora provoditi u skladu s Poveljom o temeljnim pravima Europske unije,

poštovanjem privatnog života, slobodom poduzetništva i zaštitom osobnih podataka te je zbog toga donesena Izmjena Direktive 2013/34/EU te se umeću pojedini članci. Prvi izmijenjeni članak se odnosi na nefinancijsko izvještavanje. Nefinancijski izvještaj sastavljaju velika poduzeća koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance premašuju broj od 500 zaposlenika tijekom financijske godine. Takva poduzeća u svoje izvještaje posloводства uključuju nefinancijski izvještaj koji sadržava informacije nužne za razumijevanje razvoja poduzeća, položaja poduzeća i razvoja poduzeća. Direktiva nalaže da je važno izvještavati o učinku poduzeća na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, borbu protiv korupcije, poštovanje ljudskih prava i pitanja vezana uz podmićivanje. Izvještaj treba sadržava:

- Kratki opis poslovnog modela
- Opis politike poduzeća u vezi s tim pitanjima
- Rezultat tih mjera
- Osnovni rizici povezani s tim pitanjima
- Nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti za određeno poslovanje.

U ovakvim izvještajima nema potrebe za iskazivanjem financijskih iznosa iz financijskih izvještaja te tumačenje njihovog značenja. U slučaju da se poduzeće ne pridržaje navedenih mjera, moraju jasno obrazložiti zašto se ne provode. Države članice u iznimnim situacijama dopuštaju da se izostave pojedine bitne informacije o poduzeću ako će takvo iznošenje informacije nanijeti štetu poslovnom položaju društva. Države članice dopuštaju izostavljanje informacija o predstojećim događajima sve dok ne sprečava istinito i fer prikazivanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzeća. Sve informacije objavljene u izvještaju moraju biti u skladu s okvirima Unije, nacionalnim okvirima ili međunarodnim okvirima te da poduzeća moraju navesti u skladu s kojim okvirom djeluju.

Države članice mogu izuzeti neka poduzeća od pripreme nefinancijskog izvještaja pod uvjetom da oni izrade zasebni izvještaj koje će se objaviti zajedno s izvještajem posloводства ili da se objavi na internetskoj stranici poduzeća u roku koji nije duži od šest mjeseci od datuma objave bilance. Primjenjuje se „mutatis mutandis“ (EUR-Lex, 2014) što na latinskom znači promijenivši ono što treba promijeniti, na poduzeća koja izrađuju zasebni izvještaj. Da li je dostavljen nefinancijski izvještaj ili zasebni izvještaj provjeravaju ovlaštene revizori ili revizorsko društvo. Države članice mogu zahtijevati da se informacije iz izvještaja provjere i od strane neovisnog pružatelja usluga.

Uz nefinancijski izvještaj društva imamo i konsolidirani nefinancijski izvještaj koji se prema Institutu za društveno odgovorno poslovanje sastoji od:

- Kratkog opisa poslovnog modela grupe,
- Opis politike grupe i provođenje temeljitih analiza grupe
- Analiza rezultata tih mjera
- Osnovne rizike koji se odnose na poslovanje cijele grupe, njezine poslovne odluke, proizvode i usluge te način na koji grupa upravlja rizicima
- Nefinancijski ključni pokazatelji uspješnosti

Ako grupa ne provodi nešto od navedenih stavki u konsolidiranom nefinancijskom izvještaju se navodi jasan razlog. Prema potrebi se u izvještaju pozivaju na financijske iznose iz konsolidiranog financijskog izvještaja, što ukazuje na sličnost kao i kod nefinancijsko izvještavanja.

Nakon sastavljanje nefinancijskog izvještaja Direktiva navodi Smjernice za izvještavanje, Preispitivanje, Prenošnje, Stupanje na snagu i Adresati. Komisija izrađuje neobvezujuće smjernice za izvještavanje o metodologiji podnošenja izvješća o nefinancijskim informacijama, što ćemo reći nešto više u dijelu 3.2. U dijelu o Preispitivanju Komisija podnosi izvještaj Europskom parlamentu i Vijeću o provedbi ove Direktive. Kod prenošenja, Države članice donose zakone kako bi se uskladile s Direktivnom i o tome obavještavaju Komisiju. Direktiva stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave Službenom listu Europske unije i Direktiva je upućena Državama članicama.

U Službenom listu Europske unije objavljena je Direktiva 2022/2464 koja je donijela promjene u odnosu na zadnju Direktivu 2014/95/EU. Nefinancijski izvještaj obuhvaća detaljan pregled različitih aspekata poslovnog modela i strategije poduzetnika u kontekstu održivosti. To uključuje opis otpornosti poslovnog modela i strategije na rizike povezane s održivošću, identifikaciju prilika povezanih s održivošću, planove i provedbene mjere za usklađivanje s održivim gospodarstvom i smanjenjem globalnog zatopljenja, te izloženost aktivnostima povezanim s fosilnim gorivima. Također, daje se pregled načina na koji poslovni model i strategija uzimaju u obzir interese dionika i njihov utjecaj na održivost, kao i informacije o ciljevima s rokovima, njihovom napretku i znanstvenoj osnovi. Također su obuhvaćene uloge administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela u vezi s pitanjima održivosti, politike

poduzetnika, programi poticaja, dubinska analiza o održivosti, štetni učinci poslovanja i lancem vrijednosti, mjere za ublažavanje štetnih učinaka, rizici povezani s održivošću i relevantni pokazatelji. Ove informacije pružaju sveobuhvatan uvid u način na koji poduzetnici upravljaju pitanjima održivosti u svom poslovanju.

Prema novoj direktivi obveznici izrade i objavljivanja nefinancijskog izvještaja su:

- Veliki poduzetnici
- Mali i srednji poduzetnici koji su subjekti od javno interesa

Prema najnovijem istraživanju o izazovima nefinancijskog izvještavanja Vašiček et, al. (2024.) zaključuju da obveznici nefinancijskog izvještavanja u izvještaj posloводства uključuju informacije potrebne za razumijevanje učinka poduzetnika na pitanja održivosti i informacije potrebne za razumijevanje kako pitanja održivosti utječu na poslovne rezultate, razvoj i položaj poduzetnika. Navedeni obveznici će biti dužni izvještavati u skladu s Europskim standardima o održivosti te bi se a takav način olakšala usporedivost informacija na razini EU. Europski standardi o održivosti se sastoje od međunarodnih standarda i tematskih standarda s obzirom na okoliš, društvo i upravljanje. Države članice su dužne do 6. srpnja 2024. godine donijeti zakone koji će biti usklađeni sa Direktivom 2022/2464/EU. Obveza izvještavanja o održivosti će biti obvezna za postojeće obveznike kao i za nove sukladno direktivama što je prikazano na slici ispod:

Slika 1 Obveza izvještavanja o održivosti

Početak obveze	Obuhvat obveznika
1. siječnja 2024.	Poduzetnici koji podliježu Direktivi 2014/95/EU
1. siječnja 2025.	Veliki poduzetnici koji trenutno ne podliježu Direktivi 2014/95/EU
1. siječnja 2026.	Mala i srednja poduzeća čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište te male i nekompleksne kreditne institucije i vlastita osiguravajuća društva

Izvor: (Vašiček et, al., 2024.)

3.2. Smjernice za izvještavanja o nefinancijskim informacijama

Smjernice su namijenjene obveznicima nefinancijskog izvještavanja na uređenom tržištu u Republici Hrvatskoj. HANFA donosi Smjernice za izradu i objavu ESG relevantnih informacija izdavatelja, što je skraćenica za okolišnu, društvenu i upravljaču grupa ciljeva. Održivi razvoj je postao jedan od dugoročnih ciljeva Europske unije i u 2001. godini je usvojena strategija u korist održivog razvoja. U Brundtlandovu izvješću istaknuto je da se u 2009. godini pojavila neodrživost trendova održivog razvoja i potreba za većim naporima, ali da se vidi napredak vezan uz klimatske promjene i poticanje gospodarstva s niskim udjelom ugljika.

U današnje vrijeme veliki je naglasak na financijsku industriju i usmjeravanje tokova kapitala prema održivim ulaganjima. Ulagatelji sve više prate nefinancijsko izvještavanje, ali problem je kod utvrđivanja što je prava investicija ulaganja u održivi razvoj. Od tri sastavnice održivog razvoja najveći naglasak se stavlja na okoliš tj. na klimatske promjene. Zbog problema usklade i usporedivosti različitih ESG standarda izvještavanja, HANFA objavljuje Uredbu o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (Uredba SFDR) i Uredbu o taksonomiji kako bi sve informacije izdavatelja bile usporedive, razumljive i pouzdane. Zakon o računovodstvu ne definira sve ESG relevantne informacije koje bi trebale biti obuhvaćene u nefinancijskom izvještavanju. Obveze iz Uredbe o taksonomiji i SFDR-a će biti obuhvaćene, tek kada dođe do izmjena NFRD-a.

Taksonomiji je popis gospodarskih aktivnosti koje pridonose ostvarivanju šest okolišnih ciljeva koje navodi Hrvatska udruga poslodavaca (2021.):

- Ublažavanje klimatskih promjena
- Prilagodba klimatskim promjenama
- Održiva usporedba i zaštita vodnih i morskih resursa
- Prilaz na kružno gospodarstvo
- Sprečavanje i kontrola onečišćenja
- Zaštita i obnova bioraznolikosti i ekosustava.

Taksonomija je popis ekonomskih aktivnosti i prihvatljivih kriterija, prilagodljiva je različitim načinima ulaganja i strategijama, bazirana na najnovijim znanstvenim istraživanjima i iskustvu u profesiji, dinamična je i osjetljiva na tehnološke promjene, otkrića u znanosti i nove

aktivnosti. Taksonomija nije statična i nefleksibilna, ona ne ocjenjuje dobra i loša poduzeća niti zahtjeva obvezu ulaganja društava i ne donosi odluku o financijskoj uspješnosti ulaganja na temeljnu okolišnih pokazatelja.

Uredba o taksonomiji koja se primjenjuje na razini Europske unije, definira gospodarske aktivnosti koje se mogu smatrati okolišno prihvatljivim. Aktivnost koja se može smatrati da spada u Taksonomiju je aktivnost koja:

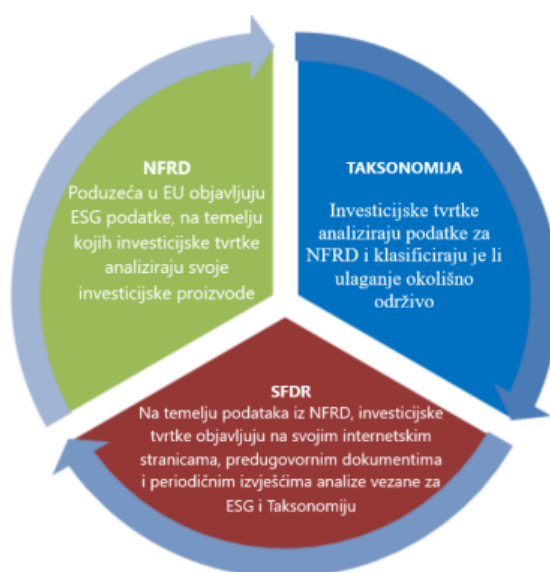
- pridonosi barem jednom okolišnom cilju
- ne nanosi značajnu štetu nekom od okolišnih ciljeva
- poštuju se minimalne mjere zaštite
- ispunjava tehničke kriterije provjere

Ovo je prvi delegirani propis od strane Europske komisije kojim definira kriterije za gospodarske aktivnosti u najvažnijim sektorima koji mogu utjecati na klimatske promjene a to su sektori:

1. Šumarstvo
2. Proizvodnja
3. Energetika
4. Voda, kanalizacija, otpad i sanacija
5. Prijevoz
6. Informacijske i komunikacijske tehnologije
7. Građenje

U novoj Uredbi o taksonomiji se pojavljuju i druga dva čimbenika, društveni i upravljački, ali samo kao komponenta. EU je htjela uspostaviti sustav klasifikacije za zaštitu okoliša kako bi se pridržavali roka iz Pariškom sporazuma. Nakon što sustav zaštite počne raditi, razvit će se šira ESG taksonomija. Pariškim sporazumom, koji je stupio na snagu 2016. godine, želi se postići održivost i tranzicija na sigurnom, klimatski neutralno i kružno gospodarstvo za osigurane dugoročne konkurentnosti gospodarstva Europske unije. Uz Pariški sporazum imamo i UN-ov Program održivog razvoja do 2030. godine koji se temelji na cilju održivog razvoja, kroz gospodarsku, socijalnu i okolišnu dimenziju. Taksonomija je jako povezana sa NFRD i SFDR, što možemo vidjeti na slici ispod.

Slika 2 Povezanost taksonomija s NFRD i SFDR



Izvor: Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja (2021)

Uredbu o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (Uredba SFDR) u primjeni je od ožujka 2021. godine. Veliki naglasak se stavlja na obvezu objave održivosti financijskih usluga. Svrha uredbe je olakšati krajnjim ulagateljima donošenje ispravne i informirane odluke o ulaganju i spriječiti takozvani greenwashing. Obveznici SFDR-a su sudionici na financijskim tržištima i financijski savjetnici kao što su investicijska i kreditna društva koje nude usluge upravljanja portfeljem, institucije za strukovno mirovinsko osiguranje, upravitelji alternativnih investicijskih fondova. Uloga financijskog sektora je da spriječi manipulacije u pogledu ekološke odgovornosti poduzetnika ili ekološku korist njegovih proizvoda i usluga. Savjetuje se izdavateljima da tijekom odabira Standarda nefinancijskog izvještavanja vode računa o ekološkim, društvenim i upravljačkim čimbenicima (ESG čimbenici) koji će biti predmet analize obveznika SFDR-a tj. utjecat će njihovu odluku o ulaganju.

Ove dvije uredbe, Uredba o taksonomiji i Uredba o objavama podataka vezanih uz održivost imaju jako važnu ulogu u poticanju održivih investicija i poticanju aktivnog sudjelovanja financijskog sektora u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja.

3.3. Obveznici nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru

Prema Direktivi 2014/95/EU obveznici nefinancijskog izvještavanja određuju se na temelju propisanih kriterija kao što su: prosječnog broja zaposlenika, neto prihod i ukupne bilance. Obveznici nefinancijskog izvještavanja prema Direktivi 2022/2464/EU su:

- Veliki poduzetnici
- Mali i srednji poduzetnici koji su subjekti od javno interesa

U ova dva slučaja prosječan broj zaposlenih bi trebao iznositi više od 500. Mala i srednja poduzeća nisu obveznici nefinancijskog izvještavanja i oslobođeni su dodatnih zahtjeva. Države članice mogu tražiti objavljivanje nefinancijskih informacija i poduzeća koja nisu obveznici nefinancijskog izvještavanja. Sve se veći naglasak stavlja na sastavljanje nefinancijskih izvještaja za srednja i mala poduzeća zato što se naglašava važnost kako bi se spriječili ili ublažili mogući ili postojeći negativni učinci na poslovanje.

Konsolidirane financijske izvještaje prema Direktivi dužni su sastavljati subjekti od javnog interesa koji su:

- matična poduzeća velike grupe i na datum bilance na konsolidiranoj osnovi premašuju prosječno 500 zaposlenika tijekom obračunskog razdoblja
- u konsolidirani izvještaj posloводства uključuju i konsolidirani nefinancijski izvještaj koje sadržava informacije nužne za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja i položaja grupe

Obveznici u svoje izvještaje posloводства uključuju nefinancijski izvještaj koje sadržava informacije potrebne za lakše razumijevanje poslovanja i razvoja društva, poslovnih rezultata i učinak njegovih aktivnosti na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije. Nefinancijski izvještaj sadržava:

- okolišna pitanja
- socijalna i kadrovska pitanja
- pitanja u vezi s ljudskim pravima, borbe protiv korupcije i podmićivanja

Kako bi se postigla bolja usporedivost objavljenih podataka u nefinancijskim izvještajima između zemalja potrebno je da sadrže navedene tri skupine nefinancijskih informacija. Okolišna pitanja zahtijevaju da se pruže odgovori na aktualnim učincima poslovanja poduzeća na okoliš, upotreba obnovljivih i neobnovljivih izvora energije, uporaba vode, emisija stakleničkih plinova i onečišćenje zraka. Društvena i kadrovska pitanja jamče jednakosti spolova i provedbi temeljnih konvencija Međunarodne organizacije rada, socijalnog dijaloga, uvjetima rada, poštovanje prava radnika na informacije i savjetovanje, briga o zdravlju i sigurnosti na poslu i prava sindikata, komunikacija s lokalnim zajednicama i mjere poduzete radi zaštite i razvoja tih zajednica. Ljudska prava i borba protiv korupcije i podmićivanja usmjerena su na sprečavanje kršenja ljudskih prava i važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja.

3.4. Okviri nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru

Regulatorni okvir za sastavljanje nefinancijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj uređeno je:

- Direktivom 2014/95/EU i Direktiva 2022/2464
- Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD, engl. Corporate Sustainability Reporting Directive)
- Uredba o objavama povezanim s održivosti u sektoru financijskih usluga (SFDR, engl. Sustainable Finance Disclosure Regulation)
- Uredbom o taksonomiji
- Zakonom o računovodstvu člancima 21. i 21. a
- Sustavom za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (EMAS, engl. Eco-Management and Audit Scheme)
- Globalnim sporazum Ujedinjenih naroda (engl. United Nations Global Compact)
- Smjernicama za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD, engl Organisation for Economic Co-operation and Development)
- Inicijativa Globalnog sporazuma Ujedinjenih naroda (UNGC engl United Nations Global Compact Initiative)
- Normom (ISO) 26000 Međunarodne organizacije za normizaciju

- Tripartitna deklaracija o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada (engl. International Labour Organisation (ILO) Tripartite Declaration of Principles concerning Multinational Enterprises and Social Policy)
- Globalnom inicijativom za izvještavanje (GRI, engl. Global Reporting Initiative)

Europski parlament je u travnju 2014. godine finalizirao izmjenu Direktive 2013/34/EU koja je najviše usmjerena na objavljivanju nefinancijskih informacija i dosljednom pristupu izvještavanja nefinancijskih informacija. 2022. godine je Europska komisija usvojila prijedlog Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD, engl. Corporate Sustainability Reporting Directive) s kojom se revidiraju obveze uvedene Direktivom o nefinancijskom izvještavanju (NFRD, engl. Non-Financial Reporting Directive). Institut za društveno odgovorno poslovanje navodi kako je cilj ove izmjene uspostavljanje zajedničkih europskih pravila izvješćivanja koja će povećati transparentnost, zahtijevajući od poslovnog sektora da izvještavaju o održivosti na dosljedan i usporediv način. Poduzeća bi se trebala pridržavati novih prijedloga u financijskoj 2023 godini.

Prijedlozi direktive u CSRD-u (engl. Corporate Sustainability Reporting Directive) su mnogobrojni što se navodi na službenim stranicama no fokus je da se:

- proširi obveza izvještavanja na sva velika poduzeća koja kotiraju na tržištu osim mikro poduzeća,
- obveza revizije za kontrolu nefinancijskih izvještaja,
- detaljnije izvještavanje,
- izvještavanje u skladu sa EU standardima o održivosti
- poduzeća trebaju strojno označiti informacije tako da su strojno čitljive i unose se u Europsku pristupnu točku predviđenu akcijskim planom tržišta kapitala

CSRD (engl. Corporate Sustainability Reporting Directive) će se implementirati u četiri faze ovisno o vrsti obveznika kao što je prikazano na slici ispod:

Slika 3 Vremenski okvir izvještavanja o održivosti prema vrsti obveznika

2025. godina za financijsku 2024. godinu	2026. godina za financijsku 2025. godinu	2027. godina za financijsku 2026. godinu	2029. godina za financijsku 2028. godinu
Poduzeća koja su već obveznici NFRD-a.	Velika poduzeća (opisana u poglavlju obveznici) koja trenutno nisu obveznici NFRD-a.	Izlistani mali i srednji poduzetnici (osim mikro poduzetnika), male kreditne institucije i zatvorena osiguravajuća društva	Poduzeća izvan EU koja ostvaruju neto prihod od 150 miliona eura u EU i imaju barem jednu podružnicu u EU koja premašuje određeni iznos.

Izvor: Institut za društveno odgovorno poslovanje (2023)

Uredba SFDR (engl. Sustainable Finance Disclosure Regulation), malo manje poznata kao Uredba EU 2019/2088 prema informacija Službenog lista Europske unije, stupa postepeno u primjenu u periodu od 2021. godine do 2023. kao obveza za na financijskom tržištu. Uredbom SFDR propisuje se obveza objave podataka vezana za održivost u financijskim uslugama. Obvezu objave takve vrste podataka u manjem dijelu propisuje i Uredba o taksonomiji. Uredbu o taksonomiji je razvila Europska komisija nakon konzultacije sa jako puno stručnjaka i doktora iz srodnih područja. Cilj uredbe je definirati koliko su različite aktivnosti prihvatljive za okoliš na temelju kriterija povezanih sa šest okolišnih ciljeva koje su nabrojane u podnaslovu 3.2. Svaka aktivnost trebala bi ili ne bi smjela:

- trebala bi doprinijeti barem jednom od šest ciljeva zaštite okoliša definiranih Uredbom o taksonomiji
- ne bi smjela bitno štetiti niti jednom okolišnom cilju
- trebala bi se provoditi sa minimalnim zaštitnim mjerama

Obveza nefinancijskog izvještavanja ugrađena je u Zakon o računovodstvo u članku 21 i 21.a. U članku 21. spominje se nefinancijski izvještaj kao dio Izvještaja posloводства, dok se članak 21.a odnosi na nefinancijski izvještaj, prema izvorima Narodnih novina Službenog lista Republike Hrvatske. U njemu je jasno navedeno tko su obveznici nefinancijskog izvještaja, što izvještaj treba sadržavati, koje su iznimke dopuštene tijekom sastavljanja izvještaja, okviri kojih se poduzetnici trebaju pridržavati, način objave izvješća te mogućnosti ugovora neovisne stručne osobe za provjeru nefinancijskog izvješća. Sustav Sustavom za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (EMAS, engl. Eco-Management and Audit Scheme) također ima utjecaja

na nefinancijsko izvještavanje. Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja navodi da je program EMAS razvila Europska komisija, a namijenjen je svim pravnim i fizičkim osobama koje obavljaju svoju uslužnu ili proizvodnu djelatnost sa utjecajem na okoliš te kao bih unaprijedile svoj utjecaj na okoliš. Europska komisija navedenim programom želi potaknuti organizacije za konstantnom uporabom visokih standarda prema okolišu, te da stalno mjere svoj utjecaj na okoliš i kontroliraju ga. Uključivanje organizacija u sustav EMAS je dobrovoljno i Agencija za zaštitu okoliša registrira organizaciju u Registar EMAS nakon dobivene suglasnosti zaštite okoliša i prirode.

Prema istraživanju Hrvatske udruge poslodavaca, Globalni sporazum Ujedinjenih naroda sastoji se od deset načela koje bi se trebale ugraditi u politike i procedure tvrtki kako bi ostvarile dugoročni uspjeh i korporativnu održivost. Hrvatska udruga poslodavaca prema svojem istraživanju navodi deset načela koja se odnose na ljudska prava, rad, okoliš i borbu protiv korupcije, a to su:

a) Ljudska prava

1. Tvrtke bi trebale podupirati i poštivati zaštitu međunarodno priznatih ljudskih prava; te
2. pobrinuti se da ne sudjeluju u kršenjima ljudskih prava.

b) Rad

3. Tvrtke bi trebale podržavati slobodu udruživanja i stvarno priznavanje prava na kolektivno pregovaranje;
4. dokidanje svih oblika prisilnog rada;
5. stvarno ukidanje dječjeg rada; te
6. ukidanje diskriminacije u vezi sa zapošljavanjem i izborom zanimanja.

c) Okoliš

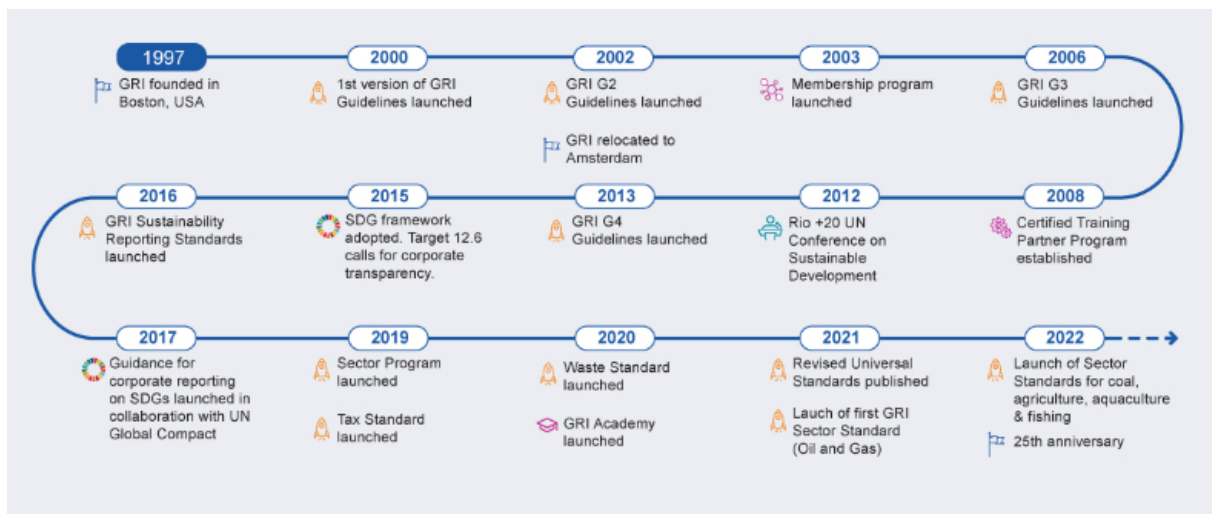
7. Tvrtke bi trebale podupirati predostrožan pristup izazovima na području okoliša;
8. pokrenuti inicijative radi promicanja veće odgovornosti prema okolišu; te
9. poticati razvoj i širenje ekološki prihvatljivih tehnologija.

d) Borba protiv korupcije

10. Tvrtke bi trebale raditi na suzbijanju korupcije u svim njenim oblicima, uključujući iznudu i podmićivanje.

Globalna inicijativa za izvještavanje (GRI, engl. Global Reporting Initiative) razvila je nove GRI standarde za nefinancijsko izvještavanje koje daju najbolju praksu i kojih će se morati pridržavati poduzetnici. Globalna inicijativa za izvještavanje je nastala u Bostonu 1997. godine. Prva verzija GRI Smjernica je objavljena 2000. godine, dok su 2013. godine nastale GRI G4 Smjernice. GRI G4 Smjernice prelaze na Standarde 2016. godine, te se od tada standardi nastavljaju ažurirati te uključivati nove Standarde o porezu (2019. godine) i otpadu (2020. godine). Slika ispod prikazuje povijest razvoja GRI smjernica.

Slika 4 Povijesni razvoj GRI Standarda



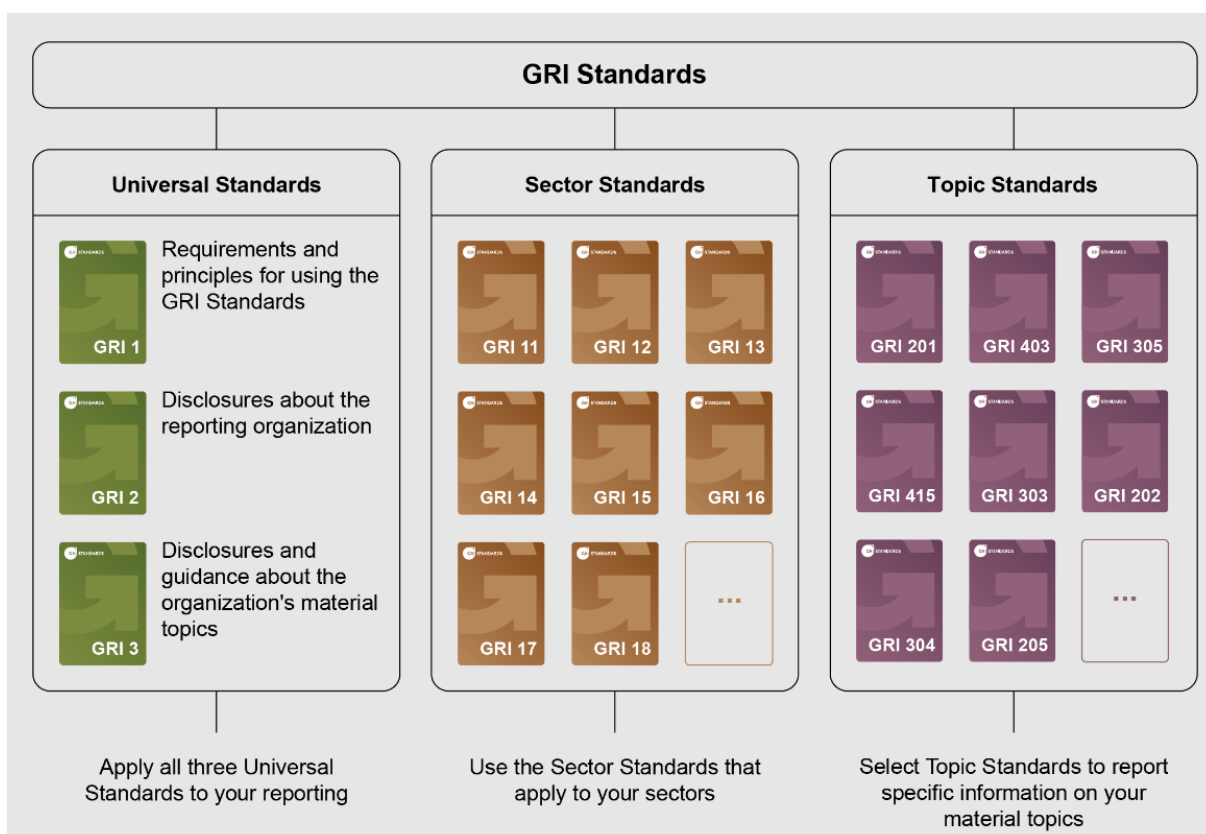
Izvor: GRI (pristupano 9.4.2024.)

Cilj je bio preoblikovati Smjernice u Standarde i pratiti stalo rastuće zahtjeve korisnika nefinancijskih izvještaja. Prema navodima Instituta za društveno odgovorno poslovanje GRI smjernice se sastoje od 33 povezane GRI teme odnosno setova modula:

- Ekonomsko područje objave koje čine standardi GRI 200
- Okolišno područje objave koje čini standardi GRI 300
- Društveno područje objave koje čini standardi GRI 400

Prije GRI Standarda postojale su GRI G4 Smjernice nefinancijskog izvještavanja, te je najveća razlika između njih strukturalna promjene. Današnji GRI okvir se sastoji od tri vrste standarda, univerzalni, tematski i sektorski standardi koji su razvijeni radi pomoći obveznicima nefinancijskih izvještaja za identifikaciju ključnih pokazatelja ekonomskih, okolišnih i društvenih učinaka. Struktura standarda je prikaza na slici ispod.

Slika 5 Struktura GRI standarda



Izvor: GRI (pristupano 9.4.2024.)

Uz strukturalne promjene razlika je i u terminologiji, objava se u GRI G4 zvala indikator, dok se tema zvala aspekt. Ono što je ostalo isto između ove dvije smjernice je proces određivanja materijalnosti. GRI G4 smjernice su s vremenom evaluirale kako smo i rekli te su s vremenom prerasli u GRI Standarde izvještavanje o održivosti. Različiti izdavatelji koriste različite Standarde nefinancijskog izvještavanja što rezultira varijacijama u opsegu podataka, metodologijama i načinima objave. U praksi društava na području Europe, najviše su zastupljeni GRI standardi za nefinancijsko izvještavanje o ekonomskim, društvenim i okolišnim učincima. GRI standardi omogućuju izdavateljima da strukturirano izvještavaju o različitim aspektima održivosti i društvene odgovornosti. Koristeći GRI smjernice, organizacije mogu pružiti sveobuhvatne informacije o svom utjecaju na okoliš, društvo i upravljanje, a te informacije često su korisne za investitore i druge dionike koji žele procijeniti održivost poslovanja.

3.5. Primjena nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru

Europska unija je prepoznala važnost usporedivosti i razmjene nefinancijskih informacija koje objavljuju društva. Na razini našeg javnog sektora Republike Hrvatske, Ministarstvo financija je predmetnu odluku ugradilo unutra Zakona o računovodstvu. Zakonska odredba je stupila na snagu 1. siječnja 2017. godine, te gospodarski subjekti Republike Hrvatske moraju predati prvi nefinancijski izvještaj 2018. godine za prethodnu 2017. financijsku godinu. Kako je već i rečeno gospodarski subjekti koji moraju predati nefinancijsko izvještaj u 2018. godini su veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i oni koji na datum bilance prelaze kriterij od prosječno 500 zaposlenih tijekom financijske godine. Poduzetnici koji imaju manje od 500 zaposlenika nisu obveznici sastavljanja nefinancijskog izvješća prema Direktivi.

Slika 6 Godišnji izvještaji poduzetnika



Izvor: RRIF (pristupano 9.4.2024.)

Slika iznad prikazuje godišnje izvještaje koje poduzetnik mora sastaviti i jedan od njih je nefinancijski izvještaj kojeg je moguće izraditi na više načina:

1. U okviru izvješća posloводства
2. Kao zasebni izvještaj:

a) Dostavlja se kao privitak izvješća posloводства - dostavlja se FINA-i

b) Objava na mrežnim stranicama:

- treba biti objavljeno u roku od šest mjeseci od datuma bilance na mrežnoj stranici,
- mora biti dostupno najmanje pet godina na mrežnoj stranici,
- treba u Izvješću posloводства upućivati na tu mrežnu stranicu

Postoji jedan izuzetak kod izrade nefinancijskog izvješća društva kćeri. Ministarstvo financija (2024) koje je zaduženo za nadzor navodi da poduzetnik koji je društvo kći izuzima se od obveze izrade nefinancijskog izvješća ako su taj poduzetnik i njegova društva kćeri uključeni u godišnji konsolidirani izvještaj posloводства ili zasebni izvještaj drugog poduzetnika sastavljeno u skladu s Zakonom.

Ministarstvo financija je zaduženo na posredni i neposredni nadzor za izradu i objavu nefinancijskog izvještaja i konsolidiranog nefinancijskog izvještaja. Na svojim web stranicama će objaviti poduzetnike koji nisu obavili svoju obvezu izrade i objave izvještaja, te je tako objavljeno u 2017. g. i 2018. g. društvo Liburnia Riviera hoteli d.d. Opatija. Ulogu u nefinancijskom izvještavanju ima i Financijska agencija (FINA) i Hrvatska Gospodarska komora (HGK). FINA izvještava Ministarstvo financija jesu li poduzetnici izradili nefinancijski izvještaj do 31. srpnja tekuće godine, za prethodnu godinu. Za nekonsolidirana financijska izvješća rok vrijedi do 31. listopada tekuće godine za prethodnu godinu. HGK će ovisno o potrebi organizirati okrugle stolove, edukacije i confirmacije o izradi nefinancijskih izvješća. Već 10 godina se provodi projekt Indeks DOP-a koji služi kao alat samo-ocjene poduzeća o društvenoj odgovornosti koje društvo ima u praksi što može biti podloga za izradu nefinancijskog izvješća.

Uz Ministarstvo financija koje je jedino javno tijelo u Republici Hrvatskoj koje se bavi nadzorom nefinancijskih izvješća, imamo i druge partnere koji se također bave nadzorom nefinancijskih izvještaja kao što su Institut za društveno odgovorno poslovanje, Hrvatska udruga poslodavaca, PWC, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu i Global Compact mreža Hrvatska koji su analizirali objavljene nefinancijske izvještaje u 2017. i 2018. godini. 2019. godine je Ministarstvo financija provelo Nacionalnu studiju o stanju o nefinancijskom izvještavanju u Republici Hrvatskoj. U analiziranom slučaju populacija se sastojala od 74 nefinancijska izvještaja te je većina njih zadovoljila glavne elemente nefinancijskog izvještaja kao što je navođenje ključnih nefinancijskih pokazatelja, opisane su poslovne politike poduzetnika prema društvu i okolišu i rezultati tih politika. Većina nefinancijskih izvještaja nije

imala u sebi sadržano postavljene ciljeve, dijalog između dionika u procesu određivanja sadržaja i nisu bili identificirani rizici od klimatskih i društvenih utjecaja. Nacionalna studija je htjela analizirati:

3. Usklađenost nefinancijskog izvještaja sa zakonskim okvirom i smjernicama za nefinancijsko izvještavanje
4. Jesu li zadovoljena očekivanja društva i smanjenje negativnih eksternalija
5. Pomoći ulagačima u donošenju odluke u vezi s održivim financiranjem u Hrvatskoj
6. Podrška prilikom usklađivanja poslovanja s provedbom europskih okolišnih i društvenih politika

Provedeno je Nacionalna studija za 2019. i 2020. godinu o stanju nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj te je dostupna na službenim stranicama Hrvatske udruge poslodavaca. Cilj istraživanja je pružiti sliku nefinancijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj. Niže na slici možemo vidjeti što se sve gledalo tijekom istraživanja.

Slika 7 Područja praćenja u Nacionalnoj studiji 2019. i 2020.

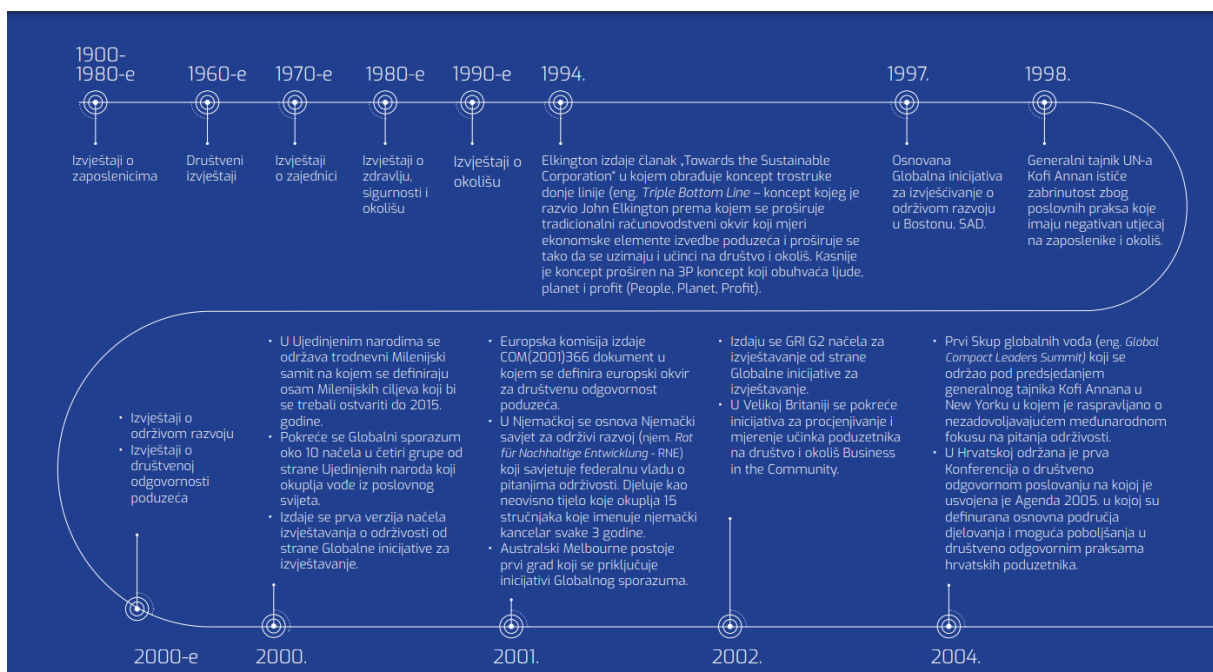


Izvor: Hrvatska udruga poslodavaca, 2024.

Kod hrvatskih poduzetnika je društveno odgovorno poslovanje drastično evaluiralo tijekom zadnjih tridesetak godina utjecajem raznih čimbenika kao što su okolina, društveni utjecaji, stavovi dionika, očekivanja društva i međunarodnih događaja. Nefinancijski izvještaj se razvio tijekom vremena te se zbog toga i razvijaju institucije koje reguliraju provedbu izvještaja. Na

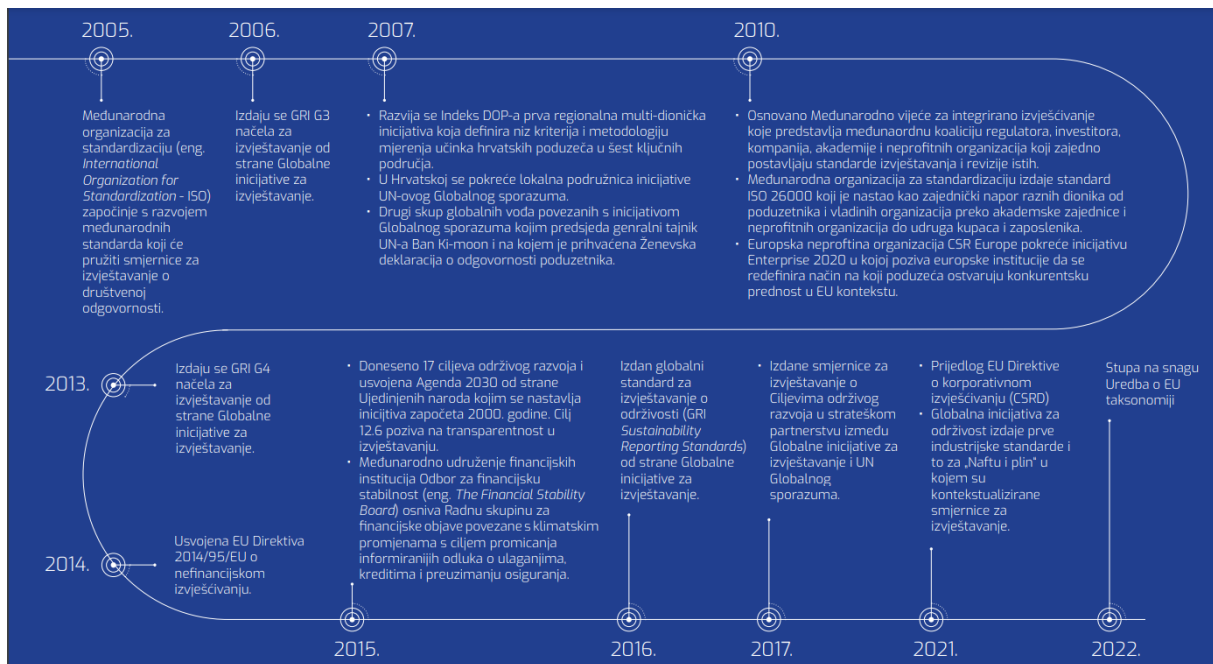
slici 6. i 7. vidimo kako se nefinancijsko izvještavanje razvijalo od 1900. do 2022. godine gdje nam je jako značajan razvoj mjera tijekom povijesti koje su definirale odnos između dionika i poduzetnika kao što su Globalna inicijativa za izvješćivanje o održivom razvoju (GRI), Globalni sporazum Ujedinjenih naroda (UNGC), UN smjernice za poslovanje i ljudska prava, OECD smjernice, smjernice Međunarodne organizacije za standardizaciju ISO 26000, tripartitna deklaracija Međunarodne organizacije rada (ILO), Odbor za standarde o objavljivanju informacija o klimi (CDSB), Projekt otkrivanja štetnog utjecaja ugljika (CDP), B CORP sustav certifikacije, standardi Međunarodnog vijeća za integrirano izvještavanje (IIRC), te standard nefinancijskog izvješćivanja Odbora za računovodstvene standarde održivosti (SASB).

Slika 8 Povijesni razvoj nefinancijskog izvještavanja (1900.-2004.)



Izvor: Hrvatska udruga poslodavaca

Slika 9 Povijesni razvoj nefinancijskog izvještavanja (2004.-2022.)



Izvor: Hrvatska udruga poslodavaca

4. NEFINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE

4.1. Svrha i ciljevi nefinancijskog izvještavanja

Cilj i svrha nefinancijskog izvještavanja su višestruki i odražavaju sve veći naglasak na održivost, društvenu odgovornost i transparentnost u poslovanju. Glavni ciljevi i svrhe nefinancijskog izvještavanja prema Direktivi 2014/24/EU i Direktivi (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća uključuju:

- **Povećanje transparentnosti:** Nefinancijsko izvještavanje pruža transparentan pregled o društvenim, ekološkim i etičkim aspektima poslovanja organizacije. To omogućuje dionicima da bolje razumiju kako organizacija upravlja svojim nefinancijskim utjecajem.
- **Informiranje dionika:** Nefinancijski izvještaji pružaju informacije relevantne za različite dionike, uključujući investitore, dionike, klijente, dobavljače, zaposlenike, regulatorna tijela i društvene zajednice. Ovi izvještaji omogućuju dionicima da donose informirane odluke o poslovanju i investicijama.
- **Upravljanje rizicima:** Nefinancijsko izvještavanje pomaže organizacijama u identifikaciji, procjeni i upravljanju rizicima povezanim s društvenim, ekološkim i etičkim pitanjima. To može uključivati rizike kao što su negativni utjecaji na okoliš, radne prakse koje dovode do reputacijskih šteta ili neusklađenosti s regulatornim zahtjevima.
- **Osiguranje održivog poslovanja:** Nefinancijsko izvještavanje pomaže organizacijama da razviju strategije za održivo poslovanje, koje uključuju aspekte kao što su upravljanje ljudskim resursima, energetska učinkovitost, zaštita okoliša i socijalna odgovornost.
- **Povećanje konkurentnosti:** Organizacije koje uspješno integriraju nefinancijske aspekte u svoje poslovanje mogu postići konkurentsku prednost na tržištu. Nefinancijsko izvještavanje omogućuje im da demonstriraju svoju društvenu odgovornost, održivost i transparentnost, što može privući klijente, investitore i talente.
- **Doprinos društvenoj dobrobiti:** Nefinancijsko izvještavanje doprinosi društvenoj dobrobiti promicanjem odgovornih poslovnih praksi, zaštite okoliša, poštivanja ljudskih prava i podrške zajednicama u kojima organizacije djeluju.

Ukratko, cilj i svrha nefinancijskog izvještavanja su promicanje transparentnosti, odgovornosti i održivog poslovanja, što doprinosi boljem razumijevanju i upravljanju društvenim, ekološkim i etičkim aspektima poslovanja organizacija. Trenutno socio-ekonomsko okruženje u kojem se nalazi Republika Hrvatska ukazuje na sve veću važnost za potrebe sastavljanja nefinancijskog izvještaja. Povećana je potreba za transparentnošću, odgovornim poslovanjem i investicijama. Glavni cilj je da se detaljnije prikaže i objave podaci kako poduzeće utječe na okruženje i da se obave informacije vezane za razvoj i uspješnost poduzeća. Nefinancijsko izvještavanje ima za cilj da društvo prihvate održivi razvoj i donesu novim promjenama.

Prednosti koje napominje prva i druga Nacionalna studija su:

1. Lakši pristup kapitalu – Što bi značilo da investitori prilikom donošenja odluke o ulaganjima uzimaju u obzir okolišne i društvene utjecaje i načinom upravljanja rizicima
2. Komparativna prednost – prednost poduzeća koji objavljuju nefinancijske izvještaje zato što su usmjereni na održivost i transparentnost za razliku od poduzeća koja ne objavljuju nefinancijske izvještaje
3. Kupci – kupci očekuju da društva pridonose ekonomskoj i društvenoj vrijednosti te da štite okoliš
4. Od zrna do prozirne kutije – Sve se mijenja, kao i okolina i čimbenici koji je određuju

Nefinancijskim izvještavanjem dolazi se do mnogih benefita kao što je transparentnost što je jedna od glavnih ciljeva i svrhe izvještavanja, definiraju se rizici što upućuje i na mogućnost upravljanja tim rizikom, dugoročno planiranje i ulaganje, praćenje vlastitog napretka, način komunikacije s okruženjem, primjer je drugima kako treba postupati, prilika je za javno napisati i reći „svoju priču“ društva, treba se gledati na izvještaj kao mogućnost dobre prilike za odrediti što je važno za društvo kako bi se i pisalo o tome što je važno. Nefinancijsko izvještavanje je jako svrhovito te se njegovom svrhom daje se primjer drugima kako se treba postupiti prema okolišu, socijalnim pitanjima i ljudskim pravima. U narednim razdobljima će se podizati svijest o važnosti nefinancijskog izvještavanja te će se s tim dobiti veći broj dobrovoljnih izdavatelja nefinancijskog izvještavanja i poboljšat će se kvaliteta izvještaja. Ono što obveznih nefinancijskog izvještaja dobiva kao „nagradu“ za svoje društvo je imidž i bolja slika društva prema dionicima. To su motivatori poduzeću da provodi dijaloge sa dionicima, da se definiraju procesi materijalnih aspekata, identificiraju rizici kojima je poduzeće izloženo i odrede ciljevi.

4.2. Korisnici nefinancijskih izvještaja

Nefinancijski izvještaji imaju širok krug korisnika, što odražava sve veću važnost društvenih, ekoloških i etičkih pitanja u poslovanju. Više autora navodi različite korisnike nefinancijskih izvještaja, poput V. Vašiček i drugi autori (2024.), Narodne novine (pristupljeno 2024.), Direktiva (EU) 2022/2555:

- **Investitori:** Investitori su sve više zainteresirani za nefinancijske aspekte poslovanja, poput društvene odgovornosti, okolišnih utjecaja i upravljanja rizicima. Njihovo razumijevanje ovih faktora pomaže im procijeniti dugoročnu održivost i vrijednost investicija.
- **Dionici i vlasnici:** Vlasnici i dionici organizacija žele biti informirani o društvenoj, ekološkoj i etičkoj performansi tvrtke. Nefinancijski izvještaji pružaju im uvid u to kako tvrtka upravlja svojim nefinancijskim rizicima i prilikama.
- **Klijenti i potrošači:** Klijenti i potrošači sve više traže informacije o društvenoj odgovornosti i etičkim praksama organizacija od kojih kupuju proizvode i usluge. Nefinancijski izvještaji mogu im pomoći u donošenju informiranih odluka o kupnji.
- **Dobavljači:** Dobavljači su također zainteresirani za nefinancijsku performansu svojih klijenata, posebno u vezi s praksama održivosti i odgovornosti u lancu opskrbe.
- **Zaposlenici:** Zaposlenici traže sve više informacija o društvenoj odgovornosti i etičkim praksama svojih poslodavaca. Nefinancijski izvještaji mogu pružiti uvid u to kako se organizacija brine o svom osoblju, okolišu i društvenim zajednicama u kojima posluje.
- **Regulatorna tijela:** Regulatorna tijela sve više zahtijevaju transparentnost u vezi s društvenim, ekološkim i etičkim pitanjima. Nefinancijski izvještaji pomažu regulatorima u procjeni usklađenosti organizacija s relevantnim propisima i standardima.
- **Društvene zajednice:** Društvene zajednice u kojima organizacije djeluju također su korisnici nefinancijskih izvještaja jer žele znati kako tvrtke utječu na njihovo okruženje, uključujući aspekte kao što su zapošljavanje, upravljanje resursima i doprinos lokalnoj zajednici.

Sve ove skupine korisnika zahtijevaju sve više transparentnosti i odgovornosti od organizacija u vezi s nefinancijskim aspektima njihovog poslovanja. Nefinancijsko izvještavanje postaje ključan alat za pružanje tih informacija. Navedeni su najčešći korisnici nefinancijskih izvještaja

ali korisnik nefinancijskog izvještaja može biti bilo koja strana koja je zainteresirana za nefinancijske informacije. Među ostale korisnike može se spomenuti:

- **Akademске zajednice i studente:** Mogu koristiti nefinancijske izvještaje za istraživanje i analizu trendova u područjima društvene odgovornosti, održivosti, upravljanja rizicima i drugih nefinancijskih aspekata poslovanja.
- **Medijske organizacije:** Mogu koristiti nefinancijske izvještaje kako bi informirale javnost o društvenim, ekološkim i etičkim praksama organizacija, te ih koristile kao temelj za istraživačke novinarske priče i izvještaje.
- **Neprofitne organizacije i aktivističke skupine:** Neprofitne organizacije i aktivističke skupine mogu koristiti nefinancijske izvještaje kako bi procijenile angažman organizacija u društvenoj odgovornosti, održivosti i drugim pitanjima od interesa za njihove ciljeve i misije.
- **Konkurencija:** Konkurentne organizacije mogu koristiti nefinancijske izvještaje kako bi procijenile svoj položaj na tržištu u usporedbi s drugim igračima u industriji, te ih koristiti kao polazište za svoje strategije poslovanja i marketinške aktivnosti.
- **Investicijski analitičari:** Osim tradicionalnih investitora, investicijski analitičari mogu koristiti nefinancijske izvještaje kako bi pružili dodatne informacije i analize potencijalnim investitorima ili klijentima.
- **Interesne skupine:** Različite interesne skupine, poput sindikata, profesionalnih udruženja, akademske zajednice, lokalnih zajednica i drugih, također mogu koristiti nefinancijske izvještaje kako bi procijenili utjecaj organizacija na njihove interese i poduprli ili kritizirali njihove prakse.

Ovi dodatni korisnici mogu imati različite svrhe i interese za korištenje nefinancijskih izvještaja, ali svi doprinose širem razumijevanju društvenog, ekološkog i etičkog utjecaja poslovanja organizacija.

Svatko od ovih nabrojanih korisnika koriste nefinancijske izvještaje iz različitih razloga, tako na primjer investitori koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenili dugoročnu održivost i vrijednost investicija. Informacije o društvenoj odgovornosti, upravljanju rizicima, utjecaju na okoliš i slično pomažu im u donošenju informiranih odluka o ulaganju. Vlasnici i dionici organizacija koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenili kako tvrtka upravlja svojim nefinancijskim rizicima i prilikama. To im pomaže donositi strategijske odluke o poslovanju i

upravljanju rizicima. Klijenti i potrošači koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenili društvenu odgovornost i etičke prakse organizacija od kojih kupuju proizvode i usluge. Ove informacije utječu na njihove odluke o kupnji i preferencije za određene marke.

Dobavljači koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenili održivost i društvenu odgovornost svojih klijenata. To može utjecati na njihove odluke o suradnji i poslovnoj strategiji. Dok s druge strane imamo zaposlenike koji koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenili angažman svojih poslodavaca u društvenoj odgovornosti, upravljanju ljudskim resursima i doprinosu zajednici. Ove informacije mogu utjecati na njihovu motivaciju, zadovoljstvo poslom i privrženost organizaciji. Regulatorna tijela koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenila usklađenost organizacija s relevantnim propisima i standardima u vezi s društvenom odgovornošću, okolišem i slično. Ove informacije pomažu regulatorima u nadzoru i regulaciji poslovanja. Društvene zajednice koriste nefinancijske izvještaje kako bi procijenile utjecaj organizacija na njihovo okruženje, uključujući aspekte kao što su zapošljavanje, upravljanje resursima i doprinos lokalnoj zajednici. Ove informacije mogu utjecati na percepciju organizacije u zajednici i odnos s lokalnim stanovništvom.

Uglavnom, korisnici nefinancijskih izvještaja koriste ih kako bi stekli uvid u različite aspekte poslovanja organizacija koji nisu obuhvaćeni tradicionalnim financijskim izvještajima, a koji su sve važniji za procjenu ukupne vrijednosti organizacije i njezin utjecaj na širu zajednicu.

4.3. Područje obuhvata nefinancijskog izvještavanja

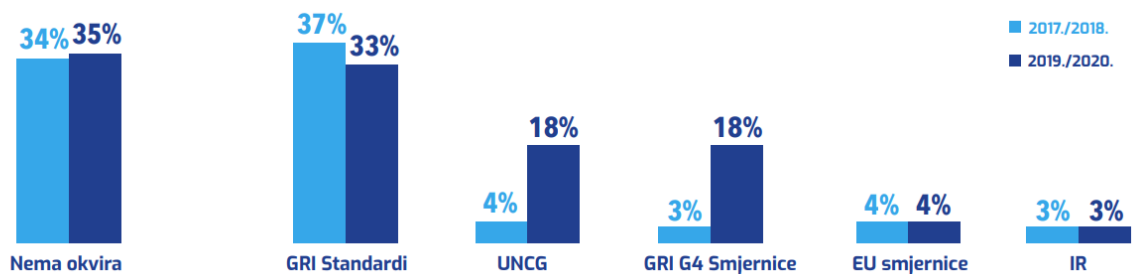
Prilikom sastavljanja nefinancijskog izvještaja poduzetnici moraju odabrati prema kojem okviru će izvještavati te moraju navesti temeljem kojeg okvira sastavljaju nefinancijski izvještaj, a prema navodima Hrvatske udruge poslodavaca (2021) mogu odabrat:

- „EU Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama
- Globalna inicijativa za izvješćivanje (GRI)
- Globalni sporazum Ujedinjenih naroda (UNGC),
- Vodeća načela o poduzetništvu i ljudskim pravima za provedbu okvirnog programa UN-a „Zaštita, poštovanje i pomoć”,

- Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD),
- Norma (ISO) 26000 Međunarodne organizacije za normizaciju,
- Tripartitna deklaracija o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada“

Nacionalna studija za 2019. i 2020. godine donosi usporedbu u grafičkom prikazu koji se okvir za izvještavanje najviše koristi za izradu nefinancijskih izvještaja u prvoj i drugoj Nacionalnoj studiji.

Graf 1 Udio nefinancijskih izvještaja sastavljenih prema vrsti okvira za izvještavanje



Izvor: Hrvatska udruga poslodavaca (2021)

Prema istraživanju njih 35% ne koristi niti jedan okvir prilikom sastavljanja izvještaja i prilikom objave izvještaja, što se povećalo za 1% u odnosu na prethodno istraživanje. Također se povećao broj obveznika koji izvještavaju prema UNCG-u i GRI G4 Smjernicama u odnosu na prethodno istraživanje 2017./2018. Obveznici koji su izvještavali prema GRI Standardu se manji za 4% u odnosu na prethodno istraživanje, a isti udio obveznika je ostao koji su koristili EU smjernice i IR.

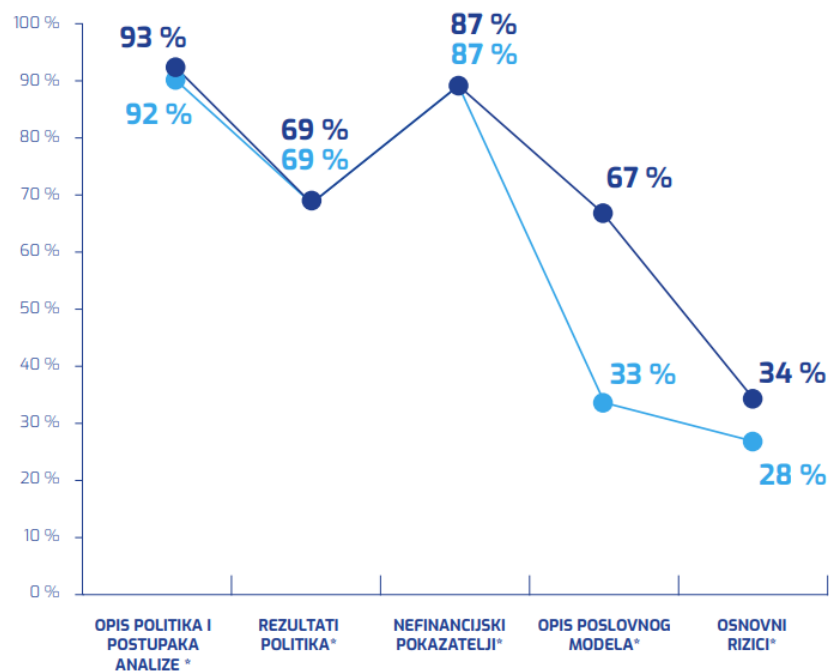
Nefinancijski izvještaje sadržavaju dijalog, materijalne teme i ciljeve prema europskim i međunarodnim. Dok poduzetnici koji sastavljaju nefinancijske izvještaje prema zakonu propisanog sadržaja uključuje:

- Kratki opis poslovnog modela koji je orijentiran na održivo poslovanje
- Opisati rezultate provedenih politika vezane za nefinancijske teme
- Navesti ključne nefinancijske pokazatelje uspješnosti i rezultate tih pokazatelja
- Opisat politike koje su vezane za nefinancijske pokazatelje uspješnosti

- Identifikacija ključnih rizika vezane uz nefinancijske teme te kako poduzeća upravljaju ovim ključnim rizicima koji mogu djelovati negativno na poslovanje poduzeća

U Nacionalnoj studiji svake godine se povećava broj obveznika koji sastavljaju nefinancijski izvještaj ali isto tako se povećao broj dobrovoljnih obveznika sastavljanja nefinancijskih izvještaja. Ako promatramo koja je najtransparentniji sadržaj prikazan u nefinancijskom izvještaju u 2019./2020. u odnosu na prethodno istraživanje 2017./2018. onda bi to bilo opis poslovne politike i postupak analize nefinancijskih tema, rezultati politike i nefinancijski pokazatelji vezani uz nefinancijske teme kao što se može vidjeti na grafu ispod. Pozitivan trend se vidi kod točke opisa poslovnog modela, gdje je porastao broj izvještaja koji opisuju poslovni model ESG. Nešto manji porast, ali i dalje pozitivan trend se vidi i kod točke osnovnih okolišnih, društvenih i upravljačkih rizika koji mogu imati negativan utjecaj na njihovo poslovanje.

Graf 2 Prikaz sadržaja nefinancijskog izvješća prema zakonskom sadržaju



Izvor: Hrvatska udruga poslodavaca (2021)

Osim zakonski propisanog sadržaja imamo i dobrovoljno opisani sadržaju u nefinancijskim izvještajima koji su propisani GRI Standardima. Najveći porast se vidi kod opisivanje zadanih ciljeva u izvještaj i opisan dijalog s dionicima u cilju određivanja sadržaja NF izvještaja. Proces definiranja materijalnih tema su se uvijek jednako opisivale i navodile u izvještaju.

4.4. Prepreke u izvještavanju o nefinancijskim informacijama

Nefinancijsko izvještavanje, koje obuhvaća područja kao što su društvena odgovornost, okolišni utjecaji, ljudski resursi i slično, suočava se s nekoliko prepreka. Nakon istraživanja literature i obuhvata informacija preuzete iz različitih izvora u nastavku se navode neke prepreke u izvještavanju o nefinancijskim informacijama:

1. **Nedostatak standardizacije:** Institut za društveno odgovorno poslovanje (IDOP) objašnjava detalje nefinancijskog izvještavanja, koji raspravlja o novim standardima i izazovima u nefinancijskom izvještavanju. Za razliku od financijskog izvještavanja koje ima jasno definirane standarde poput MSFI-ja (Međunarodni standardi financijskog izvještavanja), nefinancijsko izvještavanje nema čvrste standarde, što otežava usporedbu između organizacija. Problem predstavlja trenutačni raskorak između SFDR-a, Uredbe o taksonomiji i NFRD-a zbog neusklađenosti propisa. Filip Gregor Šef odjela „Odgovorne kompanije“, Frank Bold & Član upravljačke skupine u Europskom laboratoriju za korporativno izvještavanje, EFRAG govori „Kada govorimo o nefinancijskom izvještavanju, mnoga poduzeća, posebno mala i srednja poduzeća, većinom nemaju jasnu sliku onoga što se od njih očekuje u vezi s podacima o održivosti. Uobičajeni problem je što otkriveni podaci često nisu standardizirani i stoga nisu usporedivi. Zbog toga su bitni standardi i jasne smjernice.“
2. **Subjektivnost i nedostatak mjerljivosti:** Mnogi aspekti nefinancijskog izvještavanja su subjektivni i teško mjerljivi. Informacije u nefinancijskim izvještajima su kvalitativne, subjektivne i specifične, teško usporedive između različitih poduzeća ili industrija (Geiger, Ching, 2024.). Primjerice, procjena društvenog utjecaja ili upravljanje ljudskim resursima može biti vrlo subjektivno i otvoreno tumačenje.
3. **Nedostatak transparentnosti i povjerenja:** Nefinancijsko izvještavanje često može biti manje transparentno od financijskog izvještavanja, što može dovesti do nedostatka povjerenja među dionicima i investitorima. (Omazić, 2020)
4. **Troškovi prikupljanja podataka:** Prikupljanje podataka za nefinancijsko izvještavanje može biti skupo i vremenski zahtjevno, pogotovo za organizacije koje nemaju već razvijene sustave praćenja i mjerenja nefinancijskih performansi. Institut za društveno odgovorno poslovanje je razvio alat za prikupljanje ESG

podataka kako bi na sistematiziran način prikupljali i obrađivali nefinancijske informacije te generirali nefinancijsko izvješće propisano zakonom (2024).

5. **Pritisak na vrijeme i resurse:** Organizacije često osjećaju pritisak da pruže brze rezultate, što može dovesti do nedovoljne pažnje ili resursa posvećenih nefinancijskom izvještavanju. IDOP navodi kako je potrebno sve više vremena za pružanje informacija jer su se promijenili kriteriji za objavu budućih informacija te je obvezna provjera nefinancijskih informacija što iziskuje više vremena.
6. **Manjak svijesti i obuke:** Mnoge organizacije i menadžeri možda nisu svjesni važnosti nefinancijskog izvještavanja ili ne posjeduju potrebno znanje i vještine za njegovo provođenje. Zbog toga Institut za društveno odgovorno poslovanje pruža mogućnosti edukacije na temu važnosti tehnologije u procesu prikupljanja i obrade podataka (2024).
7. **Kompleksnost podataka:** Nefinancijski podaci često su kompleksni i mogu zahtijevati stručnost za njihovo interpretiranje i analizu.

Prevladavanje ovih prepreka zahtijeva razvoj jasnih smjernica i standarda, ulaganje u edukaciju i svijest, te integraciju nefinancijskih aspekata u sve razine upravljanja u organizacijama. Organizacije s kompleksnim poslovnim modelima ili globalnim operacijama mogu imati složene lančane efekte na društvo, okoliš i druge nefinancijske aspekte. Prikupljanje podataka o svim tim utjecajima može biti izazovno. Izazovima se može pridodati i različiti interesi dionika koji imaju različite prioritete i interese u vezi s nefinancijskim izvještavanjem. Na primjer, investitori mogu biti zainteresirani za financijski utjecaj društvenih i okolišnih faktora, dok su aktivisti za zaštitu okoliša možda više fokusirani na ekološke aspekte. Nefinancijsko izvještavanje često nije potpuno integrirano u procese upravljanja i strategije organizacije. To može rezultirati nedosljednošću između deklariranih ciljeva i stvarnih aktivnosti.

U nekim organizacijama može nedostajati kultura transparentnosti i otvorenosti, što može otežati prikupljanje relevantnih i pouzdanih nefinancijskih podataka. Regulatorni okviri koji se odnose na nefinancijsko izvještavanje mogu biti složeni i razlikovati se od zemlje do zemlje. To može stvoriti dodatne izazove za multinacionalne kompanije. Nefinancijsko izvještavanje često se odnosi na dugoročne učinke i održivost poslovanja, što može biti teže kvantificirati i artikulirati u usporedbi s kratkoročnim financijskim rezultatima. Loše upravljanje

nefinancijskim pitanjima može dovesti do reputacijskih šteta za organizaciju. To može stvoriti dodatni pritisak za precizno izvještavanje i praćenje nefinancijskih performansi.

Svi ovi izazovi počevši od složenosti poslovanja, do različitih dionika, nedostatak integracije i regulatorne složenosti zahtijevaju angažman svih dionika, jasne smjernice i standarde

4.5. Pretpostavke razvoja nefinancijskog izvještavanja

Nefinancijsko izvještavanje je u stalnom rastu i usmjereno je ka budućnosti. Kroz povijest su se dogodile razne izmjene, te je nefinancijsko izvještavanje jako napredovala u Republici Hrvatskoj od 2019. godine. Mjesta za napredak uvijek ima, novi trendovi i okoliš nas tjeraju na novine, tako se od 2024. godine financiraju projekti koji su usmjereni na održivo poslovanje, zeleno i okolišno. Europska unija je predvodnik na globalnoj razini za nefinancijsko izvještavanje, te se navodi da bi se svi poduzetnici trebali biti obveznici nefinancijskog izvještavanja i mali, srednji i veliki poduzetnici. Mikro poduzetnici bi bili isključeni iz ove obveze, jer su im vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište. Europska komisija izrađuje standarde izvješćivanja o održivosti te se očekuju prvi objavljeni izvještaji o održivosti u 2025. godini za 2024. godinu. Najveći pokretači za tzv. ESG izvještavanje zaslužni su investitori i financijske institucije koji iznose sve veću transparentnost svog portfelja ulaganja.

Već se i kroz povijest razvoja nefinancijskog izvještavanja stalno spominjala budućnost i dugoročni planovi. Europska unija jako brine o održivom razvoju i dugoročnoj konkurentnosti gospodarstva te je donijela zakonodavni okvir o uključivanju financijskog sektora u segment održivosti, kao što je već i spomenuto. Opća skupština Ujedinjenih naroda je počela davati značaj održivom razvoju kad je 2015. godine usvojila dokument Program za održivi razvoj do 2030. i Pariški sporazum o klimatskim promjenama iz 2016. godine koji ima za cilj smanjenje stakleničkih plinova i globalni razvoj otporan na klimatske promjene. Smatra se da je nefinancijsko izvještavanje još u razvoju te se stalno pridonosi njegovom razvoju. Jako je važno spomenuti i Europski zeleni plan (2020.) kojem je cilj da Europa do 2050. godine postane pri klimatski neutralan kontinent. Osmišljen je okvir prelaska na klimatski zeleno, neutralno i konkurentno gospodarstvo te da se smanje negativne klimatske promjene. Europskom zelenom planu jako doprinosi donesene zakonodavni akt Uredba o taksonomiji. Uredbom se uspostavlja klasifikacijski sustav kojim će se određivati da li je neka gospodarska djelatnost

okolišno održiva to jest, smatrat će se okolišno održivom ako pridonese jednom okolišnom cilju ili više njih ali ako ne šteti niti bitno niti jednom cilju.

Mjesta za napredak ima kod minimiziranja rizika gdje treba pratiti unutarnje i vanjske rizike koji su povezani sa društvenim utjecajem poslovnog modela, zaštitom okoliša, financijama, politikama usklađenosti i operacijama. Potrebno je u budućnosti poboljšati način i oblike komunikacije s važnim dionicima kao što su zaposlenici. Edukacije su također jako bitna stvar kad se uvode novine u poduzeća. Kako bih se bolje obavljalo izvještavanje potrebno je kontinuirano provoditi edukacije novih i postojećih kadrova iz područja društvene odgovornosti i zaštite okoliša.

Poboljšanje osjetljivih procesa itekako može u budućnosti doprinijeti nefinancijskom izvještavanju. Moguće je ispitati osjetljive procedure na način da se istraže procedure i kanali komunikacije za pojedince koji žele prijaviti kršenje zakona i nepravilno ponašanje. Potrebno je i dalje jako isticati važnost transparentnosti i poticati transparentnost u nefinancijskog izvještavanju. Istražiti transparentnost djelovanja uprave i menadžera na svim razinama u organizaciji. Ispitati njihovo djelovanje i odlučivanje u organizaciji kako ta organizacija djeluje na društvo i okoliš. U svemu tome kako bih nefinancijsko izvještavanje bilo još razvijenije u budućnosti i obavljalo svoju svrhu potrebno je ispitati procese nadzora, kakva je njihova uloga internih nadzornih tijela i njihov odnos s upravom.

Nefinancijsko izvještavanje postaje sve značajnije kako organizacije i dionici sve više prepoznaju važnost društvenih, ekoloških i upravljačkih (ESG) faktora. Za budućnost nefinancijskog izvještavanja očekuje se da će sve više zemalja i regulatornih tijela uvesti obavezne zahtjeve za nefinancijsko izvještavanje. Također, rad na uspostavi međunarodnih standarda, poput onih koje razvija Međunarodna organizacija za standardizaciju (ISO) i Global Reporting Initiative (GRI), će se intenzivirati. Organizacije bi trebale sve više integrirati nefinancijske informacije u svoje financijske izvještaje kako bi pružile cjelovitiji prikaz svog poslovanja. To će pomoći dionicima da bolje razumiju kako ESG faktori utječu na financijske performanse kompanije. Tehnološki napredak je izuzetno bitan poput umjetne inteligencije i big data analitike, poboljšat će prikupljanje, analizu i izvještavanje nefinancijskih podataka. To će omogućiti preciznije i učinkovitije izvještavanje.

Investitori će se sve više koristiti nefinancijskim informacijama za donošenje investicijskih odluka. ESG faktori će postati važan dio procjene rizika i dugoročne održivosti investicija. Radit će se na razvoju metodologija koje omogućuju bolje mjerenje i usporedbu nefinancijskih performansi između različitih organizacija i industrija. U ovim prognoziranjima se nefinancijski faktori tretiraju jednako važnim kao i financijski pokazatelji.

5. ZAKLJUČAK

U završnom razmatranju teme nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske, mogu se istaknuti neki ključni zaključci koji proizlaze iz analize dostupnih podataka, literature i istraživanja provedenog u ovom radu. Nakon uvoda, drugi dio govori o funkcijama i institucionalnom okviru javnog sektora gdje ističe važnost ekonomike javnog sektora u analizi i razumijevanju uloge države u tržišnom gospodarstvu. Šimović i Deskar-Škrbić (2021) detaljno objašnjavaju tri osnovne funkcije javnog sektora prema Musgraveu: alokacijsku, distribucijsku i stabilizacijsku. Ove funkcije omogućavaju državi da se efikasno nosi s tržišnim neuspjesima, osigurava pravednu raspodjelu bogatstva i stabilizira gospodarstvo kroz makroekonomske politike. Treći dio rada je usmjeren na smjernice i okvire nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru. Direktive 2014/95/EU i 2022/2464/EU predstavljaju značajne korake ka povećanju transparentnosti i odgovornosti velikih poduzeća u Europskoj uniji. Direktiva 2014/95/EU postavila je temelje za obvezno objavljivanje nefinancijskih informacija, fokusirajući se na okolišna, socijalna i upravljačka pitanja. Potreba za većom usporedivosti i transparentnošću u nefinancijskim informacijama prepoznata je kao ključni faktor za postizanje održivog svjetskog gospodarstva. Direktiva je potaknula poduzeća na objavljivanje informacija koje utječu na okoliš, zdravlje, sigurnost, radne uvjete i borbu protiv korupcije, te se time nastojalo osigurati odgovorno poslovanje i povećati društvenu odgovornost poduzeća. Nastavak tog trenda vidljiv je u Direktivi 2022/2464/EU koja proširuje obveze izvještavanja na više poduzeća, uključujući i srednja, te unosi detaljnije i standardizirane zahtjeve za izvještavanje. Obje direktive naglašavaju važnost usklađivanja s međunarodnim okvirima i najboljim praksama, te potiču na edukaciju i savjetovanje kako bi se osigurala pravilna primjena zakonskih propisa. Četvrti dio usmjeren je na samu bit rada nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske. Svrha nefinancijskog izvještavanja je promicanje transparentnosti, odgovornosti i održivog poslovanja, što doprinosi boljem razumijevanju i upravljanju društvenim, ekološkim i etičkim aspektima poslovanja. U kontekstu Republike Hrvatske, postoji sve veća potreba za transparentnošću i odgovornim poslovanjem, uz detaljno prikazivanje utjecaja poduzeća na okolinu i zajednicu, potičući društvo na prihvaćanje održivog razvoja. Korisnici koriste nefinancijske izvještaje kako bi stekli uvid u poslovne prakse koje nisu obuhvaćene tradicionalnim financijskim izvještajima, ali su ključne za procjenu ukupne vrijednosti organizacije i njenog utjecaja na širu zajednicu. Korisnik nefinancijskog izvještaja može biti

svatko tko je zainteresiran za informacije iz izvještaja kao što su: investitori, dionici i vlasnici, klijenti i potrošači, dobavljači, zaposlenici, regulatorna tijela, društvene zajednice itd. Nefinancijsko izvještavanje je u stalnom rastu i napreduje, s novim trendovima i okolišem koji zahtijevaju kontinuirane inovacije. Od 2024. godine, financiraju se projekti usmjereni na održivo poslovanje i okolišne inicijative, čime Europska unija predvodi na globalnoj razini.

Napredak u području nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske zahtijeva koordinirane napore svih dionika, uključujući vladu, regulatorna tijela, javne institucije, civilno društvo i građane. Samo kroz zajednički angažman i suradnju možemo ostvariti transparentnije, odgovornije i održivije javno upravljanje koje će služiti interesima svih građana Republike Hrvatske. Iako su postignuti određeni pomaci u području nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Hrvatske, još uvijek postoje izazovi koji zahtijevaju pažljivu pozornost. Nedostatak standardizacije, nedostatak resursa i stručnosti, kao i nedovoljna svijest i angažman ključnih dionika, predstavljaju prepreke koje treba prevladati kako bi se osigurala efikasna implementacija nefinancijskog izvještavanja na svim razinama javnog sektora. Unatoč izazovima, postoji značajan potencijal za daljnji razvoj nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru. Uvođenje jasnih smjernica i standarda, ulaganje u obuku i edukaciju relevantnih dionika, te promicanje kulture transparentnosti i odgovornosti mogu pridonijeti poboljšanju praksi nefinancijskog izvještavanja i povećanju povjerenja javnosti u rad javnih institucija.

Prema tome imamo Institut za društveno odgovorno poslovanje koje je nefinancijsko izvještavanje smatralo iznimno važnim zahtijevalo je da bi se Direktiva 2014/95/EU trebala uvesti u računovodstveni sustav najkasnije do 6. prosinca 2016. godine, što i je. Većina poduzeća koja primjenjuju Direktivu 2014/95/EU posluju u više zemalja EU što im olakšava izvještavanje jer oni i dalje zadržavaju pravo izvještavanja samo onih informacija koje ne nanose štetu poslovnom položaju njihova poduzeća. Sve više poduzetnika je nefinancijsko izvještavanje uvrstilo kao poslovnu strategiju društva te sve više gledaju na to kao analiza i izvještavanje materijalnih aspekata za poduzeća i korisnike.

Sastavljanje nefinancijskog izvještaja pomaže organizacijama da integriraju ekonomske, okolišne i društvene aspekte poslovanja, te postignu ravnotežu između postizanja financijskih ciljeva i odgovornog djelovanja prema društvu i okolišu. Poslovni uspjeh izdavatelja često je povezan s nefinancijskim izvještavanjem jer investitori, dobavljači i poslovni partneri sve više

obraćaju pažnju na takve informacije. Ulagatelji vrednuju održivost i društvenu odgovornost pri donošenju odluka o ulaganjima. Proučavanje nefinancijskih čimbenika, kao što su emisije stakleničkih plinova, ugljični otisak, upravljanje vodnim resursima i zaštita ljudskih prava, pomaže im u procjeni dugoročnog potencijala i stabilnosti organizacija. Dobavljači također sve više postavljaju zahtjeve prema organizacijama u pogledu njihove društvene odgovornosti i održivih praksi. Poslovni partneri traže organizacije koje promiču etično poslovanje, poštuju ljudska prava i brinu se o zaštiti okoliša. Nefinancijsko izvještavanje nije samo odgovor na zahtjeve zakonodavstva već i korak prema stvaranju održive budućnosti za sve dionike.

LITERATURA

1. Boris, T. (2016) Uloga interne revizije u nefinancijskom izvještavanju prema Direktivi 2014/95/EU Dostupno na: <https://katalog.efzg.hr/pagesResults/bibliografskiZapis.aspx?¤tPage=2&searchById=30&sort=0&age=0&spid0=30&spv0=Nefinancijsko+izvje%c5%a1tavanje&mid0=0&vzid0=0&selectedId=140000073>
2. Dečman, N., Švigir, A. i Rep, A. (2019). Uloga nefinancijskih informacija u poslovnom odlučivanju u ovisnosti o karakteristikama poduzeća. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/221179>
3. EUR-Lex, "Održivi razvoj". Pristupljeno: 08.03.2024. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/HR/legal-content/glossary/sustainable-development.html>
4. Europska komisija, Društveno odgovorno poslovanje i odgovorno poslovanje, preuzeto: https://ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-socialresponsibility-responsible-business-conduct_hr?etrans=hr (10.6.2024.)
5. Globalna inicijativa za izvještavanje, „Our mission and history“. Pristupljeno: 9.4.2024. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>
6. Hanfa, (2021) "SMJERNICE ZA IZRADU I OBJAVU ESG RELEVANTNIH INFORMACIJA IZDAVATELJA"
7. Hladika, M. (2019) *Nefinancijsko izvještavanje prema Zakonu o računovodstvu*. Dostupno: EFZG knjižnica
8. Horvat M. (2018). Integrirano financijsko i nefinancijsko izvještavanje. Dostupno: EFZG knjižnica
9. Hrvatska gospodarska komora, (2021.) "Uredba o taksonomiji i aktivnosti koje obuhvaća u kontekstu kriterija ublažavanja i prilagodbe klimatskim promjenama" Pristupljeno 8.3.2024. Dostupno na: <https://www.hgk.hr/documents/uredba-o-taksonomijimingor-12052021609bbca2426f2.pdf>
10. Institut za društveno odgovorno poslovanje, „Što je nefinancijsko izvještavanje ili izvještavanje o održivosti?“ Pristupljeno: 12.3.2023. Dostupno na: <https://idop.hr/sto-je-nefinancijsko-izvjestavanje-ili-izvjestavanje-o-odrzivosti/>

11. Jurlina, A. (2020) Nefinancijsko izvještavanje kroz primjenu općeg modula GRI standarda : studija slučaja odabranih velikih društava u RH : specijalistički diplomski stručni. Split: A. Jurlina. Dostupno na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:576310>
12. Klun, T. (2015) *Financijsko i nefinancijsko izvještavanje*. Dostupno na: <https://zir.nsk.hr/islandora/object/unin:313>
13. Marijan, I. (2022) Nefinancijsko izvještavanja u funkciji kvalitetnog i održivog upravljanja organizacijom. Dostupno na: <https://repositorij.unin.hr/islandora/object/unin%3A5504/datastream/PDF/view>
14. Ministarstvo financija, „Nefinancijsko izvješće“. Preuzeto: 14.3.2024. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/print.aspx?id=2361&url=print>
15. Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja, „EMAS“. Preuzeto: 19.3.2024. Dostupno na: <https://mingor.gov.hr/o-ministarstvu-1065/djelokrug/uprava-za-klimatske-aktivnosti-1879/eko-oznake/emas-1422/1422>
16. Omazić, M. A.; Markota Vukić, N. ; Ravlić Ivanović, I. ; Cigula, K. ; Marszalek, V. ; Rösler, B. (2020) Analiza stanja nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj 2017. i 2018. // *Socijalna ekologija*. 29(2020), 2, str. 207-226. Dostupno na: <https://doi.org/10.17234/SocEkol.29.2.3>
17. Omazić, M. A.; Markota Vukić, N. ; Ravlić Ivanović, I. ; Cigula, K. ; Marszalek, V. ; Rösler, B. (2020) *Analiza stanja nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj 2017. i 2018.* // *Socijalna ekologija*. 29(2020), 2, str. 207-226. Dostupno na: <https://doi.org/10.17234/SocEkol.29.2.3>
18. Osmanagić Bedenik N, Strugar I., Labaš D., Kojić V. (2016) *Nefinancijsko izvještavanje: izazov održivog poslovanja*. Dostupno: EFZG knjižnica
19. Poslek, M. (2011) *Međuovisnost interesno-utjecajnih skupina i nefinancijskog izvještavanja hrvatskih poduzeća*. Dostupno: EFZG knjižnica
20. Službeni list Europske unije (2014) *Direktiva 2014/95/EU o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014L0095>
21. Službeni list Europske unije (2017). *Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama)*.

- Dostupno na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=DE](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=DE)
22. Službeni list Europske unije C215/1 (5.7.2017.), INFORMACIJE INSTITUCIJA, TIJELA, UREDA I AGENCIJA EUROPSKE UNIJE, Komunikacija komisije (2017/C 215/01). Dostupno na: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=DE](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=DE)
23. Službeni list Europske unije L 330/1 (15.11.2014.), 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. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>
24. Službeni list Europske unije, (2022.) „DIREKTIVA (EU) 2022/2555 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA“. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2555>
25. Švigir, A. (2018) *Uloga integriranog financijskog i nefinancijskog izvještavanja u donošenju poslovnih odluka : doktorski rad* Zagreb, Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/322906>
26. V. Vašiček, M. D. Kostić i dr. (2024.) „Izazovi financijskog i nefinancijskog izvještavanja jedinica javnog sektora u kontekstu promjenjivih korisnika informacija“, Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet
27. Vašiček, D. (2008.). *Hrvatski javni sektor-praksa i perspektiva*. Dostupno na: <https://katalog.efzg.hr/pagesResults/bibliografskiZapis.aspx?¤tPage=1&searchById=1&sort=0&age=0&spid0=1&spv0=javni+sektor&mdid0=0&vzid0=0&selectedId=12037826>
28. Vašiček, D., Pajković, I. & Čičak, J. (2022) *Trendovi financijskog i nefinancijskog izvještavanja u javnom sektoru*. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/1222149>
29. Vukić, N. (2015) *Izveštavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU, Računovodstvo, revizija i financije*. Dostupno na: <https://www.rrif.hr/rrif-2015-12/>

30. Vuković, R. (2019) *Nefinancijsko izvještavanje kao novi trend u računovodstvu održivosti s primjerima dobre prakse : specijalistički diplomski stručni*. Zagreb: R. Vuković.
Dostupno na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:515849>
31. Geiger, S. i Ching, K. (2024.), The Age of Greenwashing series addresses how to identify and mitigate greenwashing risks from a corporate reporting, asset management as well as advisory perspective, preuzeto 15. srpnja 2023. s https://www.ey.com/en_ch/sustainability-financialservices/how-can-financial-institutes-avoid-greenwashing-in-their-corporate-reporting

POPIS SLIKA

Slika 1 Obveza izvještavanja o održivosti	17
Slika 2 Povezanost taksonomija s NFDR i SFDR.....	20
Slika 3 Vremenski okvir izvještavanja o održivosti prema vrsti obveznika.....	24
Slika 4 Povijesni razvoj GRI Standarda.....	26
Slika 5 Struktura GRI standarda	27
Slika 6 Godišnji izvještaji poduzetnika.....	28
Slika 7 Područja praćenja u Nacionalnoj studiji 2019. i 2020.	30
Slika 8 Povijesni razvoj nefinancijskog izvještavanja (1900.-2004.).....	31
Slika 9 Povijesni razvoj nefinancijskog izvještavanja (2004.-2022.).....	32

POPIS GRAFOVA

Graf 1 Udio nefinancijskih izvještaja sastavljenih prema vrsti okvira za izvještavanje	38
Graf 2 Prikaz sadržaja nefinancijskog izvješća prema zakonskom sadržaju	39

ŽIVOTOPIS

Andela Miloloža

Spol: Žensko Datum rođenja: 02/02/2000. Mjesto rođenja: Zagreb

Državljanstvo: hrvatsko

E-adresa: andela.miloloza39@gmail.com

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

[2018 – 2024] Poslovna ekonomija - Računovodstvo i revizija

Ekonomski fakultet Zagreb

Mjesto: Zagreb

Zemlja: Hrvatska

[2014 – 2018] Srednja ekonomska škola

Srednja ekonomska škola

Mjesto: Livno

Zemlja: Bosna I Hercegovina

JEZIČNE VJEŠTINE

Materinski jezik: hrvatski

Drugi jezici:

engleski

SLUŠANJE A2 ČITANJE A2 PISANJE A2

GOVORNA PRODUKCIJA B1 GOVORNA INTERAKCIJA B1

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

DIGITALNE VJEŠTINE

MS Office (Word, Powerpoint, Outlook, Excel)