

STRUKTURA, SADRŽAJ I PRIMJERI NEFINANCIJSKIH IZVJEŠĆA I INTEGRIRANOG IZVJEŠĆA ZA VELIKE PODUZETNIKE I GRUPE OD JAVNOG INTERESA

Raguž, Ena

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj
Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja
Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:691345>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-29**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of
Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Preddiplomski studij, smjer Financijski menadžment

Ena Raguž

**STRUKTURA, SADRŽAJ I PRIMJERI NEFINANCIJSKIH
IZVJEŠĆA I INTEGRIRANOG IZVJEŠĆA ZA VELIKE
PODUZETNIKE I GRUPE OD JAVNOG INTERESA**

Završni rad preddiplomskog studija

Osijek, 2022.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Preddiplomski studij, smjer Financijski menadžment

Ena Raguž

**STRUKTURA, SADRŽAJ I PRIMJERI NEFINANCIJSKIH
IZVJEŠĆA I INTEGRIRANOG IZVJEŠĆA ZA VELIKE
PODUZETNIKE I GRUPE OD JAVNOG INTERESA**

Završni rad preddiplomskog studija

Kolegij: Financijsko računovodstvo

JMBAG: 0303036904

e-mail: enaopa8@gmail.com

Mentor: prof. dr. sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2022.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Undergraduate studies, Financial management

Ena Raguž

**STRUCTURE, CONTENT AND EXAMPLES OF NON-
FINANCIAL REPORTS AND INTEGRATED REPORTS FOR
LARGE ENTERPRISES AND PUBLIC INTEREST GROUPS**

Undergraduate final paper

Osijek, 2022.

IZJAVA
O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI,
PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA,
SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA
I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je specijalistički rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska.
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. Izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog

Ime i prezime studenta/studentice: Ena Raguž

JMBAG: 0303036904 **OIB:** 94311610872

e-mail za kontakt: enaopa8@gmail.com

Naziv studija: preddiplomski studij Financijski menadžment

Naslov rada: Struktura, sadržaj i primjeri nefinancijskih izvješća i integriranog izvješća za velike poduzetnike i grupe od javnog interesa

Mentor/mentorica diplomskog rada: prof. dr. sc. Ivo Mijoč

U Osijeku, 2022. godine

Potpis



Sažetak

Direktivom 2014/95/EU koja je stupila na snagu 1. siječnja 2017. godine, ujedno je stupio na snagu novi zakonodavni okvir koji se odnosi na objavljivanje nefinancijskih informacija, a isti se odnosi na trgovačka društva od javnog interesa sa više od 500 zaposlenih. Očekivanja Europske komisije vezana uz Direktivu 2014/95/EU bila su usmjerena na ostvarivanje veće transparentnosti i usklađenosti prilikom objavljivanja informacija. Pod objavljivanjem nefinancijskih informacija podrazumijevaju se informacije o ekonomskim, okolišnim i društvenim učincima. Poduzetnici imaju cilj da prikažu svoje poslovanje na što bolji način kako bi javnost imala što bolju sliku o njihovom poslovnom modelu. Stupanjem na snagu Direktive 2014/95/EU nastali su nacionalni i međunarodni okviri kao smjernice za izvještavanje nefinancijskih informacija. Jedan od ključnih čimbenika koji utječe na kvalitetu poslovnog odlučivanja je informiranost menadžera prilikom donošenja poslovnih odluka.

Ključne riječi: nefinancijsko izvješće, Direktiva 2014/95/EU, GRI standardi, održivi razvoj, društveno odgovorno poslovanje.

Abstract

Simultaneously with Directive 2014/95 EU which was enacted 01 January 2017 new legal framework was enacted as well. Latter refers to publishing non-financial information of enterprises of public interest with more than 500 employees. Expectations of EU with regard to Directive 2024/95 aimed to acquire more transparency and compliance when publishing information. Publishing of non-financial information means information on economic, environmental, and societal effects. Entrepreneurs are interested in showcasing their enterprises as better as possible so that public can have better understanding of their business model. Enacting Directive 2014/95 EU ushered in national and international framework as guidance for reporting non-financial information. One of a key factors which influence quality of business decision making is informing management on occasion of business decision making.

Key words: non-financial report, Directive 2014//95, GRI standards, Sustainable development, socially responsible enterprise.

Sadržaj

1. UVOD	1
2. ZAKONODAVNI OKVIR	2
2.1. Zakon o računovodstvu	3
2.2. Direktiva 2014/95/EU.....	4
2.3. Obveznici nefinancijskih izvještaja	8
2.4. Pojam nefinancijskih informacija	10
2.5. Godišnje izvješće poduzetnika	13
2.5.1. Nefinancijski izvještaj.....	14
2.5.2. Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja.....	15
2.6. Revizija nefinancijskih izvještaja	17
3. GLOBALNA INICIJATIVA ZA IZVJEŠTAVANJE	19
3.1. Opseg izvještaja	20
3.2. Struktura GRI	21
3.3. Proces primjene	27
3.4. Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanjem	27
4. RASPRAVA	30
4.1. Obveznici izrade i sadržaj.....	32
4.2. Struktura izvještaja	32
4.3. Okviri nefinancijskog izvještavanja	33
4.4. Načela nefinancijskog izvještavanja.....	33
4.5. Analiza usklađenosti nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj.....	34
4.5.1. Predmet i cilj analize.....	35
4.5.2. Način nefinancijskog izvještavanja.....	35
4.5.3 Okviri nefinancijskog izvještavanja.....	36

4.5.4. Nefinancijski izvještaji hrvatskih kompanija.....	37
5. ZAKLJUČAK.....	40
Literatura	42
Popis slika	46
Popis tablica	46
Popis grafikona.....	46
Popis korištenih kratica	47

1. Uvod

Donošenjem i stupanjem na snagu Direktive o nefinancijskom izvještavanju 2014/95/EU, nefinancijsko izvještavanje postalo je obveza određenih velikih poduzeća i grupa na području Europske unije. Navedena Direktiva stupila je na snagu početkom 2017. godine.

Za razliku od financijskog izvještavanja, nefinancijsko nije strogo uređeno već se predlaže usklađivanje s odabranim smjernicama. S obzirom da izvještaj nema propisane zakonske okvire, nego samo preporučene, u Republici Hrvatskoj ne postoji nacionalni okvir za nefinancijsko izvještavanje.

Nefinancijsko izvještavanje pruža informacije o učinkovitosti poduzeća u pogledu okoliša i društvene odgovornosti te je poznato i kao izvještavanje o održivom razvoju, izvještavanje o društveno odgovornom poslovanju, izvještavanje o stanju okoliša, izvještavanje o zaštiti okoliša.

Ova vrsta izvještaja poboljšava kvalitetu informacija prikazanih u godišnjim financijskim izvještajima. Nefinancijsko izvješće može biti integrirano u izvještaj posloводства ili se može objaviti kao zasebni izvještaj. Od poduzeća se zahtjeva da prilikom sastavljanja nefinancijskog izvješća opišu svoj poslovni model, ishode i rizike usvojenih politika vezanih uz obvezne teme, a trebaju se voditi poznatim izvještajnim okvirima.

GRI standardi predstavljaju bitnu stavku u procjeni kvalitete sastavljanja nefinancijskih izvještaja. Novi oblik nefinancijskog izvještavanja predstavljaju GRI standardi koji se primjenjuju od 2018. godine. Standardi GRI-a sastoje se od tri standarda koji su podijeljeni na tri modula, a to su ekonomski, okolišni i društveni te je svaki od njih podijeljen na teme. Primjena određenog standarda ovisi o djelatnosti poduzeća.

S obzirom da standardi obveznicima nefinancijskog izvještavanja ostavljaju na izbor na koji način će izvještavati, u radu je prikazana analiza stanja nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj. Iz analize se zaključuje da najvećim dijelom obveznici nefinancijskog izvještavanja, ali i oni koji su odlučili objaviti nefinancijsko izvješće objavljuju ga kao integrirano izvješće unutar godišnjeg izvješća.

2. Zakonodavni okvir

Prema Hladika i dr. (2017b) na temelju novog zakonskog okvira, određeni hrvatski poduzetnici od 1. siječnja 2017. godine obvezni su započeti s izvještavanjem nefinancijskih pokazatelja. Direktivom o nefinancijskim informacijama 2014/95/EU nastala je obveza za određenu kategoriju gospodarskih subjekata za izradu nefinancijskog izvješća. Shodno tome, određeni veliki poduzetnici osim financijskih izvještaja trebaju objavljivati i ostale izvještaje koji sadrže nefinancijske informacije koje prema Direktivi 2014/95/EU od 1. siječnja 2017. godine postaju mnogo detaljnije i opsežnije.

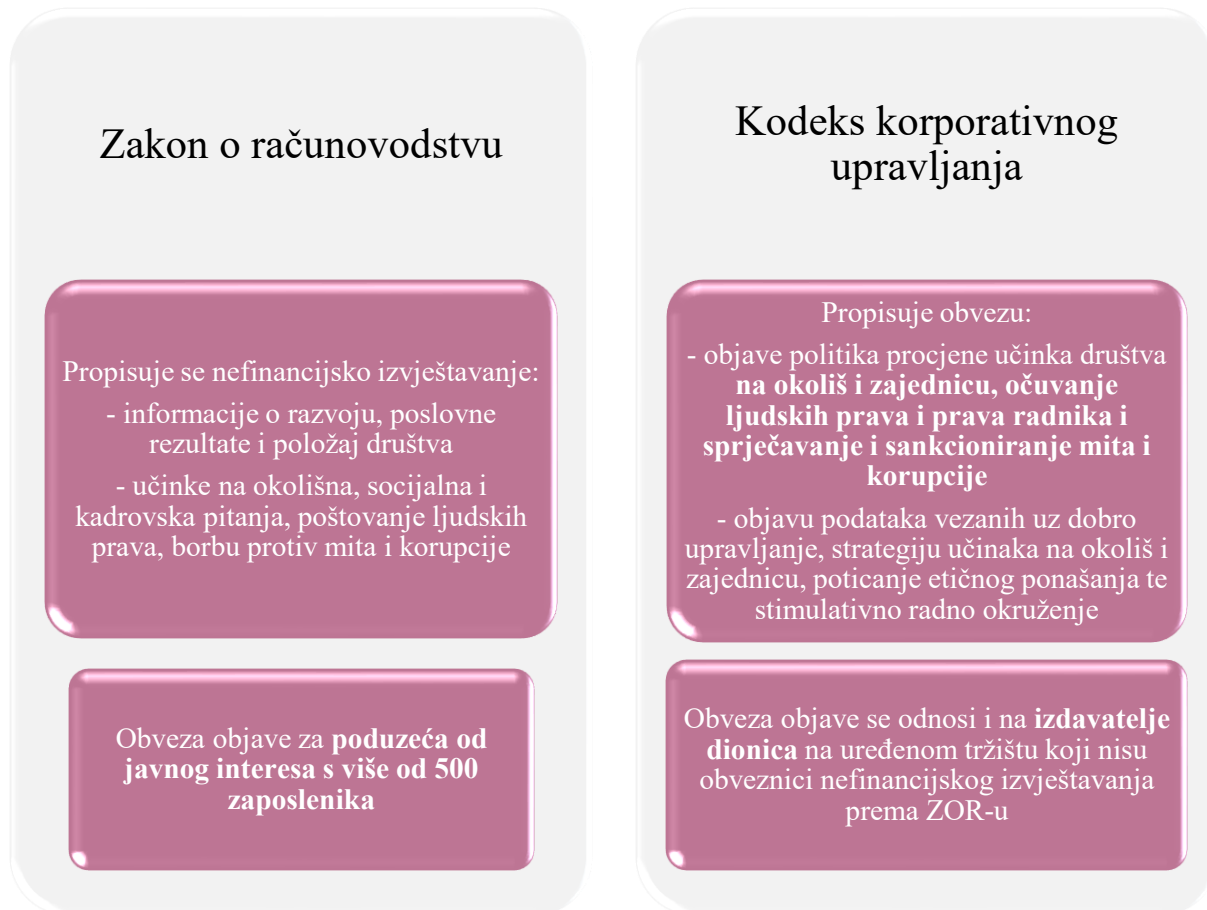
Europska unija (u daljnjem tekstu: EU) pod objavljivanjem nefinancijskih informacija podrazumijeva informacije o utjecaju poduzeća na okoliš i društvo, a što predstavlja informacije za izvještaj o društvenoj odgovornosti ili održivosti poduzeća. Novim Zakonom o računovodstvu (NN 78/15 i dalje) želi se povećati transparentnost velikih te konkurentnost malih i srednjih poduzetnika.

Na razini Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: RH) zakonodavni okvir prati Ministarstvo financija te je obvezu o izradi nefinancijskog izvještavanja ugradilo u Zakon o računovodstvu (u daljnjem tekstu: ZOR). Prema gore spomenutom Zakonu, početkom 2017. godine, odnosno 1. siječnja na snagu su stupile odredbe koje se odnose na nefinancijska izvješća te su prva nefinancijska izvješća gospodarski subjekti imali su obvezu predati u 2018. godini za prethodnu godinu. Shodno tome, zakonski okvir izvještavanja nefinancijskih informacija ne postoji na nacionalnoj i međunarodnoj razini već postoje samo preporučeni standardi i inicijative. Sadržaj nefinancijskih izvještaja u najvećoj mjeri ovisi o specifičnosti zahtjeva pojedine države, industrije ili poduzetnika. Stoga, poduzetnik može objavljivati nefinancijske informacije u obliku koji je integriran u izvještaj posloводства ili kao zasebni izvještaj poznat kao izvještaj o održivosti ili izvještaj o društvenoj odgovornosti.

Za razliku od financijskog izvještavanja, nefinancijsko izvještavanje nije strogo uređeno već je preporuka da ga se uskladi s odabranim međunarodnim smjernicama ili standardima. Prema podacima Prema podacima koje je prikupila Financijska agencija, objavljeno u prijedlogu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu (2016), s konačnim prijedlogom Zakona iz prosinca 2016. godine oko 70 poduzetnika je u RH bilo obveznik izrade

nefinancijskog izvješća u navedenom periodu. Slikoviti prikaz Zakonskog okvira prikazan je na Slici 1.

Slika 1. Zakonodavni okvir o nefinancijskom izvještavanju



Izrada autora prema: HANFA (2021.)

2.1. Zakon o računovodstvu

Prema ZOR-u, 1. siječnja 2017. godine postalo je zakonska obveza određenim gospodarskim subjektima za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2017. godine. Tom zakonskom obvezom Republika Hrvatska je implementirala u ZOR, Direktivu 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. godine. Nova Direktiva 2014/95/EU izmijenila je Direktivu 2013/34/EU koja se odnosi na objavljivanje nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa, pod nazivom Direktiva o nefinancijskom izvještavanju u nacionalni pravi poredak, njome se želi povećati transparentnost poslovanja velikih poduzeća te konkurentnost malih i srednjih poduzeća, objavljivanjem nefinancijskih informacija.

Obveznici nefinancijskog izvještavanja prema ZOR-u (NN 120/16) članak 21.a, stavak 1. „Veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje izvješće posloводства uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem,...” Navedeno, prema članku 24. a ZOR-a stavak 1. (NN 78/15, NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20; u daljnjem tekst: NN 78/15 i dalje), vrijedi i za obveznike konsolidiranog nefinancijskog izvješća.

Poduzetnik koji ispuni obveze iz stavka 1., 2., 3., 4. i 5 članka 21.a ZOR-a (NN 78/15 i dalje), ujedno je ispunio i obvezu koja se odnosi na analizu nefinancijskih informacija iz navedenog članka.

Nadzor poduzetnika u dijelu koji se odnosi na izradu i objavu nefinancijskog izvješća iz članka 21.a spomenutog Zakona i konsolidiranog nefinancijskog izvješća iz članka 24.a Zakona o računovodstvu (NN 78/15 i dalje) obavlja Ministarstvo financija. O provedenim nadzorima i utvrđenim nepravilnostima, Ministarstvo financija obavješćuje javnost na svojim internetskim stranicama.

Poduzetnici kojima poslovna godina nije jednaka kalendarskoj godini izvještavaju Ministarstvo financija o ispunjenoj obvezi izrade i objave nefinancijskog izvješća iz članka 21.a ovog Zakona i konsolidiranog nefinancijskog izvješća iz članka 24.a Zakona o računovodstvu (NN 78/15 i dalje).

2.2. Direktiva 2014/95/EU

Prilikom donošenja Direktive o nefinancijskom izvještavanju Europska komisija se rukovodila učestalim pozivima Europskog parlamenta na jačanje pravnog okvira EU-a u vezi s izvještavanjem o utjecajima poduzeća na društvo i okoliš.

Direktiva 2014/95/EU o nefinancijskom izvještavanju uslijedila je nakon usvajanja računovodstvene Direktive 2013/34/EU sukladno kojoj su napravljene izmjene ZOR-a.

Navedena Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća o objavljivanju nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa ugradila se u hrvatski računovodstveni sustav 6. prosinca 2016. godine. Istom se izmjenjuje Direktiva 2013/34/EU koja se odnosi na godišnje financijske izvještaje, konsolidirane financijske izvještaje i povezana izvješća za određene vrste poduzeća. Nadalje, Direktivom poduzetnici zadržavaju pravo izvještavanja samo onih informacija koje ne nanose štetu poslovnom položaju njihova poduzeća. Smjernice i upute u sastavljanju nefinancijskog izvještavanja, odnosno Direktiva od poduzeća zahtjeva da opišu svoj poslovni model, ishode i rizike usvojenih politika vezanih uz obvezne teme te ih potiču da se pritom vode poznatim izvještajnim okvirima. Određeni gospodarski subjekti počeli su s primjenom 2018. godine. Primjenom se postigla veća transparentnost informacija i povećala se otpornost i uspješnost trgovačkih društava u financijskom i nefinancijskom pogledu (SL EU 5/17).

Članak 2. Direktive 2014/95/EU navodi smjernice za izvješćivanje te propisuje da „Komisija izrađuje neobvezujuće smjernice o metodologiji podnošenja izvješća o nefinancijskim informacijama, uključujući opće i sektorske nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti radi olakšavanja relevantnog, korisnog i usporedivog objavljivanja nefinancijskih informacija poduzeća.” (SL EU 5/17)

Pri izradi smjernica Komisija je preispitala nacionalne okvire, okvire EU-a i međunarodne okvire. Načela i sadržaj temelje se na okvirima prikazanim u Tablici 1.

Tablica 1. Načela i sadržaj smjernica za izvještavanje

CDP
Organizacija <i>Climate Disclosure Standards Bord</i>
Smjernice OECD-a o dužnoj pažnji za odgovorne lance opskrbe mineralima i sukobima pogođenih i visokorizičnih područja i njihovim dopunama
Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (EMAS) i povezanim sektorskim referentnim dokumentima
Publikacija Europske federacije udruga financijskih analitičara pod nazivom <i>KPIs for Environmental, Social, Governance (ESG), a Guideline for the Integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation</i> (ključni pokazatelji uspješnosti za okoliš, društvo i upravljanje; smjernice za njihovu integraciju u financijsku analizu i vrednovanje trgovačkih društava)
Organizacija <i>Global Reporting Initiative</i>
Smjernice FAO-a i OECD-a za odgovorne lance opskrbe u poljoprivredi

Smjernice o strateškom izvješćivanju Vijeća za financijsko izvješćivanje UK-a
Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj
Okvir za izvješćivanje u skladu s vodećim načelima poduzetništva i ljudskim pravima
Norma ISO 26000 Međunarodne organizacije za normizaciju
Međunarodni okviru za integrirano izvješćivanje
Model Smjernica o izvješćivanju podataka o ESG-u ulagateljima u okviru Inicijative UN-a o održivim burzama
Protokol o prirodnom kapitalu
Vodič o ekološkom otisku proizvoda i organizacija
Organizacija <i>Sustainability Accounting Standards Bord</i>
Kodeks o održivom razvoju Njemačkog vijeća za održivi razvoj
Tripartitna deklaraciji o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada
Globalni sporazumu UN-a
Ciljevi održivog razvoja UN-a, Rezolucija od 25. rujna 2015. „Promijeniti svijet: program održivog razvoja do 2030.”
Vodeća načela UN-a o poduzetništvu i ljudskim pravima za provedbu okvirnog programa UN-a „Zaštita, poštovanje i pomoć”

Izrada autora prema: Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama
(SL EU 5/17:3).

U Direktivi 2014/95/EU ističe se kako se navedenim smjernicama nastoji pomoći gospodarskim subjektima u objavljivanju visokokvalitetnih, relevantnih, korisnih, usklađenih i usporedivih nefinancijskih informacija na način kojim se potiče snažan i održivi rast i zapošljavanje te osigurava transparentnost prema dionicima. Neobvezujućim smjernicama stavlja se naglasak na relevantne, korisne i usporedive nefinancijske informacije u skladu s člankom 2. Direktive 2014/95/EU o objavljivanju nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa. Europska komisija izradila je navedene smjernice u cilju razvoja metodologije utemeljene na načelima koja su relevantna za trgovačka društva u svim gospodarskim sektorima. Smjernicama bi se trebala u najvećoj mogućoj mjeri osigurati usporedivost trgovačkih društava i sektora (SL EU 5/17).

Prema Direktivi 2014/95/EU, trgovačka društva su dužna u svoja poslovna izvješća uključivati nefinancijska izvješća koja se sastoje od informacija koje omogućuju razumijevanje poslovnih rezultata poduzeća, slijed razvoja, položaja te aktivnosti i njihovih učinaka na poslovanje poduzeća (SL EU 5/17).

Članak 2. stavak 16. Direktive o računovodstvu (2013/34/EU) materijalne informacije definiraju se kao „status informacije u slučaju kada se za njezin izostanak ili pogrešno prikazivanje može razumno očekivati da će utjecati na odluke koje donose korisnici na osnovi financijskog izvještaja poduzeća. Materijalnost pojedinačnih stavki ocjenjuje se u kontekstu drugih sličnih stavki.” Pojam materijalne informacije često koriste sastavljači, revizori i korisnici financijskih informacija. Gospodarski subjekt koji dobro razumije ključne dijelove vrijednosnog lanca može utvrditi ključna pitanja i procijeniti aspekte na temelju kojih se informacije smatraju materijalnim. Kada se procjenjuje materijalnost nefinancijskih informacija treba uzeti u obzir novi element koji se uvodi Direktivom, upućivanje na informacije „u mjeri nužnoj za razumijevanje ... učinka aktivnosti.” (članak 1. stavak 1. Direktive). Informacije nisu nužno materijalne u svim kontekstima, gospodarski subjekti procjenjuju koje su informacije materijalne na temelju analize važnosti tih informacija. Primjer čimbenika koja se trebaju uzeti u obzir pri procjeni materijalnosti informacija prikazani su slikovitim prikazom.

Slika 2. Čimbenici za procjenu materijalnosti informacija



Izrada autora prema: Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (Direktiva 2014/95/EU, SL EU 5/17:5).

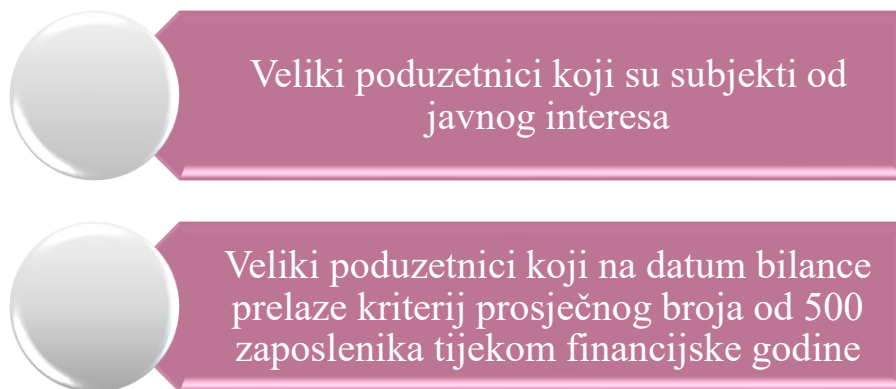
„Poduzeća koja podliježu ovoj Direktivi, trebala bi pružiti odgovarajuće informacije u vezi s pitanjima koja se ističu kao ona koja bi najvjerojatnije mogla prouzročiti ostvarenje osobnih

rizika kojima bi se izazvao ozbiljan učinak, zajedno s onima koji su se već ostvarili.” navedeno je u uvodnoj izjavi 8. Direktive.

2.3. Obveznici nefinancijskih izvještaja

Poduzetnici koji su obveznici nefinancijskog izvješća iz članka 21. a Zakona o računovodstvu (NN 78/15 i dalje) i konsolidiranog nefinancijskog izvješća iz članka 24.a ZOR-a prvi puta su trebali izraditi i objaviti izvješće za poslovnu godinu koja je počela 1. siječnja 2017. godine ili tijekom kalendarske 2017. godine. Obveznici izrade nefinancijskog izvješća prikazani su na slici 3.

Slika 3. Obveznici izrade nefinancijskog izvješća



Izrada autora prema: Ministarstvo financija (2022).

Ministarstvo financija RH na sljedeći način tumači obveznike nefinancijskog izvještavanja. Veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine, sukladno odredbama članka 21.a ZOR-a u svoje izvješće posloводства i uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem, uključujući:

- a) kratak opis poslovnog modela poduzetnika,
- b) opis politika poduzetnika u vezi s tim pitanjima, uključujući postupke temeljite analize koji se provode,
- c) rezultate tih politika,

- d) osnovne rizike povezane s tim pitanjima koji se odnose na poslovanje poduzetnika, uključujući kad je to relevantno i razmjerno, njegove poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzročiti negativne učinke na tim područjima te način na koji poduzetnik upravlja tim rizicima i
- e) nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti važne za određeno poslovanje.

Okvirni sadržaj nefinancijskog izvještaja uz područje obuhvata istih ukratko je sažeto i prikazano u Tablici 2.

Tablica 2. Nefinancijsko izvješće

Područje obuhvata	Okvirni sadržaj
Okolišna pitanja	Podaci o aktualnim i predvidljivim učincima poslovanja poduzetnika na okoliš po mogućnosti i na zdravlje i sigurnost, uporabu obnovljivih i/ili neobnovljivih izvora energije, emisiju stakleničkih plinova, uporabu vode i onečišćenje zraka i sl.
Socijalna i kadrovska pitanja	Mjere poduzete u cilju jamčenje jednakosti spolova, provedbe temeljnih konvencija Međunarodne organizacije rada, uvjeta rada, socijalnih dijaloga, poštivanje prava radnika na informacije i savjetovanje, poštivanje prava sindikata, zdravlja i sigurnosti na poslu i dijaloga s lokalnim zajednicama i/ili na mjere poduzete radi osiguravanja zaštite i razvoja tih zajednica i sl.
Pitanja u svezi ljudskih prava, borbe protiv korupcije i podmićivanja	Podaci o sprječavanju kršenja ljudskih prava i/ili važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja i sl.

Izrada autora prema: Ministarstvo financija (2022).

Sukladno prijedlogu Zakona o izmjenama i dopunama ZOR (NN 78/15 i dalje) poduzetnik koji je ujedno i obveznik može izraditi zasebno nefinancijsko izvješće koje se odnosi na istu poslovnu godinu, međutim njime treba obuhvatiti informacije koje se zahtijevaju za nefinancijsko izvješće. Od obveze izrade nefinancijskog izvješća, izuzima se poduzetnik koji je društvo kći te ako su taj poduzetnik i njegova društva kćeri uključeni u godišnje konsolidirano izvješće posloводства ili zasebno izvješće drugog poduzetnika.

Revizorsko društvo ili samostalni revizor u okviru zakonske revizije provjerava da li je izrađeno nefinancijsko izvješće. Posredni i neposredni nadzor poduzetnika obavlja Ministarstvo financija u dijelu koji se odnosi na izradu i objavu nefinancijskog izvješća iz

članka 21. a Zakona o računovodstvu (NN 78/15 i dalje) i konsolidiranog nefinancijskog izvješća.

Ministarstvo financija izvještavaju i oni poduzetnici kojima poslovna godina nije jednaka kalendarskoj godini. Subjekti koji su od javnog interesa i koji su matična društva velike grupe koja na datum bilance na konsolidiranoj osnovi prelate kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje godišnje konsolidirano izvješće treba uključiti konsolidirano nefinancijsko izvješće.

Sukladno obvezi izrade nefinancijskog izvješća i uputama te smjernicama Direktive 2014/95/EU (SL EU 5/17) obveznici imaju na raspolaganju izbor između tri načina izvještavanja. Nefinancijsko izvješće može se izraditi u okviru izvješća posloводства, zajedno s izvješćem posloводства na način da ga dostavi za javnu objavu kao prilog izvješća posloводства ili kao zasebno izvješće i objaviti ga na mrežnoj stranici na koju se upućuje u izvješću posloводства i to u razumnom roku koji nije dulji od 6 mjeseci nakon datuma bilance. FINA je dužna izvijestiti Ministarstvo financija do 31. srpnja tekuće godine jesu li poduzetnici izradili i objavili nefinancijsko izvješće za prethodnu godinu, a do 31. listopada dužna je izvijestiti jesu li poduzetnici izradili i objavili konsolidirano nefinancijsko izvješće (HGK, 2022).

2.4. Pojam nefinancijskih informacija

Gospodarski subjekti s više od petsto zaposlenika moraju objavljivati relevantne informacije koje su potrebne za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja društva te učinka njihovih aktivnosti. Informacije se mogu objavljivati na razini grupe umjesto da ih objavljuje svako povezano društvo unutar grupe. Gospodarski subjekti mogu se oslanjati na međunarodne okvire, okvire EU-a ili nacionalne okvire.

Slika 4. Oblik i okvir izvještavanja nefinancijskih informacija



Izvor: izrada autora prema Vukić (2015:50).

Nefinancijske informacije poznate su i pod imenom ESG informacija o okolišu, društvu i upravljanju (ESG). Prema Direktivi 2014/95/EU (SL EU 5/17), čl. 1. nefinancijske informacije odnose se na informacije o utjecaju poduzeća na okoliš i društvo te sadrži informacije koje se odnose barem na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja te pitanja u vezi s poštovanjem ljudskih prava, borbom protiv korupcije i podmićivanjem.

Stvaranjem okvira za nefinancijsko izvještavanje te uvođenjem obveze istog nefinancijske informacije su, kao i potreba za društveno odgovornim poslovanjem i transparentnim izvještavanjem učinile ovu vrstu izvještavanja ravnopravnim financijskim informacijama. Poduzetnicima je ostavljen izbor oblika izvještavanja. Naime, izvještaj s nefinancijskim informacijama moguće je prikazati kao dio izvještaja posloводства, odnosno kao integriran izvještaj te kao zaseban izvještaj koji je sveopće poznat pod nazivom Izvještaj o održivosti ili društvenoj odgovornosti.

S obzirom na kompleksnost cijelog postupka primjene okvira i smjernica odredili su se i obveznici sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih informacija te su isti prikazani su na Tablici 3.

Tablica 3. Obveznici izrade nefinancijskog izvještaja

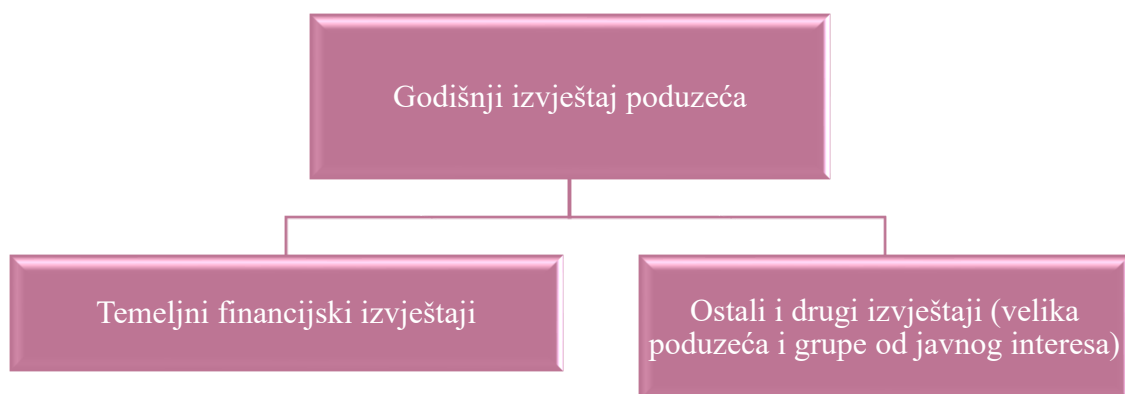
Subjekti od javnog interesa (čl. 5. i 6. ZOR-a)	<ul style="list-style-type: none"> • društva čijim se vrijednosnim papirima trguje na uređenom tržištu kapitala bilo koje države članice EU-a, • banke, • štedne banke, • stambene štedionice, • institucije za elektronički novac, • društva za osiguranje, • društva za reosiguranje, • <i>leasing</i>-društva, • društva za upravljanje UCITS-ovim fondovima, • društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, • UCITS-ovi fondovi, • alternativni investicijski fondovi, • mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, • mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, • dobrovoljni ili obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva, • društva za dokup mirovine, • faktoring-društva, • investicijska društva, • burze, • operateri MTP-a, • središnja klirinška društva, • operateri središnjeg registra, • operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja, • drugi subjekti od javnog interesa kao što su primjerice društva koja zbog svoje djelatnosti, veličine ili broja zaposlenih imaju javni interes u RH u skladu s odlukom Vlade Republike Hrvatske. 	Veliki poduzetnici i grupe od javnog interesa – prelaze dva od sljedećih kriterija	
		Ukupna aktiva	150.000.000,00 kn
		Ukupni prihod	300.000.000,00 kn
		Prosječni broj radnika tijekom poslovne godine	250 radnika 500 radnika od 1. siječnja 2017. prema Direktivi 2014/95/EU

Izvor: Izrada autora prema Vukić (2015:49).

2.5. Godišnje izvješće poduzetnika

Sukladno ZOR-u (NN 78/15 i dalje), godišnje izvješće poduzetnika sastavlja se na godišnjoj bazi, najčešće uz financijske izvještaje. Naime, godišnji izvještaj poduzeća sastoji se od temeljnih financijskih izvještaja i ostalih i drugih izvještaja. Za razliku od financijskih izvještaja koji su rezultat rada financijskog računovodstva, ostali financijski izvještaji dolaze iz drugih grana računovodstva, kao što su upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova. Korisnici, kako financijskih tako i nefinancijskih izvještaja su interni i eksterni. Pod internim korisnicima podrazumijevaju se članovi poduzeća koji iste objavljuju kao što su menadžment i zaposlenici dok se pod eksternim korisnicima podrazumijevaju dioničari, investitori, kreditori, poslovni partneri, javnost i mnogi drugi. Na idućoj slici prikazuje se podjela godišnjih izvještaja poduzeća.

Slika 5. Prikaz godišnjih izvještaja određenih velikih poduzetnika i grupa



1. Bilanca
2. Račun dobiti i gubitka
3. Izvještaj o ostalom sveobuhvatnom dobitku
4. Izvještaj o novčanim tijekovima
5. Izvještaj o promjenama kapitala
6. Bilješke uz financijske izvještaje

1. Izvještaj posloводства (Izvještaj uprave – čl. 21 ZOR-a)
2. Nefinancijski izvještaj (čl. 20 Direktive 2013/34/EU i čl. 1 Direktive 2014/99/EU)
3. Izjava o promjeni kodeksa korporativnom upravljanja (čl. 22. ZOR-a, čl. 1 st. 2 Direktive)
4. Izvještaj o plaćanjima javnom sektoru (čl. 27 ZOR-a) 2014/99/EU)

Izvor: Izrada autora prema: Vukić (2015:46).

Prema ZOR-u (NN 78/15 i dalje), izvještaj posloводства je objektivan pregled položaja i razvoja poslovanja, uključuje financijske i nefinancijske pokazatelje uspješnosti te opisuje rizike i neizvjesnosti poslovanja. Izvještaj posloводства treba sadržavati informacije koje su bitne za budući razvoj poduzeća te trendove nastale u razdoblju do kraja godine što omogućava drugim dionicima opširan i transparentan prikaz poslovanja poduzeća. Ovaj izvještaj prema Direktivi 2014/95/EU (SL EU 5/17) nadopunjava se nefinancijskim izvještajem poduzetnika.

2.5.1. Nefinancijski izvještaj

Prema Direktivi 2014/95/EU (SL EU 5/17), nefinancijski izvještaj od poduzetnika zahtijeva detaljnije objavljivanje informacija vezanih za razvoj i uspješnost poduzeća te utjecaj njegova poslovanja koji se odnosi barem na okolišna, društvena i kadrovska pitanja te pitanja u svezi s poštovanjem ljudskih prava, borbom protiv korupcije i podmićivanjem. kao u većini zemalja, tako je i u Hrvatskoj, izvještaj gospodarskih subjekata o održivosti dobrovoljno. Praksa izvještavanja brzo se širi među velikim međunarodnim kompanijama, posebice u Europi, pa su tako kompanije koje su članice Svjetskog poslovnog savjeta za održivi razvoj dužne izrađivati izvještaje o održivosti. Navedena obveza vrijedi i za Francusku i Dansku. Ovaj izvještaj je pokazatelj svijesti, samosvijesti i odgovornosti kompanije.

Kvalitetno i cjelovito izvještavanje o ekonomski, okolišnim i društvenim učincima poslovanja tvrtki različitih veličina, djelatnosti i lokacija omogućuje Globalna inicijativa za izvještavanje. Neobvezujućim smjernicama propisanih Direktivom nastoji se pomoći trgovačkim društvima da sastavljaju relevantna, korisna i sažeta nefinancijska izvješća u skladu sa zahtjevima Direktive.

Prema Omazić i dr. (2020) prednosti nefinancijskog izvještavanja su raznolike, a odnose se na dugoročno planiranje i ulaganje, osiguranje rizika te negativnih utjecaja te utjecaja na druge, praćenje vlastitog napretka i društvenog utjecaja, ostvarivanje dvosmjerne komunikacije s okruženje, transparentnost informacija te bolji ekonomski pokazatelji.

Prema stavku 25. Direktive 2013/34/EU cilj izvještavanja o nefinancijskim informacijama je povećati transparentnost i usporedivost poduzetnika, no međunarodnim okvirima za

izvještavanje i Direktivom poduzetnici i dalje zadržavaju pravo izvještavanja samo onih informacija koje ne nanose štetu poslovnom položaju njihova poduzeća.

2.5.2. Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja

Kodeks korporativnog upravljanja (2010:6) ima za cilj uspostaviti visoke standarde korporativnog upravljanja i transparentnosti poslovanja dioničkih društava radi olakšavanja pristupa kapitalu uz niže troškove. Dobrim i odgovornim upravljanjem te nadziranjem poslovnih i upravljačkih funkcija dioničkih društava cilj je u prvom redu zaštititi ulagatelje, a zatim i druge zainteresirane strane. Temeljna načela kodeksa korporativnog upravljanja su transparentnost poslovanja, jasno razrađene procedure za rad nadzornog odbora, uprave i drugih organa i struktura koje donose važne odluke, izbjegavanje sukoba interesa, učinkovita unutarnja kontrola te učinkovit sustav odgovornosti.

Posebni dio izvještaja posloводства predstavlja upravo izjava o primjeni Kodeksa korporativnog upravljanja, sadržaj je opisan u čl. 22. novog Zakona o računovodstvu (NN 78/15 i dalje), a nadopunjava čl. 1. st. 2. Direktive 2014/9/EU (SL EU 5/17) (Tablica 4.).

Tablica 4. Sadržaj izjave o primjeni Kodeksa korporativnog upravljanja

Propisano Zakonom o računovodstvu (čl. 22)	<ul style="list-style-type: none"> a) Kodeks korporativnog upravljanja koji se odnosi na društvenu dimenziju poslovanja, kodeks kojim se poduzetnik služi dobrovoljno te praksu korporativnog upravljanja koja nadilazi zahtijevani nacionalni zakonodavni okvir te izvore gdje se spomenuti kodeksi mogu pronaći b) Moguća odstupanja ili razlozi neprimjenjivanja kodeksa korporativnog upravljanja te razlozi tog odstupanja ili neprimjenjivanja spomenutog kodeksa ako je ono nastupilo c) Opis glavnih obilježja sustava unutarnjih kontrola i upravljanja rizicima u društvu koji se odnose na proces financijskog izvještavanja d) Informacije o ponudama za preuzimanje, ako se na društvo odnosi Direktiva 2004/25/EZ e) Opis tada skupštine dioničara te opis njihovih prava f) Sastav i rad administrativnog, upravljačkog i nadzornog tijela te njihovih odbora
Propisano Direktivom 2014/95/EU	<ul style="list-style-type: none"> g) Opis politike raznolikosti administrativnog, upravljačkog i nadzornog tijela poduzeća s obzirom na dob, spol ili obrazovanje i strukturu te ciljeve politike raznolikosti, način na koji se ona provodi i rezultate razdoblja iz kojeg se izvještava

Izvor: Izrada autora prema Vukić (2015:48).

Primjenom Kodeksa korporativnog upravljanja (2010:16) omogućava se preispitivanje odluka o upravljanju čime se sprječava pojava sličnosti u stajalištima članova, na taj način se pridonosi učinkovitom nadzoru vođenja i uspješnom upravljanju poduzećem.

Sukladno ZOR-u, Članak 21.a, stavak 8. (NN 78/15 i dalje) Poduzetnik se može izuzet od obveze pripremanja nefinancijskog izvještaja ako sastavi i objavi zaseban izvještaj s informacijama koje se zahtijevaju u nefinancijskom izvještaju, a odnose se na istu financijsku godinu te se oslanja na nacionalne, međunarodne ili okvire Unije za nefinancijsko izvještavanje, a pod uvjetom da je zadovoljen jedan od sljedećih kriterija, zaseban izvještaj objavljen zajedno s izvještajem posloводства ili zaseban izvještaj objavljen na internetskoj stanici poduzetnika. Nadalje, zaseban izvještaj sadržava izvještaj o društvenoj odgovornosti ili održivosti poduzeća.

Vukić (2015:48) smatra kako bi kronološki sadržaj ovog izvještaja mogao biti sljedeći:

1. izvještaj o zaposlenicima

2. društveni izvještaja

3. izvještaj o zajednici

4. izvještaj o zdravlju

5. izvještaj o sigurnosti i okolišu

6. izvještaj Triple bottom line

7. izvještaj o održivu razvoju ili izvještaj o društvenoj odgovornosti poduzeća

Prema Vukić (2015:48), definicije zasebnih nefinancijskih izvještaja koje se najčešće koriste u praksi polaze od sljedećih izjava. Izvještaj o društvenoj odgovornosti je definiran kao sustavna komunikacija poduzetnika sa vlasnicima dionica o društvenim i okolišnim utjecajima poduzeća te utjecajima upravljanja poduzećem, a koji prethodno nisu obuhvaćeni s financijskim pokazateljima uspješnosti poslovanja. Definicija izvještaja o održivosti zasniva se na informacijama koje objavljuje poduzetnik putem izvještaja o ekonomskim, okolišnim i

društvenim utjecajima koji su nastali kao rezultat svakodnevnih poslovnih aktivnosti. Posljednji, zasebni nefinancijski izvještaj je tzv. Integrirani izvještaj koji čini kohezivan i učinkovit pristup izvještavanju poslovanja poduzetnika kako bi se kvaliteta informacija podigla na višu razinu te pri tome omogućila učinkovita i produktivnija raspodjela kapitala. Izvještavanje o društvenoj odgovornosti poduzetnika uključuje analizu tri aspekta društveno odgovornog poslovanja, a odnosi se na ekonomski, društveni i okolišni aspekt.

2.6. Revizija nefinancijskih izvještaja

Hrvatska revizorska komora (2018) izjavljuje kako je temeljem odredbe članka 106. stavka 2. točke 10. Zakona o reviziji (NN 127/17) Upravno vijeće komore, donijelo na sjednici koja je održana 17. siječnja 2018. godine „*Smjernicu 11 – Revizorovo izvješće o nefinancijskom izvješću i informacijama o politici raznolikosti*”. Smjernica se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje koji se odnose na razdoblje od 1. siječnja 2017. godine ili kasnije, odnosi se isključivo u slučajevima sastavljanja izvješća neovisnog revizora za:

- a) velike poduzetnike koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 zaposlenika tijekom prethodne poslovne godine jer su prema ZOR-u (NN, 78/15 i 120/16) obveznici sastavljanja nefinancijskog izvješća
- b) subjekte od javnog interesa osnovane sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala jer su prema ZOR-u obveznici objave informacija o politici raznolikosti.

Obveza sastavljanja i objavljivanja nefinancijskog izvješća i informacija o politici raznolikosti po točki 1. Smjernice 11 – *Revizorovo izvješće o nefinancijskom izvješću i informacijama o politici raznolikosti* propisana je Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu (NN 120/16) sukladno tome obavljeno je i usklađivanje Zakona o računovodstvu (NN 78/15 i dalje) s Direktivom 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. godine o izmjeni Direktive 2013/34/EU koja se odnosi na objavljivanje nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa (Direktiva 2014/9/EU, SL EU 10/14).

Samostalni revizori i revizorska društva u sklopu zakonske revizije godišnjih nekonsolidiranih ili konsolidiranih financijskih izvještaja nemaju obvezu revidirati nefinancijsko izvješće i

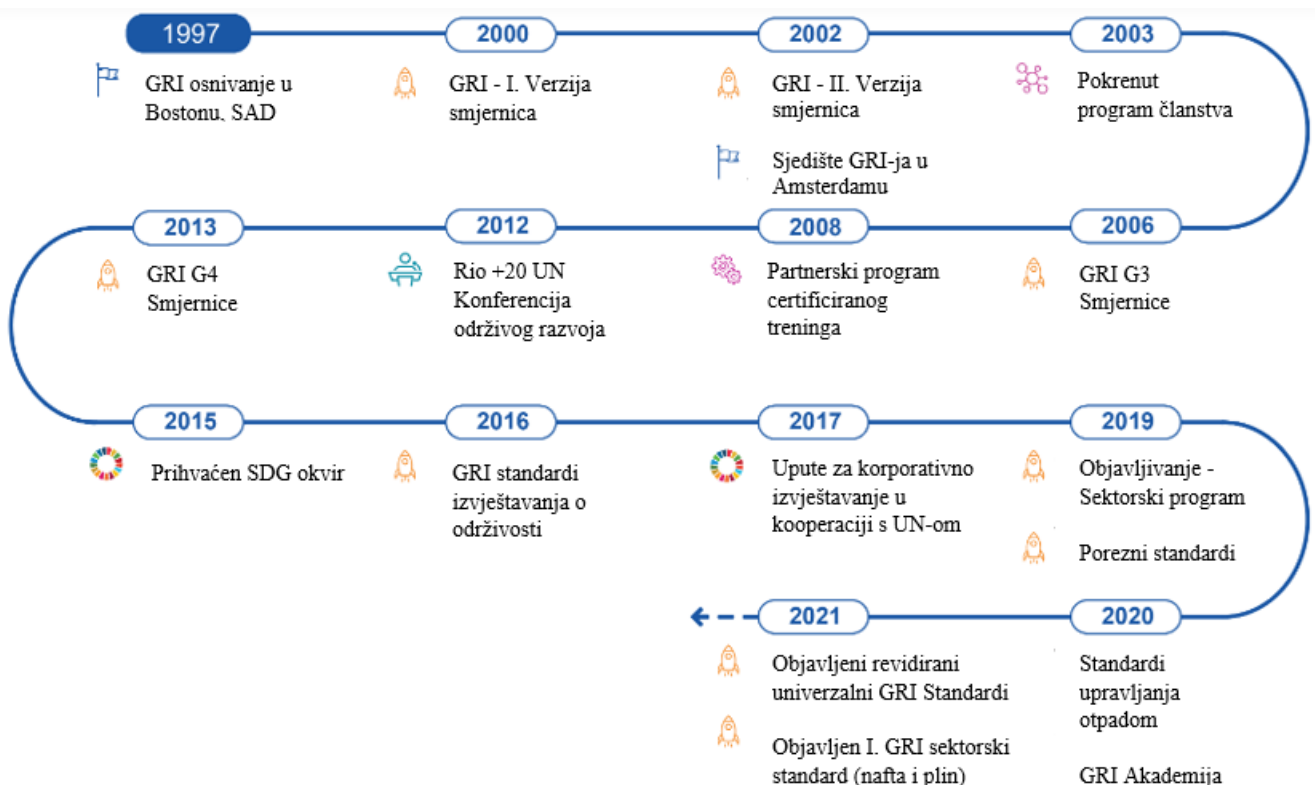
informacije o raznolikosti. Sukladno točki 16. uvodnog dijela Direktive 2014/95/EU (SL EU 5/17) navedeno je da „Ovlašteni revizori i revizorska društva trebali bi provjeriti samo je li podneseno nefinancijsko izvješće ili zasebno izvješće.”

Prema Smjernici 11 (2018:2), revizija financijskih izvještaja smatra se angažmanom s izražavanjem uvjerenja te je revizor pružatelj usluge s izražavanjem uvjerenja i po toj osnovi je pogodan uz uvjet da je neovisan i kompetentan da može s klijentom ugovoriti obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na nefinancijska izvješća. U takvom angažmanu s izražavanjem uvjerenja ne primjenjuju se MRS-ovi, jer su oni primjenjivi samo u slučajevima revizije povijesnih financijskih informacija, dok se kod nefinancijskih izvješća radi o povijesnim nefinancijskim informacijama. U slučajevima obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnose na nefinancijske informacije takvi angažmani trebali bi se tretirati kao angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizije ili uvida u povijesne financijske informacije, stoga bi ih revizor trebao obavljati i izvještavati primjenjujući Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 i 3410. Nadalje, obveznici navedeni u odlomku 1 pod točkom a) obvezni su, sukladno odredbama članka 21.a stavka 1 ZOR-a (NN 78/15 i dalje) sastaviti nefinancijsko izvješće te ga uključiti u izvješće o poslovodstvu ili ga mogu prezentirati kao zasebno izvješće u skladu s odredbom stavka 8. članka 21. a ZOR-a (NN 78/15 i dalje). Sukladno gore spomenutom, ako su subjekti obveznici konsolidacije, onda trebaju sastaviti konsolidirano nefinancijsko izvješće te ga uključiti u konsolidirano izvješće poslovodstva ili sastaviti konsolidirano zasebno izvješće. Također, revizor nema obavezu obaviti reviziju nefinancijskog izvješća i izraziti mišljenje o tom izvješću prema odredbi iz članka 20. stavka 15. ZOR-a (NN 78/15 i dalje) propisano je da se odredbe koje se odnose na reviziju financijskih izvještaja ne odnose na nefinancijsko izvješće i konsolidirano izvješće. No, odredba stavak 11. članka 21.a ZOR-a (NN 78/15 i dalje) propisuje da samostalni revizor ili revizorsko društvo mora u okviru zakonske revizije provjeriti da li je nefinancijsko izvješće izrađeno i uključeno u izvješće poslovodstva ili sastavljeno i prezentirano kao zasebno izvješće. To znači da se od revizora samo zahtjeva da pročita nefinancijsko izvješće i utvrdi postoje li potrebne informacije. Ako se primjenjuje odredba iz stavka 3. članka 21.a ZOR-a, revizor bi trebao pažljivije čitati nefinancijsko izvješće uključeno u izvješće poslovodstva prema MRevS-u 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama*.

3. Globalna inicijativa za izvještavanje

Pojam pod nazivom Globalna inicijativa za izvještavanje (eng. *Global Reporting Initiative - GRI*) u aspektu korporativnog izvještavanja koristi se kao instrument za kvalitetno i cjelovito izvještavanje o održivosti poslovanja poduzeća neovisno o njihovoj veličini, vrsti djelatnosti te lokaciji. Razlog postojanja GRI-ja je osiguranje okvira održivog poslovanja i to povećanjem transparentnosti poslovanja i postavljanjem pravila na temelju kojih poduzeća preuzimaju odgovornost za njihove ekonomske, okolišne i društvene učinke. Navedeno se postiže stvaranjem zajedničkog univerzalnog načina izvještavanja (Krivačić i dr., 2018:84).

GRI je osnovan 1997. godine u Bostonu. Cilj je bio stvoriti prvi mehanizam odgovornosti za poduzeća čime bi se osiguralo da se ista pridržavaju načela odgovornog ponašanja prema okolišu, koji je potom proširen i na društvene i ekonomske učinke poslovanja. Slika 6. prikazuje povijesni razvoj GRI-a.



Slika 6. Povijesni razvoj GRI-ja

Izrada autora prema: Global reporting (2022).

Smjernice za izvještavanje o održivosti Globalne inicijative za izvještavanje koriste se kao uputa, odnosno pomoć obveznicima izrade istih u pripremi izvještaja koji govore o održivom razvoju i transparentnosti poslovanja te utjecaju poslovanja na ekonomske, društvene i okolišne parametre. Krajnji cilj ove vrste izvještavanja je učiniti ga standardnom praksom (Sinovčić, 2017:15).

3.1. Opseg izvještaja

GRI standardi omogućuju organizacijama razumijevanje svojih vanjskih utjecaja na gospodarstvo, okoliš i društvo te ljudska prava. Navedenim se povećava odgovornost i transparentnost njihovog doprinosa održivom razvoju. Prema GRI 4 smjernicama, Standardi su modularni sustav koji se sastoji od tri serije, a to su univerzalni standardi te okolišni, ekonomski i društveni modul. GRI je osnovana kao neovisna, međunarodna organizacija koja pruža podršku poduzećima i drugim organizacijama u informiranju i postavljanju univerzalnih uputa za izradu nefinancijskih izvještaja. Sukladno njihovoj uputi iz 2021. godine GRI standardi se dijele na:

1. univerzalne standarde

2. sektorske standarde

3. tematske standarde

Organizacije mogu koristiti GRI standarde za pripremu izvješća o održivosti u skladu sa standardima ili koristiti odabrane standarde ili dijelove njihovog sadržaja za izvješćivanje o informacijama za određene korisnike ili svrhe, kao npr. izvješće o utjecaju klimatskih promjena na svoje investitore i potrošače.

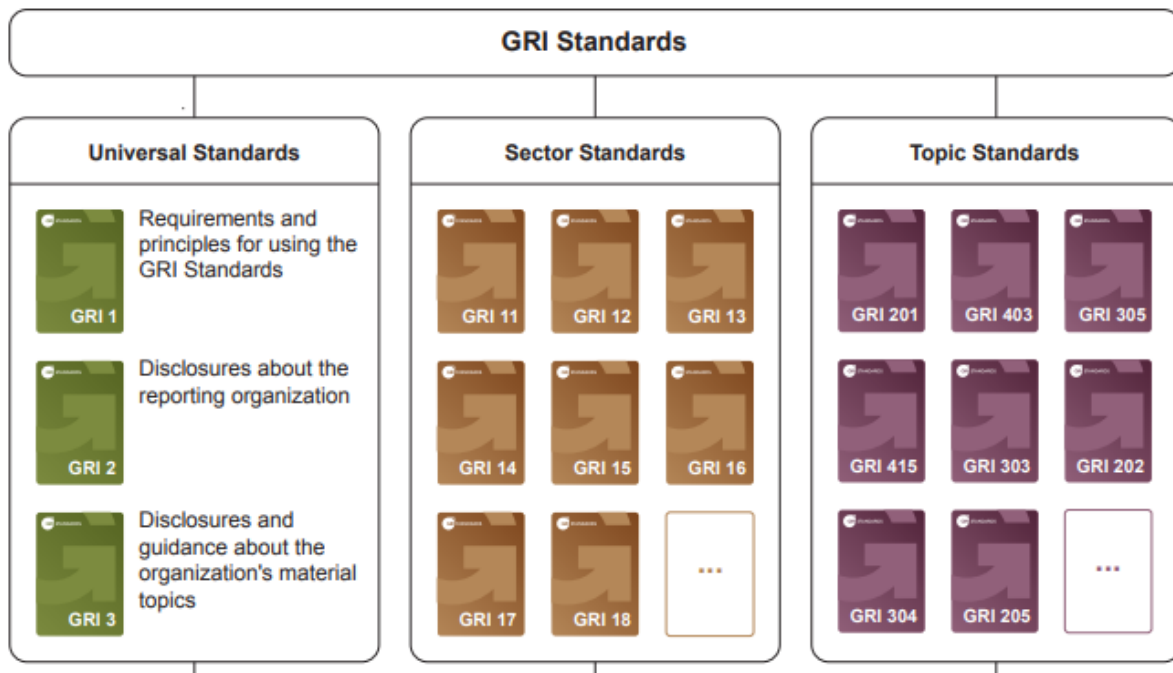
Kao glavni cilj GRI-a navodi se podizanje standarda tro bilančnog izvještavanja o održivosti te njezino izjednačavanje s financijskim izvještajima. Smjernicom G4 utvrđen je opseg izvještaja, a odnosi se na poticanje poduzeća na razmatranje i izvještavanje o širem rasponu učinka vlastitog poslovanja na okruženje. Dakle, poduzeća se moraju više usmjeriti na ekonomske, društvene i okolišne učinke internog i eksternog poslovanja.

3.2. Struktura GRI

GRI standardi važni su za poduzeća koja imaju 500 ili više zaposlenih. Do donošenja Direktive 2014/95/EU (SL EU 5/17) na snazi su bile G4 smjernice koje su se koristile zaključno do kraja 2017. godine, a nakon toga za potrebe izvještavanja su stupili na snagu GRI standardi.

Prethodnih godina GRI okvir se sastojao od dvije vrste standarda, univerzalni i tematski standardi. Razvojem nefinancijskog izvještavanja radi pomoći obveznicima izvještavanja razvijeni su i sektorski standardi koji se koriste za identifikaciju ključnih pokazatelja ekonomskih, okolišnih i društvenih učinaka po pojedinom sektoru poslovanja. Kompletna struktura prema uputama GRI-ja prikazana je slikom u nastavku teksta.

Slika 7. Struktura GRI standarda



Izvor: GRI (2017).

Posljednja revizija i nadogradnja univerzalnih standarda 2017. godine predstavlja najznačajniju promjenu istih od njihovog osnivanja. Prema Willaert (2016) GRI organiziran kao set modularnih standarda, univerzalni standardi, zelenih korica, razdijeljeni su na tri osnovna dijela. Prvi dio, GRI 1, govori o osnovama, zahtjevima i principima korištenja GRI standarda. Drugi dio, GRI 2, odnosni se na objavu općih podataka o instituciji koja objavljuje

izvještaj. Treći dio, odnosno GRI 3 odnosi se na objavu i opis pristupa koji se primjenjuje pri izradi izvještaja vezanog uz upravljanje materijalnim temama i povezanim utjecajima. Novina u primjeni GRI standarda su takozvani sektorski standardi, označeni smeđim koricama. Pojedini standard se koristi ovisno o sektoru u kojem posluje obveznik izvještavanja. Uspostavljeni su kao standardi kojima se želi povećati kvaliteta, cjelovitost i dosljednost izvještavanja organizacije. Prvi sektorski standard objavljen je 2021. godine, a odnosi se na industriju nafte i plina iz razloga što ista ima najveći utjecaj na tržištu. Standardi za pojedine teme, tzv. tematski standardi ljubičastih korica sadrže informacije o specifičnim temama izvještavanja.

Prema Hladika i dr. (2017a:173), Direktiva 2014/95/EU (SL EU 5/17) organizira tematske standarde u tri serije te ih kategorizira kao ekonomske, okolišne i društvene module.

Ekonomski standardi (Direktiva 2014/95/EU) sastoje se od šest standarda, a oni su:

- GRI 201 - *Ekonomski učinak,*
- GRI 202 - *Prisutnost na tržištu,*
- GRI 203 - *Neizravni ekonomski utjecaji,*
- GRI 204 - *Nabavni procesi,*
- GRI 205 - *Borba protiv korupcije,*
- GRI 206 - *Antikonkurentsko postupanje.*

Okolišni standardi (Direktiva 2014/95/EU) sastoje od osam standarda, a oni su:

- GRI 301 – *Materijali,*
- GRI 302 – *Energija,*
- GRI 303 – *Voda,*
- GRI 304 - *Biološka raznolikost,*
- GRI 305 – *Emisija,*
- GRI 306 - *Otpadne vode,*
- GRI 307 - *Usklađenost s okolišem,*
- GRI 308 - *Procjena dobavljača u pogledu okoliša.*

Društveni standardi (Direktiva 2014/95/EU) je najopširniji i sastoji se od devetnaest različitih standarda. Standardi su:

- GRI 401 – *Zapošljavanje,*
- GRI 402 - *Odnosi zaposlenika i menadžmenta,*
- GRI 403 - *Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu,*
- GRI 404 - *Obuka i obrazovanje,*
- GRI 405 - *Različitost i jednake mogućnosti,*
- GRI 406 – *Nediskriminacija,*
- GRI 407 - *Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja,*
- GRI 408 - *Dječji rad,*
- GRI 409 - *Prisilni rad,*
- GRI 410 - *Sigurnosne prakse,*
- GRI 411 - *Prava domicilnog stanovništva,*
- GRI 412 - *Ljudska prava,*
- GRI 413 - *Lokalne zajednice,*
- GRI 414 - *Procjena dobavljača u pogledu društvenih odnosa,*
- GRI 415 - *Javne politike,*
- GRI 416 - *Zdravlje i sigurnost kupaca,*
- GRI 417 - *Marketing i označavanje proizvoda,*
- GRI 418 - *Privatnost kupaca,*
- GRI 419 - *Socioekonomska usklađenost.*

Prema Čular i dr. (2019:1-6) svaki od modula bavi se pojedinim temama. Ekonomski standardi obuhvaća trinaest tema, okolišni standardi se dijele na trideset dvije teme, a društveni se dijeli na četrdeset tema.

Ekonomske teme sažimaju ekonomska pitanja, a odnose se na (Sedlar, 2020:21):

1. stvorena, distribuirana i izravna ekonomska vrijednost,
2. financijske posljedice i rizici zbog klimatskih promjena,
3. obveze s definiranim naknadama i drugi mirovinski planovi,
4. novčana pomoć primljena od vlade,
5. omjer početničke plaće s lokalnom minimalnom plaćom,
6. udio lokalnog stanovništva u redovima višeg menadžmenta,
7. ulaganja u infrastrukturu i usluge,
8. neizravni ekonomski utjecaj,
9. udio potrošnje domaćih dobavljača,

10. procjena rizika poslovanja poduzeća povezano s korupcijom,
11. komunikacija i obuka o antikorupcijskim politikama i postupcima,
12. potvrđeni koruptivni slučajevi i poduzete akcije,
13. pravni postupci za borbu protiv tržišnog, antimonopolne i monopolske prakse.

Okolišne teme sažimaju pitanja okolišnog aspekta a odnose se na (Sedlar, 2020:22-23):

1. korišteni materijali po težini ili zapremnini,
2. potrošnja energije izvan organizacije,
3. intenzitet energije,
4. smanjena potrošnja energije,
5. smanjenje energetske potrebe za proizvodima i uslugama,
6. interakcije s vodom kao zajedničkim resursom,
7. upravljanje utjecajima koji se odnose na ispuštanje vode,
8. korištenje vode,
9. povlačenje vode,
10. ispuštanje vode,
11. potrošnja vode,
12. poslovni prostori poduzeća u vlasništvu, zakupu i upravljanju na zaštićenim područjima
 - a. ili susjednim njima zaštićenim područjima i područja visoke biološke raznolikosti izvan
 - b. zaštićenih područja,
13. značajni utjecaji aktivnosti, proizvoda i usluga na biološku raznolikost,
14. zaštićena ili obnovljena staništa,
15. vrste crvenog popisa IUCN-ya i vrste nacionalnog zaštićenog popisa sa staništa na
 - a. područjima na kojim organizacija posluje,
16. izravne (područje 1) emisije stakleničkih plinova,
17. neizravni energija (opseg 2) stakleničkih plinova emisija,
18. ostale neizravne (područje 3) emisije stakleničkih plinova,
19. intenzitet emisija stakleničkih plinova,
20. smanjenje emisije stakleničkih plinova,
21. emisija tvari koje oštećuju ozon (ODS),
22. dušikovi oksidi (NOX), sumporni oksidi (SOX) i ostalo značajne emisije štetnih plinova u zrak,

23. ispuštanje vode po kvaliteti i odredištu,
24. otpad prema vrsti i načinu odlaganja,
25. značajna izlivanja,
26. prijevoz opasnog otpada,
27. vodena tijela zahvaćena ispuštanjem vode i / ili otjecanjem,
28. nepoštivanje zakona i propisa o zaštiti okoliša,
29. novi dobavljači koji su provjereni korištenjem okolišnih kriterija,
30. negativni utjecaji na okoliš u lancu opskrbe i poduzete radnje,
31. reciklirani materijali koji se koriste i njihovo pakiranje,
32. potrošnja energije u organizaciji.

Društveni standard se dijeli na 36 tema, a to su (Sedlar, 2020:25-26):

1. novi zaposlenici i promet zaposlenika,
2. pogodnosti koje se pružaju zaposlenima s punim radnim vremenom i ne daju se zaposlenima na određeno ili skraćeno radno vrijeme,
3. roditeljski dopust,
4. minimalni rokovi obavijesti u vezi s operativnim promjenama,
5. sustav upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu,
6. identifikacija opasnosti, procjena rizika i istraživanje događaja,
7. profesionalne zdravstvene usluge,
8. sudjelovanje radnika, savjetovanje i komunikacija o zaštiti na radu,
9. osposobljavanje radnika o zaštiti na radu,
10. promicanje zdravlja radnika,
11. sprječavanje i ublažavanje utjecaja na zdravlje i sigurnost na posao izravno povezanih poslovnim odnosima,
12. radnici obuhvaćeni sustavom zaštite na radu,
13. ozljede na radu,
14. loše zdravlje povezano s radom,
15. "prosječni sati školovanja godišnje po zaposlenom",
16. programi za unapređenje vještina zaposlenika i programi pomoći u tranziciji,
17. postotak zaposlenika koji redovito dobivaju preglede o učinku i razvoju karijere,
18. raznolikost tijela upravljanja i zaposlenika,
19. omjer osnovne plaće i naknade žena na muškarce,
20. incidenti diskriminacije i poduzeti korektivni postupci,

21. poslovi i dobavljači kod kojih može biti ugroženo pravo na udruživanje i kolektivno pregovaranje,
22. operacije i dobavljači s velikim rizikom za slučajeve dječjeg rada,
23. operacije i dobavljači s velikim rizikom za incidente prisilnog ili obveznog rada,
24. sigurnosno osoblje osposobljeno za politike ili postupke vezane uz ljudska prava,
25. incidenti kršenja koja uključuju prava domorodačkih naroda,
26. operacije koje su podvrgnute preispitivanju ljudskih prava ili procjeni utjecaja,
27. obuka zaposlenika o politikama i postupcima ljudskih prava,
28. značajni investicijski sporazumi i ugovori koji uključuju klauzule o ljudskim pravima ili su bile podvrgnute provjeri ljudskih prava,
29. „operacije s angažmanom lokalne zajednice, procjene utjecaja i razvojni programi"
30. postupci sa značajnim stvarnim i potencijalnim negativnim utjecajima na lokalne zajednice,
31. novi dobavljači koji su provjereni korištenjem socijalnih kriterija,
32. negativni socijalni utjecaji u lancu opskrbe i poduzete radnje,
33. politički doprinosi,
34. procjena utjecaja proizvoda i usluga na zdravlje i sigurnost,
35. incidenti nesukladnosti koji se tiču proizvoda i usluga na zdravlje i sigurnost,
36. zahtjevi za informacije o proizvodu i usluzi i označavanju,
37. incidenti nesukladnosti u vezi s podacima i proizvodima i uslugama i označavanjem,
38. incidenti nepoštivanja marketinških komunikacija,
39. potkrijepljene pritužbi u vezi s povredama privatnosti kupaca ili gubitku kupaca i
40. nepridržavanje zakona i propisa na socijalnom i ekonomskom području.

Izvještavanje korištenjem GRI Standarda zasniva se na razumijevanju sustava i ključnih elemenata standarda kroz primjenu postavljenih principa kroz cijeli proces izrade izvještaja. Zatim identificirati i procijeniti utjecaje i odrediti materijalne teme na koje će se izvještaj orijentirati. Slijedi pružanje informacija kroz primjenu standarda kroz javnu objavu informacija i obavještavanje GRI-ja.

3.3. Proces primjene

GRI smjernice najraširenije su u primjeni, koriste ih i neka hrvatska poduzeća kao npr. JGL, Agrokor i Končar. Zbog korištenja financijskih i nefinancijskih informacija razvoj smjernica je rezultat potreba menadžmenta.

Slika 8. Koraci za primjenu GRI standarda



Izrada autora prema: Krivačić (2018:89).

Prema Krivačić (2018:89), smjernice propisuju korake za primjenu GRI standarda. Prvi korak procesa primjene odnosi se na određivanje sadržaja. Nakon navedenog između opcija usklađenosti se odabire željena opcija te slijedi priprema informacija za objavu općih standardnih podataka koji daju opis organizacije i postupke izvještavanja, tzv. metodologiju. Sukladno prethodnim koracima slijedi priprema podataka za objavu specifičnih standardnih podataka koji daju informacije o upravljanju i postignutim učincima. Posljednji korak odnosi se na pripremu izvještaja održivosti.

3.4. Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje

Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje (eng. *International Integrated Reporting Council – IIRC*) osnovano je 2010. godine, predstavlja povezivanje financijskih vrijednosti s poslovnim vrijednostima iz područja društva i okoliša, ono omogućava poduzetniku prikazati

na koji način njegova poslovna strategija, upravljanje i financijska uspješnost pridonosi društvu, okolišu i ekonomiji unutar kojih djeluje.

Usklađenost okvira integriranog izvještavanja s postojećim zakonskim okvirima, poput međunarodnih standarda financijskog izvještavanja ili okvira za izvještavanje poput ISO 26000 ili GRI-eve smjernice G4 je preduvjet integriranog izvještavanja.

Prema rezultatima Međunarodnog vijeća za integrirano izvještavanje (IIRC) iz 2014. godine na Slici 9. su prikazane koristi onih koji objavljuju i ne objavljuju integrirano izvješće.

Slika 9. Prednosti objave nefinancijskih izvještaja



Izvor: IIRC (2014:3).

Slika 9. govori o koristima koje donosi objava nefinancijskih izvještaja, a od navedenih se koristi ogledaju za Upravu odnosno kako bolje razumjeti kako organizacija stvara vrijednosti, isto tako se vide promjene u informacijama korištenih za upravljanjem poslom te pozitivan učinak na proces donošenja dugoročnih odluka. Rezultati su objavljeni u studiji *Realizing the benefits: The impact of Integrated Reporting*.

Rezultati istraživanja Međunarodnog vijeća za integrirano izvještavanje ukazali su na sljedeće prednosti što ih donosi integrirano izvještavanje i objavljivanje integriranog izvještaja (IIRC, 2014:2-5):

- novo i bolje razumijevanje načina na koji se stvara ili uništava vrijednost,

- s promjenom razumijevanja načina stvaranja vrijednosti, javljaju se i promjene u donošenju poslovnih odluka,
- poboljšana kvaliteta upravljačkih/menadžerskih informacija koje se koriste kao input za donošenje poslovnih odluka,
- poboljšanje odnosa sa stakeholderima – objavljenje informacije u integriranom izvještaju omogućuju pružateljima kapitala bolje razumijevanje
- strategije poduzeća i njegovih dugoročnih ciljeva,
- integrirano izvještavanje mijenja način korporativnog izvještavanja, ali i način na koji poduzeća rade i razmišljaju o tome što rade.

Integrirano izvještavanje predstavlja pripremu za sastavljanje financijskih i ne financijskih izvještaja kao i njihovo objavljivanje u integriranom izvještaju. Za sastavljanje financijskih izvještaja primjenjuju se Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) te je ono obavezno, regulirano i uređeno nacionalnim zakonodavstvom. Dok za nefinancijsko izvještavanje ne postoji okvir propisanim na nacionalnoj ili međunarodnoj razini. Ovaj izvještaj svoj naglasak stavlja na nefinancijske mjere i dokaze o financijskim, okolišnim, društvenim i upravljačkim podacima za što bolje razumijevanje održivosti poduzeća. Objavljivanjem ovih informacija, poduzeća pružaju korisnicima tih informacija razumijevanje poslovnog modela. Objava nefinancijskih informacija u okviru integriranog izvještaja doprinosi transparentnosti, jačanju ugleda poduzeća te povećanju povjerenja u poslovanje.

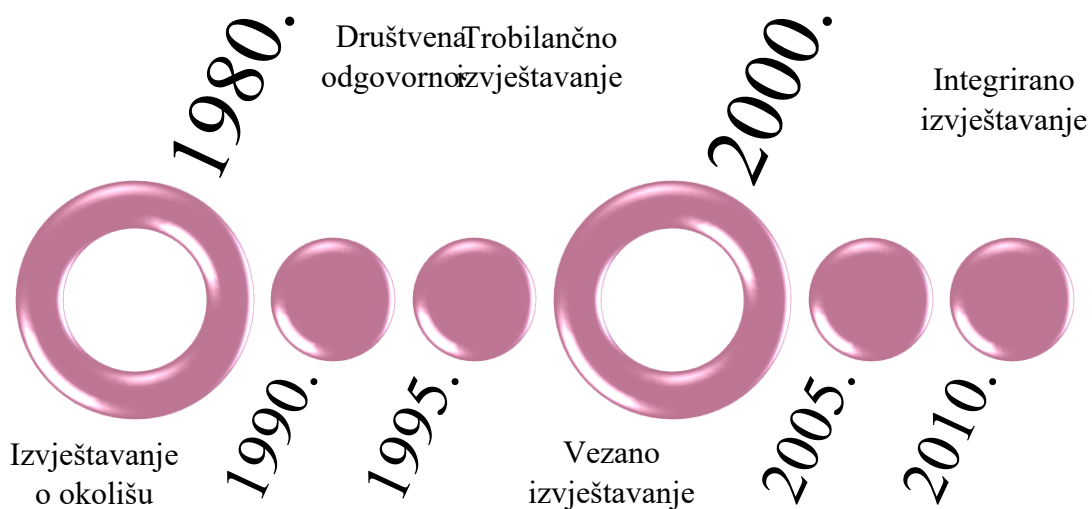
Preduvjet za integrirano izvještavanje predstavlja usklađenost s okvirima za izvještavanje nefinancijskih informacija s postojećom računovodstvenom regulativom.

4. Rasprava

Razvoj nefinancijskog izvještavanja počeo je sredinom 90-ih godina, pokretanjem međunarodnih inicijativa za promoviranje nefinancijskog izvještavanja, a najpoznatija je Globalna inicijativa za izvještavanje (eng. *Global Reporting Initiative* - GRI) koja je osnovana 1997. godine te je upravo ona prva razvila okvir za izvještavanje o održivosti. S obzirom na probleme koji se odnose na klimatske promjene, onečišćenje okoliša, uskraćivanje ljudskih prava, ekonomska kriza nastala je potreba o odgovornom, transparentnom i održivom poslovanju.

U daljnjem tekstu daje se slikoviti prikaz razvoja nefinancijskog izvještavanja.

Slika 10. Razvoj nefinancijskog izvještavanja



Izrada autora prema: Krivačić (2018:85).

Nefinancijsko izvještavanje poznato je i kao društveno odgovorno ponašanje, uključuje postupak objavljivanja, mjerenja i polaganja svojih računa vanjskim i unutarnjim dionicima u svezi s uspješnosti zbog održivog razvoja.

Bitne stavke procjene kvalitete nefinancijskog izvještavanja predstavljaju GRI standardi. Cilj poduzeća je prikazati što bolju sliku o sebi i svom poslovanju, a to upravo postižu primjenom GRI standarda.

Ovakva vrsta izvještavanja postala je obveza određenim velikim poduzećima i grupama na području EU-a donošenjem Direktive o nefinancijskom izvještavanju 2014/95/EU (SL EU 5/17).

Nefinancijski izvještaj trebaju objavljivati određena velika poduzeća i grupe diljem EU, sadržava informacije o relevantnim mjerama koje utječu na razvoj poslovanja, a odnosi se na okoliš i društva u području kadrovskih pitanja, poštovanja ljudskih prava, borbe protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem. Izvještaj bi trebao sadržavati odgovore na pitanja kao što su opis poslovnog modela poduzetnika, opis politika i postupaka analize poduzeća u vezi s pitanjima okoliša i društva, opis materijalnih ili značajnih rizika koji utječu na poslovanje poduzetnika povezanih s pitanjima okoliša i društva te proizvoda ili usluga koji mogu prouzročiti negativne učinke, navodeći kako poduzetnik upravlja tim rizicima te opis značajnih nefinancijskih pokazatelja bitnih za poslovanje poduzetnika (Vukić, 2015:47).

Nacionalna studija navela je neke od primarnih prednosti nefinancijskog izvješćivanja, kako slijedi (Ravlić Ivanović i dr., 2022:13):

1. Lakši pristup kapitalu

2. Kupci

3. Komparativna prednost

4. Od crne do prozirne kutije

Prema Krylova (2021:4) pojedini izazovi nefinancijskog izvještavanja ogledaju se kroz manjak regulatornih, institucionalnih i tehničkih kapaciteta za prilagodbu nacionalnih okruženja korporativnog izvještavanja novim zahtjevima, manjak dosljednosti između financijskih informacija i izvještavanja o održivosti, probleme pri usklađivanju izvještavanja o održivosti i okvira za praćenje ciljeva održivog razvoja i njihovih pokazatelja. Također,

očekuje se bolja koordinacija pružanja informacija i suradnje na svim razinama te uspostavljanje mehanizma prikupljanja na nacionalnoj razini.

4.1. Obveznici izrade i sadržaj

Obveznici izrade nefinancijskog izvješća, kao što je prethodno navedeno, su veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 zaposlenih tijekom financijske godine. Obveznici predaje nefinancijskog izvješća prilikom predaje GFI-a upisuju određenu oznaku u samom GFI. Oznake za poduzetnike obveznike javne objave prema FINA uputama u Slici 11.

Slika 11. Oznaka obveznika

Šifra 1.	<ul style="list-style-type: none">• Poduzetnik je obveznik izrade nefinancijskog izvješća
Šifra 2.	<ul style="list-style-type: none">• Poduzetnik je obveznik izrade nefinancijskog izvješća - sastavni je dio izvješća posloводства
Šifra 3.	<ul style="list-style-type: none">• Poduzetnik je obveznik izrade nefinancijskog izvješća - predaje ga kao prilog izvješću posloводства
Šifra 4.	<ul style="list-style-type: none">• Poduzetnik izrade nefinancijskog izvješća - kreirano kao zaseban dokument i objavljeno na web stranici poduzetnika

Izvor: FINA (2021).

4.2. Struktura izvještaja

Zbog postojanja brojnih okvira za izvještavanje kao i složenosti samog procesa nefinancijskog izvještavanja, Globalna inicijativa za izvještavanje objavila je Standard za izvještavanje o održivosti. Nefinancijsko izvještavanje još uvijek je u većini zemalja dobrovoljno te poduzeća samostalno odlučuju koje informacije će objaviti i sukladno kojem okviru. Što se tiče obaveznog izvještavanja, koje nalaže Direktiva 2014/95 EU (SL EU 5/17), a zahtjeva da

poduzeća opišu poslovni model, ishode kao i rizike usvojenih politika koje su vezane uz obveznu temu, čak i u tom slučaju poduzeća samostalno odlučuju.

Prema svemu do sada navedenom, zaključuje se da nefinancijsko izvješće sadrži informacije koje su bitne dionicima i koje pružaju kvalitetne informacije kako bi pružili što transparentniji uvid u svoje poslovanje.

4.3. Okviri nefinancijskog izvještavanja

Direktiva potiče da se prilikom opisivanja poslovnog modela, ishoda i rizika poduzeća vode sljedećim okvirima Globalna inicijativa za izvještavanje (GRI), Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (EMAS), 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 standardizaciju (ISO), Tripartitna deklaracija o načelima a koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada (ILO) te drugi priznati međunarodni okviri.

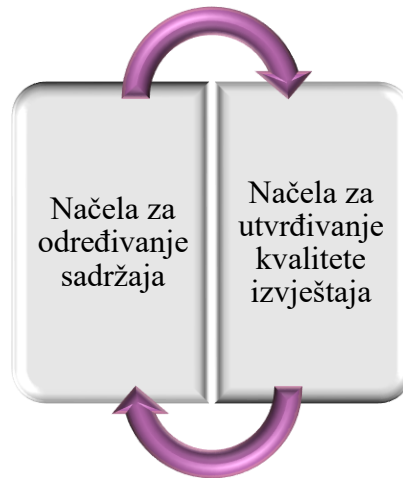
4.4. Načela nefinancijskog izvještavanja

Načela nefinancijskog izvještavanja su osnova praćenja za izradu nefinancijskih izvještaja, odnosno za određivanje informacija koje će u konačnici biti obrađene u izvještajima obveznika izrade nefinancijskih izvještaja. S obzirom na kompleksnost izrade nefinancijskih izvještaja sukladno GRI standardima za izvještavanje načela su podijeljena na dvije grupe prikazanih na slici 12.

Prema GRI (2017), G4 Smjernice za izvještavanje o održivosti načela za određivanje sadržaja izvještaja propisuju uključenost dionika, kontekst održivosti, materijalnost i cjelovitost izrade izvještaja. Pri tome, uključenosti dionika podrazumijeva odabir i određivanje ključnih sudionika i njihove interese vezane uz poslovanje poduzeća. Kontekst održivosti usmjeren je na otkrivanje informacija o tome koliko poduzeće svojim poslovanjem djeluje ili planira utjecati na značajne ekonomske, okolišne i društvene uvjete na lokalnoj, regionalnoj ili pak globalnoj razini ovisno o veličini obveznika izvještavanja. Nadalje, načelo materijalnosti

odnosi se na važnost dokumentiranja svih informacija koje su usko vezane uz ekonomske, okolišne i

Slika 12. Načela nefinancijskog izvještavanja



Izvor: Izrada autora prema GRI (2017).

društvene utjecaje organizacije jer su to informacije na temelju kojih dionici donose odluke i procjene za daljnje poslovanje. Na posljetku, cjelovitost obuhvaća područje primjene, granice i vrijeme na temelju kojih se određuje širina obuhvata informacija. Nadalje, načela za utvrđivanje kvalitete podrazumijevaju ravnotežu, usporedivost, točnost, pravovremenost, jasnoću i pouzdanost. Dupin (2020:22) obrazlaže kako se prvotno spomenuta načela primjenjuju se za identifikaciju podataka, a načela za utvrđivanje kvalitete izvještaja postoje zbog uspostavljanja kvalitete i transparentnosti informacija prikazanih u izvještaju.

4.5. Analiza usklađenosti nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj

Analiza usklađenosti nefinancijskog izvještavanja druga je po redu studija koja se objavljuje na dvogodišnjoj razini, a obavljena je od strane Hrvatske udruge poslodavaca 2022. godine te se odnosi na razdoblje 2019. godine i 2020. godine, gdje se uspoređuje s prvom studijom istog sadržaja, ali za razdoblje 2017. i 2018. godine. U Nacionalnoj studiji u analizu je uključeno 96 poduzetnika nefinancijskog izvještavanja gdje u obzir nisu uključena društva u postupku likvidacije ili stečaja.

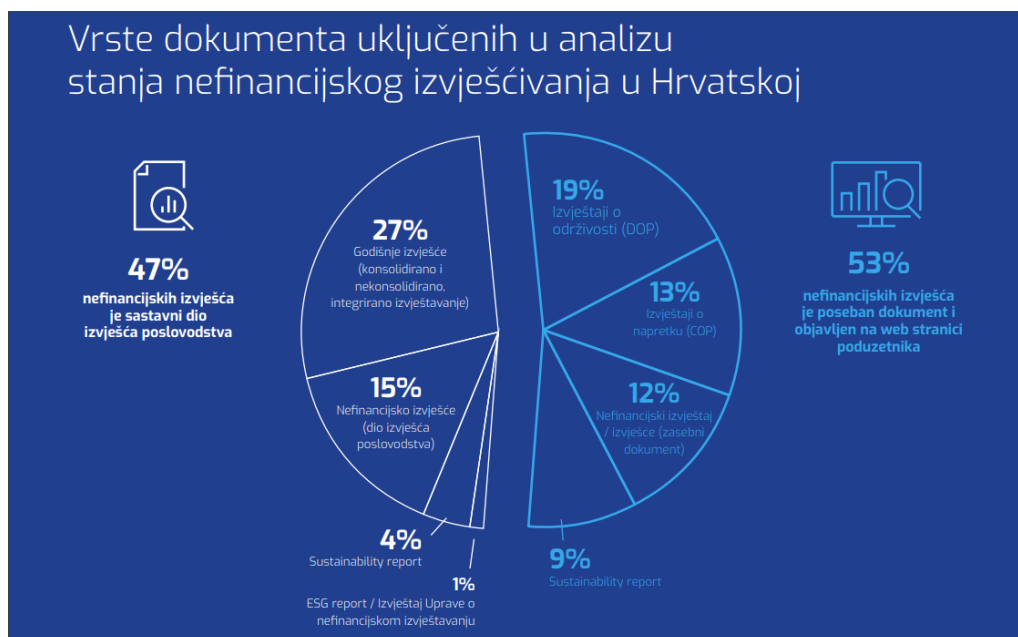
4.5.1. Predmet i cilj analize

Na razini Republike Hrvatske Nacionalna studija ima za cilj pružiti pregled stanja nefinancijskog izvještavanja u zemlji te daje pregled i zakonodavni okvir područja održivih financija kao i stanja nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj. Hrvatska udruga poslodavaca je 2022. godine u sadržaj analize prema europskim i međunarodnim smjernicama predloženih ZOR-om uvrstila dijalog, materijalne teme i ciljeve koji se žele postići nefinancijskim izvještavanjem. S druge strane, analiza obrađuje i zakonski propisani sadržaj nefinancijskog izvješća koji se sastoji od opisa poslovnog modela, rezultata politika, osnovnih rizika povezanih s nefinancijskim pokazateljima, opisa politika i postupaka analiza te nefinancijskih ključnih pokazatelja.

4.5.2. Način nefinancijskog izvještavanja

GRI Standardi definiraju dva oblika izvještavanja kada se govori o nefinancijskim informacijama. Kako je u prethodnom tekstu već navedeno, nefinancijski izvještaj može biti integriran u izvještaj posloводства ili se može objaviti kao zasebni izvještaj. S obzirom da Standardi obveznicima nefinancijskog izvještavanja na izbor način izvještavanja, Nacionalna studija je analizirala oblike izvještavanja koje su obveznici u Hrvatskoj izabrali.

Slika 13. Vrsta dokumenata uključenih u analizu stanja nefinancijskog izvještavanja u RH



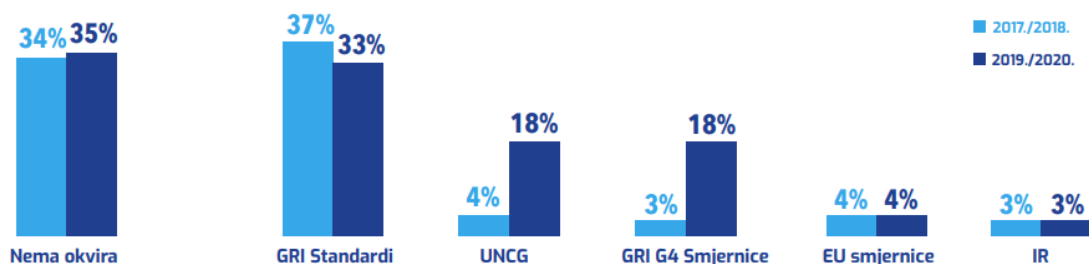
Izvor: Ravlić Ivanović i dr. (2022:37).

Prema vrsti dokumenata uključenih u analizu stanja nefinancijskog izvješćivanja vidljivo je da 47 % poduzetnika nefinancijski izvještaj predaje u sklopu izvještaja posloводства, a 53 % poduzetnika nefinancijsko izvješće predaje kao zaseban dokument. Može se zaključiti kako najvećim dijelom obveznici nefinancijskog izvještavanja, ali i onih koji su odlučili objaviti nefinancijsko izvješće bez obzira na postojanje obveze odlučuju nefinancijsko izvješće objaviti kao integrirano izvješće unutar godišnjeg izvješća. Kao drugi najčešći način izvještavanja poduzetnici izabiru izvještaj o održivosti, odnosno izrađuju zasebni nefinancijski izvještaj. Poduzetnici se najmanje odlučuju na izradu izvještaja uprave o nefinancijskom izvještavanju i za izradu *Sustainability report-a* bilo da je riječ o integriranom izvještaju ili zasebnom.

4.5.3 Okviri nefinancijskog izvještavanja

Poduzetnici su dužni navesti koji okvir su koristili prilikom sastavljanja nefinancijskog izvješća. Na Slici 14. prikazan je udio nefinancijskih izvještaja sastavljenih prema vrsti okvira za izvješćivanje sukladno Nacionalnoj studiji iz 2022. godine.

Slika 14. Udio nefinancijskih izvješća sastavljenih prema vrsti okvira za izvješćivanje



Izvor: Ravlić Ivanović i dr. (2022:38).

Slika 14. prikazuje da 35 % poduzetnika u 2019. i 2020. godini nije koristio niti jedan okvir prilikom sastavljanja i objave nefinancijskih izvješća što je 1 % više u odnosu na razdoblje 2017./2018. GRI standarde je koristilo 4 % manje poduzetnika u razdoblju 2019./2020. u odnosu na 2017./2018. Prema smjernicama UNGC i GRI G4 Smjernicama 15 % više poduzetnika ih je koristilo 2019./2020. nego u razdoblju prije. EU smjernice i IR koristilo je samo 3 % poduzetnika u oba razdoblja.

4.5.4. Nefinancijski izvještaji hrvatskih kompanija

Analizom mrežnih stranica velikih hrvatskih poduzeća u daljnjem tekstu se prikazuje lista pojedinih obveznika nefinancijskog izvještavanja uz obrazloženje koju vrstu nefinancijskog izvještavanja izabiru te na koji način objavljuju svoje rezultate. Slijedom navedenog:

1. Podravka

Prilikom izrade nefinancijskog izvještaja Podravka usmjerava fokus na održivi razvoj, kvalitetu življenja te dobrobit planeta. Razmatra utjecaj svog poslovanja na ekonomiju, okoliš i društvo. Od 2015. godine unutar Podravke formiran je Odjel za održivi razvoj, između ostalog odgovoran je za sastavljanje nefinancijskog izvještaja. 2020. godine u nefinancijski izvještaj Podravke d.d. integriran je ESG izvještaj. Glavne skupine ciljeva ESG-a su usmjereni okolišni, društveni aspekt te na korporativno upravljanje. Također, primjenjuju GRI Standarde za izvještavanje o održivosti. Podravka je dobitnica nagrade Green Frog za napredak u izvještavanju.

2. Dukat

Dukat je 2020. godine objavio deveti po redu izvještaj o odgovornom poslovanju, izvještaj je pripremljen sukladno načelima UNGC-a (United Nations Global Compacta) čiji je Dukat ujedno i član. Također, izvještaj prati smjernice GRI-a te Europske komisije za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama.

3. Hrvatska elektroprivreda

Nakon donesene Direktive i obveze izrade i objavljivanja nefinancijskih izvještaja, HEP je svoje prvo izvješće objavio 2015. godine, a odnosilo se na 2013. i 2014. godinu, a nakon toga izvještaji su bili jednogodišnji. Izabrali su GRI okvir za izvještavanje. HEP je također dobitnik nagrade *Green Frog* za izvješće o održivosti.

4. Industrija nafte INA

INA navodi kako je važnost nefinancijskog izvještavanja prepoznala još 1997. godine, kada je ujedno i objavljeno prvo nefinancijski izvješće o zaštiti okoliša. Socijalno izvješće koje je u skladu sa smjernicama GRI-a objavljeno je 2004. godine. 2007. godine Izvješće o održivom razvoju pripremljeno je prema GRI G3 metodologiji u koju je uključeno izvještavanje o društvenom i okolišnom utjecaju. Prvo integrirano izvješće objavljeno je 2015. godine, koje je

ujedno i prvo u Hrvatskoj. Iste godine dobila je nagradu za najbolje izvješće o održivosti te priznanje na srednjeeuropskom nivou. Priznanja i nagrade su nastavili dobivati i u narednim godinama.

Na web stranici Lidera (2021) objavljen je podatak o tisuću najvećih kompanija u Republici Hrvatskoj. Pregledom web stranica dvadeset najvećih poduzeća prema ostvarenom ukupnom prihodu, a koji su obveznici izrade nefinancijskih izvještaja, daje se prikaz vrste izvještaja koji su isti izabrali za objavljivanje poslovnih rezultata u 2021. godini.

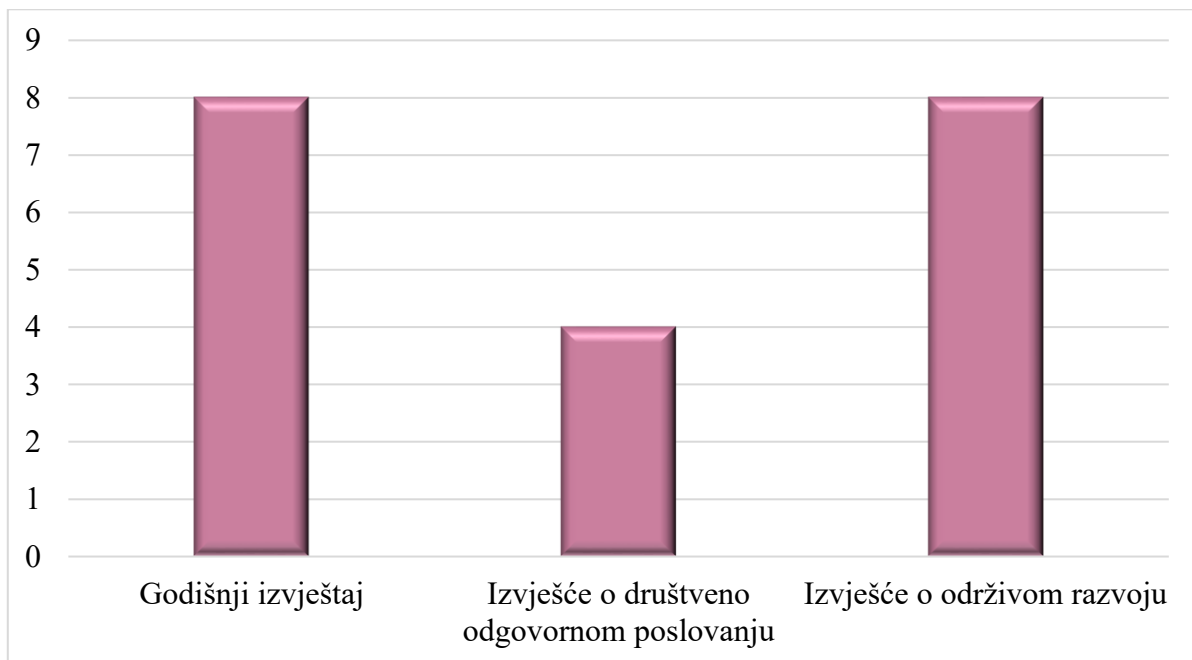
Tablica 5. Vrsta nefinancijskog izvještaja objavljenih za 2021. godinu

R. b.	Poduzeće	Vrsta izvještaja
1.	Atlantic grupa d.d.	Godišnji izvještaj
2.	Dukat d.d.	Izvješće o društveno odgovornom poslovanju
3.	Ericsson Nikola Tesla d.d.	Godišnji izvještaj
4.	HBOR d.d.	Izvješće o društveno odgovornom poslovanju
5.	Heineken Hrvatska d.d.	Izvješće o održivom razvoju
6.	HEP d.d.	Izvješće o održivom razvoju
7.	HT d.d.	Izvješće o održivom razvoju
8.	INA d.d.	Godišnji izvještaj
9.	JGL d.d.	Godišnji izvještaj
10.	Kaufland Hrvatska k.d.	Izvješće o održivom razvoju
11.	Končar d.d.	Izvješće o društveno odgovornom poslovanju
12.	Konzum Plus d.o.o.	Godišnji izvještaj
13.	Lidl Hrvatska d.o.o. k.d.	Izvješće o održivom razvoju
14.	PBZ d.d.	Izvješće o društveno odgovornom poslovanju
15.	Pliva d.d.	Izvješće o održivom razvoju
16.	Podravka d.d.	Izvješće o održivom razvoju
17.	Prvo plinarsko društvo d.o.o.	Godišnji izvještaj
18.	Tommy d.o.o.	Godišnji izvještaj
19.	Valamar d.d.	Godišnji izvještaj
20.	Zagrebačka banka d.d.	Izvješće o održivom razvoju

Izvor: Izrada autora.

Na osnovu podataka iz Tablice 5. može se uočiti da uzorak od dvadeset najvećih poduzeća u Hrvatskoj obuhvaća poduzeća koje se mogu klasificirati kao multinacionalne kompanije te su obvezu nefinancijskog obavještavanja uokvirili u poslovanje na različite načine. U daljnjem tekstu na osnovu podataka iz tablice 5. biti će prikazan Grafikon 1.

Grafikon 1. Vrste izvještaja nefinancijskog izvještavanja za 2021. godinu



Izvor: Izrada autora.

Od promatranih dvadeset poduzeća može se zaključiti kako hrvatska poduzeća koji su obveznici nefinancijskog izvještavanja u 2021. godini najvećim dijelom izabiru između objave integriranog izvještaja i zasebnog izvještaja o održivom razvoju, dok je izvještaj o društveno odgovornom poslovanju najmanje zastupljen izbor te je samo 20% promatranih poduzeća izabralo objaviti isti.

1. Zaključak

GRI smjernice definirane su krajem 20. stoljeća za izvještavanje o održivosti, a trebaju, uvelike, biti u funkciji pomaganja poduzetnicima prilikom sastavljanja nefinancijskih izvještaja. Zbog povećanja dosljednosti i usporedivosti objavljivanja nefinancijskih izvještaja te njihove transparentnosti ista bi trebala sadržavati okolišna, društvena i kadrovska pitanja, pitanja u vezi s ljudskim pravima te borbom protiv korupcije. GRI standardi su oblik nefinancijskog izvještavanja koji predstavljaju općeprihvaćenu svjetsku praksu i temelje za izradu nefinancijskih izvještaja pri čemu su obveznici nefinancijskih izvještaja veliki poduzetnici subjekti od javnog interesa koji na datum bilance prelaze broj od 500 zaposlenih tijekom prethodne godine.

U Europskoj uniji, pa tako i u Hrvatskoj, nefinancijsko izvještavanje je dobrovoljno za poduzeća ispod kriterija broja zaposlenih i koji nisu subjekti od javnog interesa te ne postoji zakonodavni okvir za popunjavanje i objavljivanje nefinancijskih izvještaja, već smjernice koje je izradila Europska unija. EU smjernicama pomaže se trgovačkim društvima da objavljuje kvalitetne, relevantne, korisne i usporedive informacije u skladu sa zahtjevima Direktive 2014/95/EU.

Osim što nefinancijske informacije uz financijske daju cjelovit uvid u poslovanje, one daju prikaze društveno odgovornog poslovanja poduzeća te kako poduzeća utječu na ekonomska, okolišna i društvena pitanja u svom djelokrugu. Za donošenje što ispravnijih odluka u poslovanju potrebno je kumulirati sva znanja o poslovanju poduzeća na način da se iskoriste sve informacije koje pružaju i financijska i nefinancijska izvješća koje, u konačnici, daju cjelovitu „krvnu sliku“ poduzeća. Shodno navedenom, informacije koje pružaju nefinancijska izvješća menadžerima i poslovodstvu omogućuju detaljniji uvid, konkretnije podatke na temelju kojih, uz financijske informacije, donose odluke o strategiji daljnjeg poslovanja.

Na sastavljanje izvještaja radi postizanja dobre prakse i prikaza uspješnog poslovanja na razini Republike Hrvatske poduzetnike potiče HRPSOR (Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj).

Praktičnim dijelom rada i analizom dvadeset najvećih poduzeća u Hrvatskoj prema Liderovoj listi najvećih kompanija objavljenoj u 2021. godini, obveznika nefinancijskog izvještavanja, dolazi se do zaključka kako između promatranih poduzeća prevladava objava integriranog izvještaja u okviru godišnjeg izvješća te izvještaja o održivom razvoju, dok je izvještaj o društveno odgovornom poslovanju kao zaseban izvještaj najmanje zastupljena opcija izvještavanja.

Literatura

1. Begić J. Važnost nefinancijskog izvještaja u RH s naglaskom na mala i srednja poduzeća. Dostupno na <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/1%20Jasenka%20Begic%20-%20IDOP.pdf> [pristupljeno 10. lipnja 2022.]
2. Dupin, J. (2020). Nefinancijsko izvještavanje: Primjer velikih poslovnih subjekata u Hrvatskoj. Dostupno na: <https://zir.nsk.hr/islandora/object/vuka%3A1455> [pristupljeno 29. lipnja 2022.]
3. Čular, M., Dmitrović, V. i Benković, S. (2019). Non financial disclosure using GRI standards: Empirical findings of Croatian and Serbian companies, The Thirteenth International Conference: „Challenges of Europe: Growth, Competitiveness, Innovation and Well-being“, str. 1.-6.
4. Europska komisija (2017.) Commission guidelines on non-financial reporting. Dostupno na: https://finance.ec.europa.eu/publications/commission-guidelines-non-financial-reporting_en [pristupljeno 5. svibnja 2022.]
5. FINA (2021). Upute za popunjavanje godišnjeg financijskog izvještaja poduzetnika od 2021. godine, Dostupno na: <https://www.fina.hr/documents/52450/156415/Upute+za+popunjavanje+izvje%C5%A1taja+GFI-POD+od+2021.pdf/5c7845fb-9faf-2b88-fb83-371cf0c488af?version=1.3> [pristupljeno 29. lipnja 2022.]
6. Global reporting (2022). Our mission and history, Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
7. Global reporting (2022). GRI Empowering Sustainable Decisions, Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-downloadcenter/> [pristupljeno 6. srpnja 2022.]
8. Hladika M., Valenta I. (2017a). Integrirano izvještavanje – nova platforma korporativnog izvještavanja, Dostupno na <https://hrcak.srce.hr/file/297557> [pristupljeno 5. svibnja 2022.]
9. Hladika M., Valenta I. (2017b). Usklađenost GRI standarda i zahtjeva Direktive 2014/95/EU za nefinancijskim izvještavanjem, Zagreb: HZRI F
10. HANFA (2021). Smjernice za izradu i objavu ESG relevantnih informacija izdavatelja. Dostupno na: <https://www.hanfa.hr/vijesti/hanfa-donijela-smjernice-za-nefinancijsko-izvje%C5%A1tavanje-poduze%C4%87a-prema-okoli%C5%A1nim->

- [upravlja%C4%8Dkim-i-dru%C5%A1tvenim-esg-ciljevima/](#) [pristupljeno 23. lipnja 2022.]
11. HANFA (2010). Kodeks korporativnog upravljanja. Dostupno na: <https://zse.hr/hr/kodeks-korporativnog-upravljanja/1780> [pristupljeno 23. lipnja 2022.]
 12. Hrvatska gospodarska komora (2022). Obveze vezane za izradu nefinancijskog izvješća, <https://hgk.hr/documents/obveze-nefin-izvjesce5a93d387eddcf.pdf> Dostupno na [pristupljeno 5. svibnja 2022.]
 13. Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (2020). Nefinancijski izvještavanje. Dostupno na <https://www.hrpsor.hr/nefinancijsko-izvjestavanje/> [pristupljeno 10. lipnja 2022.]
 14. Hrvatske revizorska komora (2018). Smjernica 11: Revizorovo izvješćivanje o nefinancijskom izvješću i informacijama o politici raznolikosti, Dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/Smjernica%2011_180117_2Konacna%20Smjernica%2011-rev%20izvj%20iNFI.pdf [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
 15. IDOP (2021). Nefinancijsko izvještavanje. Dostupno na: <https://idop.hr/sto-je-nefinancijsko-izvjestavanje-ili-izvjestavanje-o-odrzivosti/> [pristupljeno 21. lipnja 2022.]
 16. IDOP (2021). Zakonodavni okvir nefinancijskog izvještavanja. Dostupno na: <https://idop.hr/zakonodavni-okvir-nefinancijskog-izvjestavanja/> [pristupljeno 21. lipnja 2022.]
 17. IDOP (2021). Zakon o računovodstvu i Direktiva 2014/95/EU, dostupno na <https://idop.hr/zakon-o-racunovodstvu-i-direktiva-2014-95-eu/> [pristupljeno 21. lipnja 2022.]
 18. IIRC (2014). Realizing the benefits: The impact of Integrated Reporting, Black Sun Plc. Dostupno na: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/09/IIRC.Black_Sun_Research.IR_Impact.Single.pages.18.9.14 [pristupljeno 10. lipnja 2022.]
 19. Krylova, T. (2021). Pametni interaktivni razgovor (SIT) o posljedicama izvještavanja o održivosti za računovodstvo u javnom sektoru. Dostupno na: https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2021-04/T%20Krylova_UNCTAD_GLOBAL%20TRENDS%20_CHALLENGES_BSC.pdf [pristupljeno 21. lipnja 2022.]

20. Krivačić, D. (2018). Nefinancijsko izvještavanje: Novi izazovi za korporativne računovodstvene sustave, 2018. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/216536> [pristupljeno 23. lipnja 2022.]
21. Krivačić D., Antunović M., (2018). Nefinancijsko izvještavanje: novi izazovi za korporativne računovodstvene sustave. Dostupno na <https://hrcak.srce.hr/file/315977> [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
22. Markota Vukić N. (2021). Nefinancijski izvještavanje kao nova obveza iz zakona o računovodstvu. Dostupno na <https://idop.hr/wp-content/uploads/2021/12/predavanje-nefinancijsko-izvjescivanje-1.pdf> [pristupljeno 5. svibnja 2022.]
23. Međunarodni revizijski standard 720 (2016). Dostupno na: [http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20720%20\(izmijenjen\).pdf](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20720%20(izmijenjen).pdf) [pristupljeno 25. lipnja 2022.]
24. Miljenović, D. (2017). Novosti i razlike u GRI smjernicama, RRIF 4/17, str. 50-53, Dostupno na: www.rrif.hr [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
25. Miljenović, D. (2016). Smjernice i standardi nefinancijskog izvještavanja, RRIF 5/16, str. 42-48, Dostupno na: www.rrif.hr [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
26. Ministarstvo financija RH (2022). Nefinancijsko izvješće, dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/financijski-sustav/financijski-izvjestaji-i-nefinancijskoizvjescie/nefinancijsko-izvjescie/2361> [pristupljeno 5. svibnja 2022.]
27. Ministarstvo financija RH (2022). Nefinancijsko izvješće, Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/financijski-sustav/financijski-izvjestaji-i-nefinancijsko-izvjescie/nefinancijsko-izvjescie/2361>, [pristupljeno 23. lipnja 2022.]
28. Omazić, M., Markota Vukić, N., Ravlić Ivanović, I., Cigula, K., Marszalek, V. i Rösler, B. (2020). Analiza stanja nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj 2017. i 2018., Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/351952> [pristupljeno 25. lipnja 2022.]
29. Ravlić Ivanović, I., Žepić, I., Cigula, K. Marszalek, V., Kartelo, S., Labaš, D., Omazić, M., Jaklin, L., Markota Vukić, N. (2022). Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu. Dostupno na: <https://www.hanfa.hr/vijesti/druga-nacionalna-studija-o-stanju-nefinancijskog-izvje%C5%A1%C4%87ivanja-poduze%C4%87a-u-novoj-regulativi-teko%C4%8Dekuju-prave-promjene/> [pristupljeno 21. lipnja 2022.]
30. Sedlar, I. (2020). Nefinancijsko izvještavanje kroz primjenu društvenog modula GRI standarda: Studija slučaja odabranih velikih društava u RH. Dostupno na: <https://dabar.srce.hr/islandora/object/efst%3A3560> [pristupljeno 21. lipnja 2022.]

31. Sinovčić, A. (2017). Izvještavanje o održivosti prema GFI G4 smjernicama, Dostupno na: <https://repozitorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst%3A1002/datastream/PDF/view> [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
32. Službeni list Europske unije (2014). Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i vijeća. Dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=LT>[pristupljeno 10. lipnja 2022.]
33. Vlada RH (2016). Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu, s konačnim prijedlogom zakona. Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//2016/Sjednice/2016/8%20sjednica%2014%20Vlade//8%20-%202.pdf> [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
34. Vukić, N. (2015). Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU, RRIF 12/15, str. 46-50. Dostupno na: www.rrif.hr [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
35. Willaert (2016). Novo: GRI standardi izvještavanja o održivosti - Pregled glavnih promjena. Dostupno na: <https://www.dqsglobal.com/bo-ba/blog/novo-gri-standardi-izvjestavanja-o-odrzivosti-pregled-glavnih-promjena> [pristupljeno 28. lipnja 2022.]
36. Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20).
37. Zakon o reviziji (NN 127/17).

Popis slika

Slika 1. Zakonodavni okvir o nefinancijskom izvještavanju	3
Slika 2. Čimbenici za procjenu materijalnosti informacija	7
Slika 3. Obveznici izrade nefinancijskog izvješća	8
Slika 4. Oblik i okvir izvještavanja nefinancijskih informacija	11
Slika 5. Prikaz godišnjih izvještaja određenih velikih poduzetnika i grupa.....	13
Slika 6. Povijesni razvoj GRI-ja.....	19
Slika 7. Struktura GRI standarda	21
Slika 8. Koraci za primjenu GRI standarda.....	27
Slika 9. Prednosti objave nefinancijskih izvještaja	28
Slika 10. Razvoj nefinancijskog izvještavanja	30
Slika 11. Oznaka obveznika	32
Slika 12. Načela nefinancijskog izvještavanja	34
Slika 13. Vrsta dokumenata uključenih u analizu stanja nefinancijskog izvještavanja u Hrvatskoj	35
Slika 14. Udio nefinancijskih izvješća sastavljenih prema vrsti okvira za izvješćivanje.....	36

Popis tablica

Tablica 1. Načela i sadržaj smjernica za izvještavanje	5
Tablica 2. Nefinancijsko izvješće.....	9
Tablica 3. Obveznici izrade nefinancijskog izvještaja	12
Tablica 4. Sadržaj izjave o primjeni Kodeksa korporativnog upravljanja	15
Tablica 5. Vrsta nefinancijskog izvještaja objavljenih za 2021. godinu	38

Popis grafikona

Grafikon 1. Vrsta nefinancijskog izvještaja objavljenih za 2021. godinu	40
---	----

Popis korištenih kratica

EMAS - Eco-Management and Audit Scheme

ESG - Environmental, Social, and Governance

EU – Europska unija

FAO - Food and Agriculture Organization

FINA – Financijska agencija

GFI – Godišnje financijsko izvješće

GRI – Global reporting initiative

HANFA – Hrvatska agencija za nadzor financijskih institucija

HEP – Hrvatska elektroprivreda

HGK – Hrvatska gospodarska komora

HRPSOR - Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj

IIRC – International Intergrated Reporting Council

ILO - International Labour Organization

INA – Industrija nafte

IR - Integrated Reporting

ISO - International Organization for Standardization

IUCN - International Union for Conservation of Nature

MRS – Međunarodni računovodstveni standard

MSFI – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

MrevS – Međunarodni revizijski standardi

MTP - Multilateralna trgovinska platforma

NN – Narodne novine

NOX – Dušikovi oksidi

ODS – Emisija tvari koje oštećuju ozon

OECD - Organisation for Economic Cooperation and Development

SL EU - Službeni list Europske unije

SOX – Sumporni oksidi

UCITS - Undertakings for the Collective Investment in Transferable Securities

UN – Ujedinjeni narodi

UNGC - United Nations Global Compact

WBCSD - World Business Council For Sustainable Development

ZOR – Zakon o računovodstvu