

dr. sc. Dubravka Krivačić¹
Martina Antunović, bacc. oec.¹

NEFINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE: NOVI IZAZOV ZA KORPORATIVNE RAČUNOVODSTVENE SUSTAVE

Pregledni rad / review
UDK 658.3:316.663

Nefinancijsko izvještavanje postalo je obvezom određenih velikih poduzeća i grupa na području Europske unije donošenjem Direktive o nefinancijskom izvještavanju 2014/95/EU, koja je stupila na snagu početkom 2017. godine. Nefinancijsko izvještavanje, za razliku od financijskog, nije strogo uređeno već je preporuka da ga se uskladi s odabranim međunarodnim smjernicama ili standardima. Nefinancijsko izvještavanje proces je pripremanja i objavljivanja nefinancijskih informacija o učinkovitosti poduzeća u aspektu okoliša i društvene odgovornosti. Iako polazi od mjerenja fizičkih pokazatelja učinkovitosti poduzeća u navedenim područjima, ono uključuje i njihovu financijsku kvantifikaciju kroz mjerenje, primjerice, troškova okoliša, ulaganja u programe obuke i usavršavanja radnika i dr. Zbog toga korporativni računovodstveni sustavi imaju značajnu ulogu u ustrojavanju, funkcioniranju i unaprjeđivanju nefinancijskog izvještavanja. Za njih je nefinancijsko izvještavanje izazov i to ponajprije zbog različitosti u menadžerskim stavovima o korisnosti provođenja takve poslovne prakse. Stoga ovaj rad daje doprinos dosadašnjim istraživanjima utvrđivanjem menadžerskih stavova o koristima prakse nefinancijskog izvještavanja.

Ključne riječi: nefinancijsko izvještavanje, Direktiva 2014/95/EU, standardi, koristi.

1. Uvod

Dinamično tržište današnjice od poduzeća zahtijeva društveno odgovorno poslovanje, koje se sve više razvija i postaje suvremenim pristupom upravljanju poduzećem. Njegova uspostava podrazumijeva primjenu različitih upravljačkih alata, jedan od kojih je i nefinancijsko izvještavanje. Nefinancijsko izvještavanje pruža informacije o postignutoj razini okolišne i društvene odgovornosti, odnosno omogućuje sagledavanje ostvarenih performansi poduzeća u području utjecaja na okoliš te brige o zaposlenicima, potrošačima i široj društvenoj zajednici. S pojmom nefinancijskog izvještavanja poistovjećuju se pojmovi „izvještavanje o održivom razvoju“, „izvještavanje o društveno odgovornom poslovanju“, „izvještavanje o stanju okoliša“, „izvještavanje o zaštiti okoliša“, „trobilančno izvještavanje“, pretpostavka kojih je obuhvaćanje, praćenje i sintetiziranje informacija koje obavlja nova grana računovodstva,

¹ Veleučilište u Karlovcu, Karlovac

tzv. računovodstvo održivosti. Računovodstvo održivosti smatra se dopunom tradicionalnom financijskom računovodstvu s ciljem da se procijene ekološki, društveni i upravljački učinci poduzeća te da se napravi izvješće o tom pitanju.² Nefinancijsko izvještavanje proces je izrade informacija i objavljivanja izvještaja kojim se mjere učinci poduzeća u kontekstu održivog razvoja, namijenjeni unutarnjim i vanjskim korisnicima poduzeća.³ Ono poboljšava kvalitetu informacija sadržanih u godišnjim financijskim izvještajima te izražava svijest, strateške vrijednosti i usmjerenje poslovanja u budućim razdobljima. Samim time cjelokupno izvještavanje postaje potpunije, mjerljivije i konkretnije.⁴

Počeci intenzivnijeg razvoja nefinancijskog izvještavanja sežu u 80-te godine prošlog stoljeća. Globalni problemi koji su uključivali klimatske promijene, onečišćenja okoliša, uskratu ljudskih prava i ekonomsku krizu potaknuli su javnu raspravu o poslovanju velikih kompanija te potrebu za buđenjem njihove svijesti o odgovornosti u poslovanju, transparentnosti i održivosti. Pod pritiskom globalnih nevladinih organizacija po prvi puta pojavljuju se njihovi izvještaji o održivosti.⁵ O pitanju društvene odgovornosti raspravljalo se i na političkoj razini pa se tako može istaknuti Globalni izvještaj američkog predsjednika Cartera (engl. *The global 2000 report to the president*) iz 1980. godine, koji je pružao sveobuhvatan prikaz globalnih utjecaja na okoliš i opskrbu resursa za 20 godina unaprijed.⁶ O društvenoj odgovornosti postoje i raniji zapisi, ali nije bilo primjera konkretnog izvještavanja pa tako, primjerice, Drucker u svojoj knjizi „Budućnost industrijskog čovjeka“ (engl. *The future of industrial man*), izdanoj 1942., ističe kako poduzeća uz ekonomsku svrhu trebaju imati i društvenu dimenziju.⁷ Izvještavanje o održivosti znatnije se razvija od sredine 1990-ih godina. Pokreću se međunarodne inicijative za promoviranje nefinancijskog izvještavanja, od kojih je najpoznatija Globalna inicijativa za izvještavanje (engl. *Global Reporting Initiative – GRI*), osnovana 1997. godine, koja je prva razvila sveobuhvatan okvir za izvještavanje o održivosti.⁸ Međunarodna organizacija za standardizaciju (engl. *International Standardization Organization – ISO*) objavljivanjem smjernica za društvenu odgovornost „ISO 26000“, 2004. godine, organizacijama daje upute o osnovnim načelima društvene odgovornosti, prepoznavanju društvene odgovornosti i suradnji s dionicima, ključnim temama i pitanjima koji se odnose na društvenu odgovornost i načinima integracije društveno odgovornoga ponašanja u organizaciju.⁹ Godine 2010. osnovano je Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje (engl. *International Integrated Reporting Council – IIRC*) koje nastoji stvoriti globalno prihvaćeni okvir za izvještavanje o stvaranju vrijednosti poduzeća tijekom određenog vremenskog razdoblja. IIRC okuplja predstavnike iz investicijskih, računovodstvenih, regulatornih,

² Rogošić, A. i Čaljkušić, A., Disclosure of the Socially Responsible Activities of the Banks in Croatia and Slovenia, U: Tipurić, D. i Daraboš, M. (ur.), *The Quest for Organizational Identity – 3rd International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship*, CIRU – Governance Research and Development Centre Zagreb, Dubrovnik, 2015., str. 313

³ Ernst & Young Global Limited, <http://www.ey.com/> (pristup: 24.05.2017.)

⁴ International Integrated Reporting Council (IIRC), <http://integratedreporting.org/what-the-tool-for-better-reporting> (pristup: 19.05.2017.)

⁵ The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=vM4hrHIBd0s%3D&tabid=128&mid=568> (pristup: 19.05.2017.)

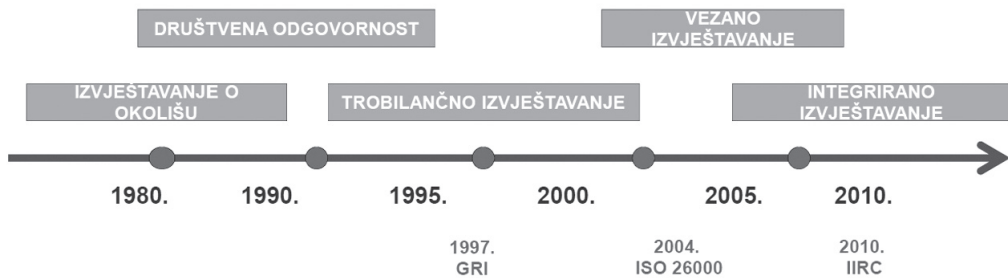
⁶ SCRQuest Sustainability Framework, <http://www.csrquest.net/uploadfiles/1D.pdf> (pristup: 22.05.2017)

⁷ Ibidem

⁸ Global Reporting Initiative (GRI), Empowering sustainable decisions, <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx> (pristup: 22.05.2017.)

⁹ Hrvatski zavod za norme, <http://www.hzn.hr/default.aspx?id=54> (pristup: 24.05.2017.)

Prikaz 1: Razvoj nefinancijskog izvještavanja



Izvor: Autorice prema podacima iz publikacije INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=vM4hrHlBd0s%3D&tabid=128&mid=568> (pristup: 27.05.2017.)

akademskih i drugih sektora kao i pripadnike civilnog društva.¹⁰ Nefinancijsko izvještavanje kakvo danas postoji razvijalo se, dakle, tijekom niza godina te je prolazilo kroz različite razvojne faze, što je sažeto i predloženo na *prikazu 1*.

S obzirom na potražnju dionika za nefinancijskim informacijama, poduzeća osim kvantitete trebaju osigurati i kvalitetu nefinancijskih informacija, odnosno trebaju objavljivati one informacije koje su dionicima relevantne. Korporativni računovodstveni sustavi stoga su sve izloženiji stalnim pritiscima za proširenjem i prilagodbom. Nefinancijsko izvještavanje od njih zahtijeva uspostavu „prakse mjerenja, objavljivanja i polaganja računa unutarnjim i vanjskim dionicima u vezi s organizacijskim učinkom u cilju održivog razvoja.“¹¹ Ono je upravljački alat za mijenjanje percepcije eksternih dionika, za poticanje dijaloga s dionicima, odnosno važno je u izgradnji komunikacije i odnosa između organizacija i dionika.¹² Nefinancijski izvještaji javni su izvještaji poduzeća koji internim i eksternim dionicima predočavaju korporativnu poziciju i aktivnosti vezane uz ekonomsku, okolišnu i društvenu dimenziju, odnosno nastoje opisati doprinos poduzeća održivom razvoju.¹³ Njihovo sastavljanje poduzećima je izazov i to ponajprije zbog različitosti u menadžerskim stavovima o korisnosti provođenja takve poslovne prakse. Upravo ispitivanje menadžerskih stavova o koristima prakse nefinancijskog izvještavanja doprinos je ovoga rada dosadašnjim istraživanjima. U istraživanju provedenom za potrebe izrade ovoga rada sudjelovala su 164 poduzeća iz Hrvatske. U prikupljanju podataka korištena je metoda anketnog ispitivanja, a prikupljeni podaci obrađeni su primjenom deskriptivne statistike. Strukturu rada, nakon uvodnog dijela, čini cjelina u kojoj se razmatra zakonodavni okvir i standarde financijskog izvještavanja te cjelina vezana uz dosadašnja istraživanja. U radu se potom detaljnije objašnjava metodologiju i rezultate anketnog ispitivanja te izvode zaključci istraživanja.

¹⁰ International Integrated Reporting Council (IIRC), <https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc> (pristup: 24.05.2017.)

¹¹ Global Reporting Initiative (GRI), Smjernice za izvještavanje o održivosti 3.0, 2006., str. 3, <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-G3-Croatian-Reporting-Guidelines.pdf> (pristup: 21.03.2015.)

¹² Bonson, E. i Bednarova, M., CSR reporting practise of Eurozone companies, *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, 2015., str. 183

¹³ World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Sustainable development reporting: Striking the balance, 2002, str. 7, www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=144&nosearchcontextkey=true (pristup: 16.01.2016.)

2. Zakonodavni okvir i standardi financijskog izvještavanja

Na razini Europske unije obvezatnost nefinancijskog izvještavanja utvrđena je Direktivom 2014/95/EU.¹⁴ Kako bi se poboljšala dosljednost i usporedivost nefinancijskih informacija koje objavljuju poslovni subjekti diljem Europske unije, određena velika poduzeća i grupe te subjekti od javnog interesa trebaju izrađivati nefinancijske izvještaje s informacijama koje se odnose na okolišna, društvena i kadrovska pitanja te pitanja u vezi s poštivanjem ljudskih prava, borbom protiv korupcije i podmićivanja. Donošenje Direktive 2014/95/EU o nefinancijskom izvještavanju uslijedilo je nakon usvajanja računovodstvene Direktive 2013/34/EU¹⁵ sukladno kojoj su napravljene izmjene domaćeg Zakona o računovodstvu.¹⁶ Prema Direktivi 2014/95/EU određenim velikim poduzetnicima i grupama od javnog interesa uz sastavljanje financijskih izvještaja propisano je objavljivanje izvještaja posloводства (tj. izvještaja uprave) koji se sastoji od nefinancijskog izvještaja, izjave o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja i izvještaja o plaćanjima javnom sektoru. Pod nefinancijskim izvještajem podrazumijeva se objavljivanje informacija o utjecajima poduzeća na okoliš i društvo kroz izradu izvještaja o društvenoj odgovornosti ili izvještaja o održivosti poduzeća. Obveznici sastavljanja nefinancijskih izvještaja velika su poduzeća te subjekti od javnog interesa, odnosno oni koji na datum bilance premašuju dva od tri kriterija s obzirom na vrijednost imovine, ostvareni prihod i prosječan broj zaposlenika. Subjekti od javnog interesa definirani su Zakonom o računovodstvu, a uključuju društva čijim se vrijednosnim papirima trguje na uređenom tržištu kapitala bilo koje države članice EU, banke, stambene štedionice, društva za osiguranje, mirovinski fondovi, burze i dr.¹⁷ Direktiva je usmjerena na velika poduzeća i grupacije, što je u skladu s načelom „mislimo najprije na male“ (engl. *think small first*),¹⁸ primjena kojeg za cilj ima smanjiti malim i srednjim poduzetnicima ukupni regulatorni teret na europskoj i nacionalnoj razini.

Direktiva od poduzeća zahtijeva da opišu svoj poslovni model, ishode i rizike usvojenih politika vezanih uz obvezne teme, te ih potiče da se pritom vode poznatim izvještajnim okvirima kao što su: 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 koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada (ILO) ili drugi priznati međunarodni okviri. Vezano uz sadržaj izvješća, Direktiva nalaže da u pogledu okolišnih pitanja ono treba sadržavati pojedinosti o aktualnim i predvidljivim učincima poslovanja poduzeća na okoliš te prema potrebi na zdravlje i sigurnost, uporabu obnovljivih i/ili neobnovljivih izvora

¹⁴ Direktiva 2014/95/EU, Službeni list EU, 15.11.2014.

¹⁵ Direktiva 2013/34/EU, Službeni list EU, 17/Sv. 3, 2013.

¹⁶ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15. i 120/16.

¹⁷ Ibidem

¹⁸ Načelom „mislimo najprije na male“ štite se interesi malih poduzeća prilikom razvoja regulative i propisivanja njihovih obveza. Na razini EU donesen je propis za male i srednje poduzetnike (engl. *The Small Business Act – SBA*) koji predstavlja okvir za premošćivanje jaza između politike EU i poslovanja malih i srednjih poduzeća. Njegov cilj je poboljšati pristup poduzetništvu na europskom području te pojednostaviti regulatorno okruženje u kojem poduzeća posluju.

Tablica 1: Obveznici sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih izvještaja

VRSTA PODUZEĆA	KRITERIJ VELIČINE PODUZEĆA
velika poduzeća	više od 500 zaposlenih
	vrijednost imovine veća od 20 milijuna eura
	neto promet veći od 40 milijuna eura
subjekti od javnog interesa	poduzeća koja kotiraju na burzi
	kreditne institucije
	osiguravajuća društva
	drugi subjekti od javnog interesa koje zbog svojih aktivnosti, veličine ili broja zaposlenih kao takve definira zemlja članica

Izvor: Direktiva 2014/95/EU i Direktiva 2013/34/EU

energije, emisiju stakleničkih plinova, uporabu vode i onečišćenje zraka. Nadalje, u pogledu društvenih i kadrovskih pitanja informacije u izvješću trebaju se odnositi na mjere poduzete radi jamčenja jednakosti spolova, provedbe temeljnih konvencija Međunarodne organizacije rada, uvjeta rada, socijalnog dijaloga, poštivanja prava radnika na informacije i savjetovanje, poštivanja prava sindikata, zdravlja i sigurnosti radnika na radu te dijaloga s lokalnim zajednicama i/ili na mjere poduzete radi osiguravanja zaštite i razvoja tih zajednica. U pogledu ljudskih prava te borbe protiv korupcije i podmićivanja, nefinancijske informacije trebaju obuhvaćati podatke o sprečavanju kršenja ljudskih prava i/ili važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja. Prema načelu „izvještavaj ili objasni“ (engl. *report or explain*),¹⁹ ako poduzetnik ne provodi mjere povezane s navedenim aspektima, u nefinancijskom izvještaju treba objasniti zašto ih ne provodi. Države članice Europske unije u iznimnim slučajevima mogu dopustiti izostavljanje informacija o navedenim područjima, ukoliko bi njihovo objavljivanje moglo nanijeti štetu poslovnom položaju poduzeća. Međutim, to ne znači da poduzeće ne treba objavljivati informacije na temelju kojih će se moći razumjeti njegov razvoj, poslovni rezultat i položaj. Ako poduzetnik sastavi i objavi zaseban izvještaj s informacijama koje se zahtijevaju u nefinancijskom izvještaju, a koji se odnosi na istu financijsku godinu te se oslanja na preporučene izvještajne okvire, države članice mogu izuzeti poduzeće iz obveze pripremanja nefinancijskog izvještaja pod uvjetom da je zadovoljilo jedan od sljedeća dva kriterija: zaseban izvještaj objavljen je zajedno s izvještajem posloводства, zaseban izvještaj objavljen je na internetskoj stranici poduzeća na koju se upućuje u izvještaju posloводства, a koji nije stariji od šest mjeseci od datuma bilance. Zaseban izvještaj podrazumijeva izvještaj o društvenoj odgovornosti, izvještaj o održivosti poduzeća ili integrirani izvještaj (tablica 2). Izvještaj o društvenoj odgovornosti ili izvještaj o održivosti poduzeća uključuje analizu tri područja društveno odgovornog poslovanja: ekonomsko, okolišno i društveno. Ekonomsko područje društveno odgovornog poslovanja

¹⁹ Načelo „izvještavaj ili objasni“ posebno je istaknuto u međunarodnoj raspravi o održivom razvoju prilikom održavanja UN-ove Konferencije o održivom razvoju (Rio+20) 2012. godine. Prema navedenom načelu sva velika poduzeća (koja kotiraju na burzama, privatna ili javna) trebaju objavljivati informacije o postignutim učincima održivosti ili objasniti zašto takve informacije ne objavljuju. Poduzeća pritom zadržavaju pravo odabira izvještajnog okvira i pokazatelja pa i odluke da li izvještavati.

Tablica 2: Definicije zasebnih nefinancijskih izvještaja koje se koriste u praksi

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

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

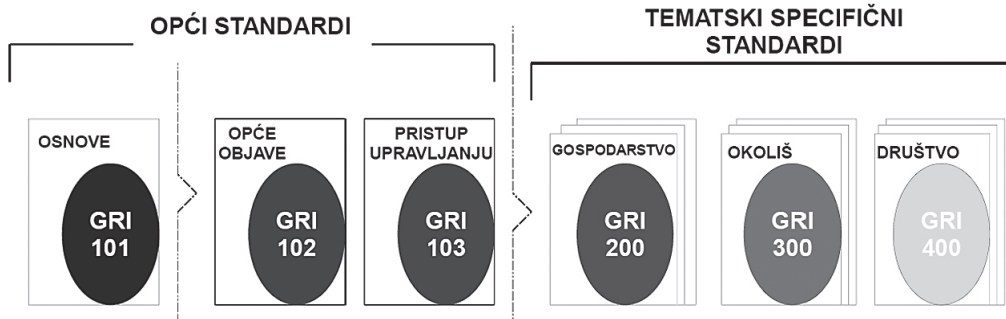
podrazumijeva objavljivanje relevantnih pokazatelja ekonomske, odnosno financijske učinkovitosti poslovanja poduzeća, dok okolišno i društveno područje sadržavaju relevantne pokazatelje okolišne i društvene učinkovitosti poduzeća koji utječu ili mogu utjecati na njegovu financijsku učinkovitost i uspješnost. Poduzeće može provoditi i integrirano izvještavanje. Ono predstavlja povezivanje financijskih informacija sadržanih u financijskim izvještajima poduzeća s nefinancijskim informacijama iz okolišnog i društvenog područja. Preduvjet integriranog izvještavanja usklađenost je okvira integriranog izvještavanja s postojećom računovodstvenom regulativom, Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja te već spomenutim okvirima za izvještavanje nefinancijskih informacija. Integrirano izvještavanje omogućava cjelovitiji uvid u poslovanje poduzeća i njegove utjecaje na širi krug dionika. Vezano uz osiguravanje vjerodostojnosti objavljenih nefinancijskih informacija Direktiva 2014/95/EU navodi da ovlašteni revizori i revizorska društva trebaju samo provjeravati je li podnesen nefinancijski ili zaseban izvještaj, a države članice mogu tražiti da objavljene informacije u izvještaju provjeri neovisni pružatelj usluge provjere.

Primjena regulatornog okvira uključuje i primjenu međunarodno prihvaćenih smjernica i standarda, kao relevantnih izvještajnih okvira koji pomažu menadžerima u odluci o tome što i kako izvještavati, odnosno koje nefinancijske informacije objavljivati. U dosadašnjoj poslovnoj praksi Smjernice za izvještavanje Globalne inicijative za izvještavanje (engl. *GRI Guidelines*) bile su vodeći izvještajni okvir u svijetu,²⁰ a njihova posljednja verzija (G4) postupno je prerasla u GRI Standarde izvještavanja o održivosti (engl. *GRI Sustainability Reporting Standards*). Globalnu inicijativu za izvještavanje pokrenule su 1997. godine neprofitne organizacije *Coalition of Environmentally Aware Economies* (CERES) i *United Nations Environment Program* (UNEP), zbog podizanja standarda korporativnog izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju i održivom razvoju na razinu financijskog izvještavanja, osobito u pogledu usporedivosti, pravodobnosti, pouzdanosti, vjerodostojnosti i provjerljivosti predodjenih informacija.²¹ Prije samih Standarda razvijeno je nekoliko verzija GRI Smjernica. Smjernice su se odnosile na skup dokumenata za izvještavanje razvijenih putem međunarodnih savjetodavnih procesa namijenjenih poduzećima kao pomoć pri sastavljanju izvješća o

²⁰ KPMG, Survey of corporate responsibility reporting, 2013., www.kpmg.com (pristup: 22.12.2016.)

²¹ Nacionalni portal za društveno odgovorno poslovanje, <http://www.dop.hr/?p=662> (pristup: 23.05.2017.)

Prikaz 2: Struktura GRI standarda



Izvor: Obrada autorica prema GRI, <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=17311ff5-e276-4f16-bb48-878b4c7bd624> (pristup: 25.05.2017.)

održivosti i objavljivanju informacija o okolišu, društvenoj odgovornosti i upravljanju (engl. *environmental, social and governance data – ESG*), a periodički su bile revidirane s ciljem osiguranja zadovoljenja potreba poslovanja i društva 21. stoljeća.²² Posljednja verzija Smjernica (G4) predstavljala je najzastupljenije smjernice za izvještavanje o održivosti u svijetu, koje su koristile organizacije u više od 90 zemalja.²³ Na petoj globalnoj konferenciji GRI-a, održanoj u svibnju 2016. u Amsterdamu, donesena je odluka da se napusti posljednja verzija Smjernica (G4) te da se izrade novi modularni standardi izvještavanja o održivosti. Cilj preoblikovanja Smjernica u Standarde prilagodba je nefinancijskog izvještavanja novim i stalno rastućim zahtjevima korisnika nefinancijskih informacija te takav način izvještavanja učiniti standardnom poslovnom praksom.

GRI Standardi strukturirani su kao set modularnih standarda koji se sastoji od tri opća i 33 tematski specifična Standarda.²⁴ Opći Standardi primjenjivi su u bilo kojoj organizaciji (serije 100, 200 i 300), dok su tematski Standardi specifični (serije 400, 500 i 600) te obuhvaćaju ekonomske, okolišne i društvene teme.²⁵ Navedena struktura GRI standarda predočena je prikazom 2.

Proces primjene GRI standarda u pripremi izvještaja o održivosti sadrži sljedeće nužne korake: 1) određivanje sadržaja; 2) odabir željene opcije usklađenosti; 3) priprema za objavu općih standardnih podataka koji daju opis organizacije i postupka izvještavanja; 4) priprema za objavu specifičnih standardnih podataka koji daju informacije o upravljanju i učincima povezanim s materijalnim Temama; 5) priprema izvještaja o održivosti.²⁶ Priprema za objavu specifičnih standardnih podataka, odnosno usmjerenost na identifikaciju materijalnih tema

²² Ernst & Young Global Limited, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf) (pristup: 24.05.2017)

²³ Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (HRPSOR), <http://hrpsor.hr/gri-napusta-g4-smjernice-i-razvija-nove-standarde-za-izvjestavanje-o-odrzivosti-2-602.html> (pristup: 24.05.2017.)

²⁴ DQS CFS, German Association for Sustainability, <http://dqs-cfs.com/2016/09/transition-gri-standards-understanding-main-changes/> (pristup: 24.05.2017)

²⁵ Hrvatsko poslovni savjet za održivi razvoj (HRPSOR), <http://hrpsor.hr/gri-napusta-g4-smjernice-i-razvija-nove-standarde-za-izvjestavanje-o-odrzivosti-2-602.html> (pristup: 27.05.2017.)

²⁶ Global Reporting Initiative (GRI), Empowering sustainable decisions, <https://www.globalreporting.org/resource-library/Croatian-G4-Part-One.pdf> (pristup: 16.06.2017.)

čini srž pripreme izvještaja o održivosti, jer teme koje nisu prepoznate kao materijalne ne moraju biti obuhvaćene izvještajem. Poduzeća mogu za povećanje vjerodostojnosti izvješća uspostavljati sustave unutarnje kontrole ili koristiti neovisnu vanjsku provjeru nefinancijskih izvještaja. Preporuka GRI-a uspostavljanje je tzv. vanjske verifikacije.²⁷ Nefinancijsko izvještavanje može se verificirati sukladno GRI standardima, i to putem DNV GL protokola (norv. *Det Norske Veritas and Germanischer Lloyd*). DNV GL protokol za verifikaciju izvještavanja o održivosti predstavlja jedinstveni koncept, mehanizme i metodologije koje standardiziraju okvir za verifikaciju izvještavanja o održivosti. Protokolom se procjenjuju aspekti poput prikupljanja, evaluacije i dijeljenje informacija predstavljenih u izvještajima o održivosti, te zadovoljavaju potrebu za postojanjem međunarodno prihvaćene norme.²⁸ Struktura i procesi ugrađeni u DNV GL protokol za verifikaciju osiguravaju da će izvještaj o verifikaciji i izjava o potvrđivanju izvještaja pružiti jasnu informaciju o pouzdanosti podataka koje sadrži izvještaj i cjelovitosti opsega pokrivenog izvještajem o održivosti.²⁹

3. Dosadašnja istraživanja

Od kraja prošlog stoljeća do danas broj poduzeća koja objavljuju nefinancijske informacije o aspektima održivosti znatno se povećao. Osim potražnje dionika za takvom vrstom informacija, povod za nefinancijsko izvještavanje jest i uvođenje zakonske obveze takve poslovne prakse velikim poduzećima u Europskoj uniji, a koja je već niz godina prisutna u najrazvijenijim zemljama poput Ujedinjenog Kraljevstva, Japana, Francuske. Razlozi zbog kojih poduzeća objavljuju nefinancijske izvještaje su različiti. Istraživanja su utvrdila da poduzeća izvještavaju kako bi odgovorila na očekivanja dionika i doprinijela dobrobiti društva,³⁰ kako bi mogla upravljati vlastitom legitimnošću,³¹ kako bi očuvala ugled³² te kako bi smanjenjem informacijske asimetrije dugoročno ostvarila profitabilnost.³³ Nefinancijsko izvještavanje, odnosno izvještavanje o održivosti, „povećava disciplinu i pomaže poduzeću u promišljanju o dugoročnoj viziji i njezinom definiranju, kao i u podizanju svijesti o praksi održivosti kroz čitavu organizaciju.“³⁴ Nefinancijsko izvještavanje donosi koristi i široj društvenoj zajednici, a pod tom skupinom koristi podrazumijeva se „etično i odgovorno ponašanje poduzeća

²⁷ Global Reporting Initiative (GRI), Empowering sustainable decisions, <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-G3-Croatian-Reporting-Guidelines.pdf> (pristup: 16.06.2017.)

²⁸ Det Norske Veritas and Germanischer Lloyd (DNV GL), <https://www.dnvgl.hr/assurance/reporting/dnv-gl-verification-protocol.html> (pristup: 16.06.2017)

²⁹ Ibidem

³⁰ Morsing, M. i Schultz, M., Corporate Social Responsibility Communication: Stakeholder information, response and involvement strategies, *Business Ethics: A European Review*, Vol. 15, No. 4, 2006, str. 323-338

³¹ Reverte, C., Determinants of corporate social responsibility disclosure ratings by Spanish listed firms, *Journal of Business Ethics*, Vol. 88, No. 2, 2009., str. 351-366

³² Reynolds, M. i Yuthas, K., Moral discourse and corporate social responsibility reporting, *Journal of Business Ethics*, Vol. 78, No. 1-2, 2008., str. 47-64

³³ Merkel-Davies, D. i Brennan, N., Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: Incremental information or impression management?, *Journal of Accounting Literature*, No. 26, 2007., str. 116-196; Du, S.; Bhattacharya, C. i Sen, S., Maximizing business returns to corporate social responsibilities: the role of CSR communication, *International Journal of Management Reviews*, Vol. 12, No. 1, 2010, str. 8-19

³⁴ ACCA, The Business Benefits of Sustainability Reporting in Singapore, Association of Chartered Certified Accountants, 2013., str. 6, <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/other-PDFs/sustainability-roundtable.pdf> (pristup: 01.12.2014.)

Tablica 3: Pregled internih i eksternih koristi izvještavanja o održivosti

Za poduzeća	Za tržište i zajednicu
<ul style="list-style-type: none"> • Pomaže komunicirati informacije potrebne ulagačima za upravljanje rizikom. • Povećava svijest o rizicima i mogućnostima. • Naglašava povezanost između financijskih i nefinancijskih performansi. • Uspoređuje i ocjenjuje performanse održivosti s obzirom na zakone, norme, kodekse, standarde učinkovitosti i dobrovoljne inicijative. • Pojednostavljuje procese, smanjuje troškove i poboljšava učinkovitost. • Utječe na dugoročnu strategiju upravljanja i poslovne planove. • Uspoređuje unutarnje i vanjske performanse. • Pomaže upravljati okolišnim i društvenim performansama, pomaže u postizanju učinkovitosti u upravljanju te u komunikaciji s dionicima. • Omogućuje poduzećima da izravno doprinose izgradnji „zelenog gospodarstva“. • Poboljšava ugled i lojalnost marki. 	<ul style="list-style-type: none"> • Usmjereno je prema kupcima i ulagačima osiguravanjem kvalitete poslovanja u području zaštite okoliša i društvene odgovornosti. • Jača konkurentnost. • Potiče ulaganja. • Omogućuje stvaranje novih radnih mjesta (izravno ili neizravno). • Ključni je izvor informacija zajednicama i dionicima na koje poduzeće ima utjecaj. • Ublažava negativan, a poboljšava pozitivan utjecaj poduzeća na zajednicu, lokalno gospodarstvo i okoliš. • Omogućuje uključenost vanjskih dionika i razumijevanje vrijednosti poduzeća te njegove materijalne i nematerijalne imovine.

Izvor: Global Reporting Initiative (GRI), Report or Explain: A smart EU policy approach to non-financial information disclosure, 2013., str. 3, www.globalreporting.com (pristup: 19.03.2017.)

koja izvještavaju o održivosti, zaštita okoliša i povećanje opće dobrobiti društva, lakša međusobna usporedba poduzeća, poboljšanje njihovih poslovnih procesa, proizvoda i usluga, a potom i financijske uspješnosti.³⁵ Pod korporativnim koristima nefinancijskog izvještavanja Svjetski poslovni savjet za održivi razvoj (engl. *World Business Council for Sustainable Development – WBCSD*) prepoznaje poboljšanje ugleda, kontinuirano unaprjeđenje poslovanja, poticanje inovacija, svijest o rizicima, poboljšanje sustava upravljanja, poboljšanje motivacije zaposlenika, privlačenje kapitala i bolje uvjete financiranja, stvaranje financijske vrijednosti, zadržavanje dozvole za rad te transparentnost prema dionicima.³⁶ Globalna inicijativa za izvještavanje sagledava koristi nešto detaljnije pa ih dijeli na: a) vrijednost internih promjena, koje se ogledaju u jačanju funkcija poduzeća, odnosno menadžerskih struktura, odnosa sa zaposlenicima, praćenja performansi te određivanja jasnih ciljeva i strategija; te b) vrijednost prepoznavanja koja se ogleda u poboljšanju ugleda, dijaloga s dionicima, dokazivanju održivosti poslovanja te omogućavanju usporedivosti poduzeća.³⁷

³⁵ James, M. L., The benefits of sustainability and integrated reporting: an investigation of accounting majors's perceptions, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, Vol. 18, No. 1, 2015., str. 93-113

³⁶ World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Sustainable development reporting: Striking the balance, 2002, www.wbcd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=144&nosearchcontextkey=true (pristup: 16.01.2016.)

³⁷ Global Reporting Initiative (GRI), GRI Sustainability reporting: How valuable is the journey?, 2011., www.globalreporting.org (pristup: 09.02.2017.)

GRI koristi dijeli i na interne i eksterne, što je vidljivo iz tablice 3, pri čemu pod internima koristima podrazumijeva koristi za samo poduzeće, primjerice poboljšanje komunikacije s dionicima, lakše mjerenje učinkovitosti, smanjenje troškova, bolji ugled, a pod eksternim koristima podrazumijeva koristi za širu društvenu zajednicu, poput stvaranja izvora informacija za poslovno odlučivanje, potpore društvenim aktivnostima, ali i uključenosti dionika u poslovanje poduzeća. Stubbs i Higgins također razlikuju interne i eksterne koristi izvještavanja o održivosti, smatrajući da one potiču promjene unutar organizacije, tako rezultiraju uspješnijim procesima te dovode do ušteda i bolje komunikacije s dionicima.³⁸ Postaje stoga sve jasnije da nefinancijsko izvještavanje ili izvještavanje o održivosti doprinosi poboljšanju učinkovitosti poduzeća i inovacijama, poboljšava ugled poduzeća, motivaciju zaposlenika te njihovo zapošljavanje i zadržavanje, odnosno poboljšava odnose s dionicima.³⁹

4. Metodologija i rezultati istraživanja

Podaci za istraživanje prakse nefinancijskog izvještavanja proizašli su iz anketnog ispitivanja poduzeća u Hrvatskoj, čiji su primarni fokus bile informacije o okolišu, kao temeljni aspekt nefinancijskog izvještavanja. U prikupljanju podataka korištena je metoda anketnog ispitivanja, pri čemu su od ukupno odaslanih 2.214 upitnika, za obradu prikupljena 164 ispunjena anketna upitnika, što je činilo povrat od 7,4%. Utvrđeno je da poduzeća koja su sudjelovala u istraživanju reprezentativno odražavaju populaciju, uzevši u obzir razinu pouzdanosti od 95% te interval pouzdanosti od 10%. Istraživanje je provedeno u razdoblju od rujna do studenog 2015. godine. Prikupljeni podaci obrađeni su primjenom deskriptivne statistike. Prema temeljnoj djelatnosti u uzorku je najviše bilo industrijskih poduzeća (43%), potom su slijedila uslužna poduzeća (28%) i poduzeća koja se bave trgovinom (15%), a onda i poduzeća ostalih djelatnosti (14%). Prema veličini najviše je bilo srednje velikih poduzeća (50%), potom velikih i vrlo velikih (27%), nešto manje malih poduzeća (19%), a najmanje mikro poduzeća (4%). Vezano uz objavljivanje nefinancijskih informacija, u ovom slučaju informacija o okolišu, utvrđeno je da 45% poduzeća objavljuje takvu vrstu informacija, što je rezultat sukladan zaključku istraživanja provedenog na uzorku poduzeća koja su članovi Hrvatskog poslovnog savjeta za održivi razvoj (HRPSOR) od kojih 48% objavljuje takvu vrstu informacija.⁴⁰

Međutim, u usporedbi s primjerice Norveškom, Švedskom i Španjolskom u kojima informacije objavljuje između 72% i 88% poduzeća,⁴¹ ili Ujedinjenim Kraljevstvom, Japanom i Francuskom gdje to čini više od 90% poduzeća,⁴² zasigurno se radi o znatno manjem broju poduzeća pa još uvijek ima prostora za razvoj i uvođenje ovakve poslovne prakse. Poduzeća iz uzorka informacije o okolišu objavljuju prvenstveno u okviru godišnjih izvještaja (22%) ili sastavljaju samostalan izvještaj o okolišu (19%). Iako je bilo za očekivati da će poduzeća iz

³⁸ Stubbs, W. i Higgins, C., *Sustainability and Integrated Reporting: A Study of the Inhibitors and Enablers of Integrated Reporting*, Report prepared for The Institute of Chartered Accountants in Australia, MONASH University, 2012, <https://www.charteredaccountants.com.au> (pristup: 03.10.2015.)

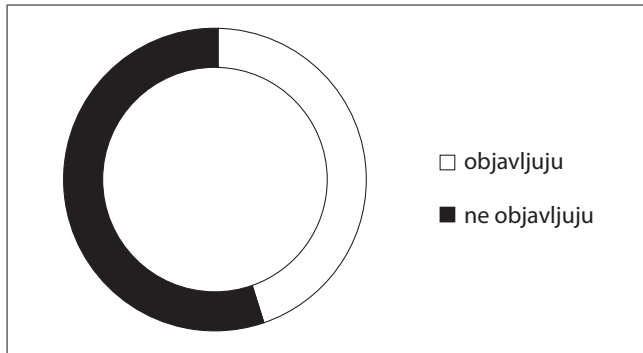
³⁹ KPMG, *Survey of corporate responsibility reporting*, 2013., str. 44, www.kpmg.com (pristup: 22.12.2016.)

⁴⁰ Krivačić, D., *Izazovi i koristi izvještavanja o održivosti*, U: Breslauer, N. (ur.), *Inovacije, tehnologije, edukacija i menadžment (ITEM) – 4th International Conference*, Međimursko veleučilište u Čakovcu, Čakovec, 2016., str. 379

⁴¹ KPMG, *The road ahead: The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017*, www.kpmg.com (pristup: 27.02.2018.)

⁴² Ibidem

Grafikon 1: Objavljivanje informacija o okolišu



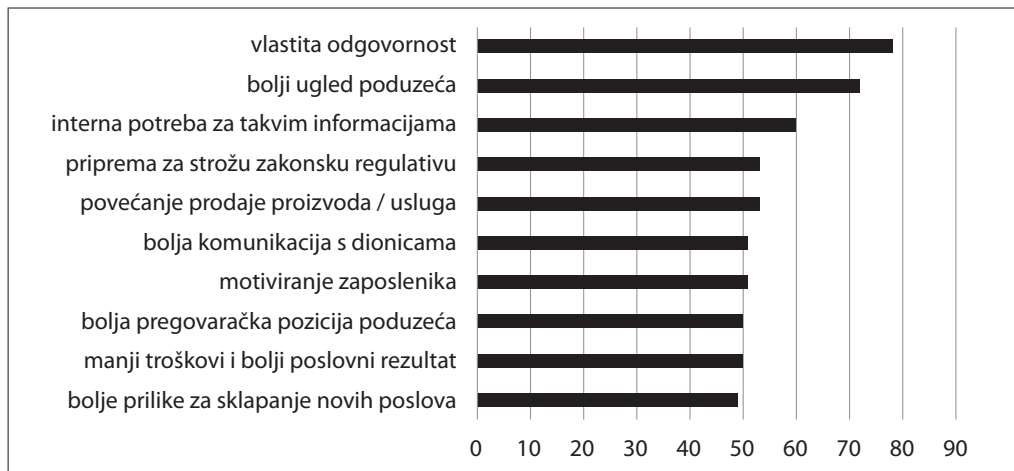
Izvor: Autorsko istraživanje

uzorka informacije o okolišu objavljivati zajedno s drugim nefinancijskim informacijama u okviru izvještaja o društvenoj odgovornosti ili održivosti, svega ih 11% primjenjuje takvu poslovnu praksu. Informacije o okolišu objavljuju i putem korporativnih web stranica (12%). Iako više od 40% poduzeća objavljuje informacije o okolišu, svega ih se 9% pritom povodi međunarodno prihvaćenim smjernicama za izvještavanje, za razliku od 86% poduzeća koja su članovi HRPSOR-a, koja se također povode GRI Smjernicama za izvještavanje, a uz njih i s Načelima Globalnog sporazuma Ujedinjenih naroda.⁴³ Od poduzeća koja izvještavaju nešto manje od pola ih ima ustaljenu dinamiku izvještavanja i to jednom godišnje (45%).

Kako bi se doznalo koji su razlozi zbog kojih poduzeća objavljuju informacije o okolišu od ispitanika, konkretno onih koji provode takvu poslovnu praksu, tražilo se da izraze stupanj slaganja ili neslaganja s ponuđenim tvrdnjama o mogućim razlozima. U prikupljanju podataka primijenjena je Likertova mjerna ljestvica sastavljena od pet razina intenziteta. Utvrđeno je da ispitanici kao glavni razlog objavljivanja informacija o okolišu navode vlastitu odgovornost prema okolišu (30% ih se slaže, odnosno 48% potpuno slaže s navedenim razlogom), a potom i poboljšanje ugleda poduzeća (38% ih se slaže, odnosno 34% potpuno slaže s navedenim razlogom). Također, više od polovice ispitanika slaže se da je izvještavanje o okolišu rezultat nastojanja da se preduhitri strožu zakonsku regulativu iz područja zaštite okoliša (32% ih se slaže, odnosno 21% potpuno slaže), iako ih je 32% neodlučno po tom pitanju (niti se slažu niti ne slažu s ponuđenom tvrdnjom). Slični su i stavovi ispitanika vezano uz povećanje prodaje proizvoda /usluga (34% ih se slaže, odnosno 19% potpuno slaže da je to jedan od razloga za izvještavanje, a 32% ih je neodlučno), uz poboljšanje pregovaračke pozicije poduzeća (32% ih se slaže, odnosno 18% potpuno slaže s tvrdnjom, dok je čak 37% neodlučnih), uz poboljšanje komunikacije s dionicima (32% ih se slaže, odnosno 19% potpuno slaže s tvrdnjom, a 32% ih je neodlučno), uz motiviranje zaposlenika (32% ih se slaže, odnosno 19% potpuno slaže s tvrdnjom, a 34% ih je neodlučno). Nešto je viši stupanj slaganja s tvrdnjom da je objavljivanje informacija o okolišu rezultat potrebe za internim informiranjem (26% ih se slaže, odnosno 34% potpuno slaže s tvrdnjom), a nešto je manje neodlučnih nego kod prethodnih pitanja (26%). Većina ispitanika (27% ih se slaže, odnosno 23%

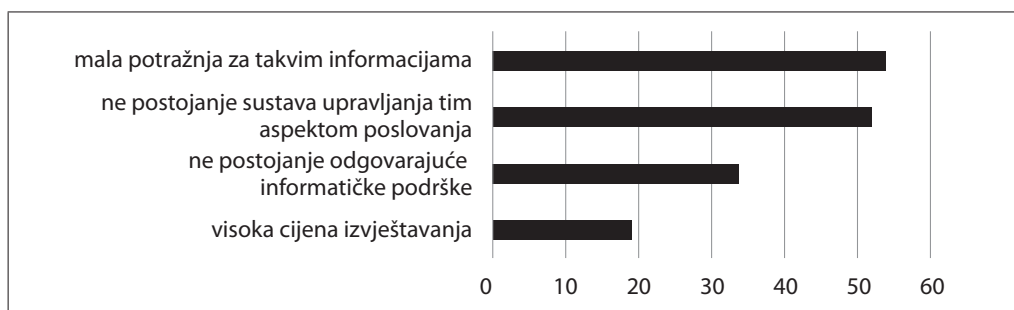
⁴³ Krivačić, D., op. cit., str. 379

Grafikon 2: Razlozi objavljivanja informacija o okolišu



Izvor: Autorsko istraživanje

Grafikon 3. Razlozi ne objavljivanja informacija o okolišu



Izvor: Autorsko istraživanje

potpuno slaže), uz nešto veći broj neodlučnih (33%), objavljivanje informacija o okolišu dovodi u vezu sa smanjenjem troškova i poboljšanjem poslovnog rezultata. Informacije o okolišu kao način za poboljšanje prilika za sklapanje novih poslova vidi 49% ispitanika (32% ih se slaže, odnosno 18% potpuno slaže), međutim i kod ove tvrdnje relativno je veliki broj onih neodlučnih (37%).

Većina ispitanika čija poduzeća ne objavljuju informacije o okolišu kao temeljni razlog ne provođenja takve poslovne prakse navode da je potražnja za takvim informacijama mala te da nema potrebe za njihovim sastavljanjem i objavljivanjem (25% ih se slaže, odnosno 29% potpuno slaže s navedenim razlogom). Međutim, čak je 29% ispitanika neodlučno po tom pitanju, a 17% ih to ne smatra razlogom ne objavljivanja informacija o okolišu (12% ih se ne slaže, a 5% uopće ne slaže s tvrdnjom). Također većina ispitanika smatra da je za objavljivanje informacija o okolišu potreban sustav upravljanja utjecajima na okoliš kojeg nisu implementirali (25% ih se slaže, a 27% potpuno slaže), ali i kod ove tvrdnje čak se 27% ispitanika s njome niti slaže niti ne slaže. Da je za sastavljanje i objavljivanje informacija o okolišu

potrebna odgovarajuća informatička podrška s kojom trenutno ne raspolažu ne slaže se ili se u potpunosti ne slaže nešto više od 40% ispitanika (18% ih se ne slaže, a 26% uopće ne slaže), 22% ih je neodlučno, dok ih se 34% slaže s navedenom tvrdnjom. Da sastavljanje i objavljivanje informacija o okolišu nije suviše skupo smatra 45% ispitanika (22% smatra da nije skupo, a 23% da uopće nije skupo), dok čak 34% nema stava o tom pitanju. Na temelju distribucije podataka o razlozima ne provođenja prakse izvještavanja o okolišu može se zaključiti da relativno veliki broj ispitanika ne izražava jasan stav naspram razloga zbog kojih njihova poduzeća ne izvještavaju takvu vrstu informacija. Kod ponuđenih tvrdnji relativni broj takvih ispitanika kretao se od 22% do 34%.

5. Zaključak

Tijekom posljednjeg desetljeća razvio se veći broj izvještajnih inicijativa, načela i smjernica kojima je cilj pružiti poduzećima, kao i drugim vrstama organizacija, odgovarajući okvir za nefinancijsko izvještavanje. Međutim, više različitih izvještajnih okvira, kao i složenost procesa nefinancijskog izvještavanja, mogu zbunjujuće djelovati na poduzeća i njihovu odluku o tome što i kako izvještavati pa se posljednjih godina intezivirala rasprava o potrebi harmoniziranja strukture nefinancijskog izvještavanja na globalnoj razini. Značajan iskorak u tom pravcu napravila je Globalna inicijativa za izvještavanje objavljivanjem Standarda za izvještavanje o održivosti, čiji je cilj prilagodba nefinancijskog izvještavanja novim zahtjevima korisnika nefinancijskih informacija. Ipak, s obzirom da je u većini zemalja nefinancijsko izvještavanje još uvijek dobrovoljno, poduzeća samostalno odlučuju koje će informacije, kada, kako i sukladno kojem okviru izvještavati. Čak i kada je obvezno, primjerice prema Direktivi 2014/95 Europske unije koja od poduzeća zahtijeva da opišu svoj poslovni model, ishode i rizike usvojenih politika vezanih uz obvezne teme, usmjereno je usklađivanju s nekim od poznatih izvještajnih okvira, o odabiru kojih poduzeća opet samostalno odlučuju. Za očekivati je da će tek budući pritisci različitih korisnika nefinancijskih informacija utjecati na sadržaj izvještaja, kao što se je to bio slučaj i s financijskim izvještavanjem. Izazov će tada biti ostvariti ravnotežu između onoga što je realno za očekivati da će poduzeća objavljivati i onoga što će dionici željeti da bude objavljeno. U svakom slučaju dionicima će trebati osigurati kvalitetne informacije koje će im pružiti pouzdan temelj za odlučivanje. U tom procesu ključnu ulogu imat će korporativni računovodstveni sustavi koji prikupljaju i obrađuju nefinancijske podatke o korporativnoj društvenoj odgovornosti, a većinu njih kvantificiraju i u novčani izraz. Danas su kvalitetno ustrojeni i informatički podržani računovodstveni sustavi neizostavni u unaprjeđenju korporativnog izvještavanja. Uključeni su u mnoga ključna područja poslovanja, u razvoj i poboljšanje procesa financijskog izvještavanja, ali i u kontrolu, obuhvaćanje, mjerenje i izvještavanje ključnih nefinancijskih informacija, što je osobito važno za implementaciju izvještajnih okvira koji premašuju tradicionalno financijsko izvještavanje. Kvalitetno nefinancijsko izvještavanje obilježje je snažnih i održivih poduzeća. Ono im omogućava prezentirati ostvarenu učinkovitost u svim sferama njihova poslovanja, u uključivanju interesa internih i eksternih dionika te u ostvarivanju kvalitetne podloge poslovnog odlučivanja. Rezultati provedenog istraživanja na uzorku domaćih poduzeća pokazuju da ih većina objavljivanje nefinancijskih informacija, konkretno informacija o okolišu smatra vlastitom odgovornošću, odnosno alatom kojim se pozitivno djeluje na ugled poduzeća.

Ispitanici su kao razlog objavljivanja informacija visoko pozicionirali internu potrebu za takvom vrstom informacija, a dio ih objavljivanje takvih informacija dovodi u vezu i sa smanjenjem troškova te poboljšanjem poslovnog rezultata. Ipak, oni koji ne objavljuju nefinancijske informacije, smatraju da još uvijek nema velike potražnje za takvom vrstom informacija, ali ističu i vlastitu nepripremljenost za obuhvaćanje i mjerenje okolišnih i društvenih aspekata poslovanja (ne postojanje sustava upravljanja tim aspektima poslovanja, kao i ne postojanje za to odgovarajuće informatičke podrške). Slijedom toga, zaključuje se kako nefinancijsko izvještavanje predstavlja novi izazov za korporativne računovodstvene sustave, s obzirom da oni trebaju osigurati da nefinancijske informacije budu sažete, jasne, pouzdane i usmjerene zadovoljavanju informacijskih potreba ključnih dionika. Za njihovo sastavljanje potrebno je prikupiti podatke iz različitih organizacijskih jedinica, odgovarajuće ih analizirati te obraditi u relevantne i vjerodostojne informacije, što zahtijeva određene organizacijske prilagodbe, ali i dodatne resurse. S obzirom na moguće pooštrevanja računovodstvene regulative u domeni nefinancijskog izvještavanja, a posljedično i širenje kruga poduzeća obveznika nefinancijskog izvještavanja, za očekivati je povećanje kvantitete nefinancijskih izvještaja. Preporuka je stoga za buduća istraživanja da se usmjere prema kvaliteti izvještavanja i upotrebljivosti nefinancijskih informacija njihovim korisnicima.

LITERATURA

1. ACCA, The Business Benefits of Sustainability Reporting in Singapore, Association of Chartered Certified Accountants, 2013., <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/other-PDFs/sustainability-roundtable.pdf> (pristup: 01.12.2014.)
2. Bonson, E. i Bednarova, M., CSR reporting practise of Eurozone companies, *Revisita de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, 2015., str. 182-193
3. Det Norske Veritas and Germanischer Lloyd (DNV GL), <https://www.dnvgl.hr/assurance/reporting/dnv-gl-verification-protocol.html> (pristup: 16.06.2017.)
4. Direktiva 2014/95/EU, Službeni list EU, 15.11.2014.
5. Direktiva 2013/34/EU, Službeni list EU, 17/Sv. 3, 2013.
6. DQS CFS, German Association for Sustainability, <http://dqs-cfs.com/2016/09/transition-gri-standards-understanding-main-changes/> (pristup: 24.05.2017.)
7. Ernst & Young Global Limited, <http://www.ey.com/> (pristup: 24.05.2017.)
8. Ernst & Young Global Limited, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Value_of_sustainability_reporting/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-Reporting.pdf) (pristup: 24.05.2017.)
9. Global Reporting Initiative (GRI), <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=17311ff5-e276-4f16-bb48-878b4c7bd624> (pristup: 25.05.2017.)
10. Global Reporting Initiative (GRI), Empowering sustainable decisions, <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx> (pristup: 22.05.2017.)
11. Global Reporting Initiative (GRI), Empowering sustainable decisions, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Croatian-G4-Part-One.pdf> (pristup: 16.06.2017.)
12. Global Reporting Initiative (GRI), Empowering sustainable decisions, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Croatian-Reporting-Guidelines.pdf> (pristup: 16.06.2017.)

13. Global Reporting Initiative (GRI), GRI Sustainability reporting: How valuable is the journey?, 2011., www.globalreporting.org (pristup: 09.02.2017.)
14. Global Reporting Initiative (GRI), Report or Explain: A smart EU policy approach to non-financial information disclosure, 2013., www.globalreporting.com (pristup: 19.03.2017.)
15. Global Reporting Initiative (GRI), Smjernice za izvještavanje o održivosti 3.0, 2006., <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Croatian-Reporting-Guidelines.pdf> (pristup: 21.03.2015.)
16. Hrvatsko poslovni savjet za održivi razvoj (HRPSOR), <http://hrpsor.hr/gri-napusta-g4-smjernice-i-razvija-nove-standarde-za-izvjestavanje-o-odrzivosti-2-602.html> (pristup: 27.05.2017.)
17. Hrvatski zavod za norme, <http://www.hzn.hr/default.aspx?id=54> (pristup: 24.05.2017.)
18. International Integrated Reporting Council (IIRC), <https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc> (pristup: 24.05.2017.)
19. International Integrated Reporting Council (IIRC), <http://integratedreporting.org/what-the-tool-for-better-reporting> (pristup: 19.05.2017.)
20. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=vM4hrHIBd0s%3D&tabid=128&mid=568> (pristup: 19.05.2017.)
21. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, <http://www.environmental-auditing.org/LinkClick.aspx?fileticket=vM4hrHIBd0s%3D&tabid=128&mid=568> (pristup: 27.05.2017.)
22. James, M. L., The benefits of sustainability and integrated reporting: an investigation of accounting majors's perceptions, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, Vol. 18, No. 1, 2015., str. 93-113
23. KPMG, Survey of corporate responsibility reporting, 2013., www.kpmg.com (pristup: 22.12.2016.)
24. KPMG, The road ahead: The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017, www.kpmg.com (pristup: 27.02.2018.)
25. Krivačić, D., Izazovi i koristi izvještavanja o održivosti, U: Breslauer, N. (ur.), *Inovacije, tehnologije, edukacija i menadžment (ITEM) – 4th International Conference*, Međimursko veleučilište u Čakovcu, Čakovec, 2016., str. 376-382
26. Merkel-Davies, D. i Brennan, N., Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: Incremental information or impression management?, *Journal of Accounting Literature*, No. 26, 2007., str. 116-196; Du, S.; Bhattacharya, C. i Sen, S., Maximizing business returns to corporate social responsibilities: the role of CSR communication, *International Journal of Management Reviews*, Vol. 12, No. 1, 2010, str. 8-19
27. Morsing, M. i Schultz, M., Corporate Social Responsibility Communication: Stakeholder information, response and involvement strategies, *Business Ethics: A European Review*, Vol. 15, No. 4, 2006, str. 323-338
28. Nacionalni portal za društveno odgovorno poslovanje, <http://www.dop.hr/?p=662> (pristup: 23.05.2017.)
29. Reverte, C., Determinants of corporate social responsibility disclosure ratings by Spanish listed firms, *Journal of Business Ethics*, Vol. 88, No. 2, 2009., str. 351-366

30. Reynolds, M. i Yuthas, K., Moral discourse and corporate social responsibility reporting, *Journal of Business Ethics*, Vol. 78, No. 1-2, 2008., str. 47-64
31. Rogošić, A. i Čaljkusić, A., Disclosure of the Socially Responsible Activities of the Banks in Croatia and Slovenia, U: Tipurić, D. i Daraboš, M. (ur.), *The Quest for Organizational Identity – 3rd International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship*, CIRU – Governance Research and Development Centre Zagreb, Dubrovnik, 2015., str. 313-324
32. SCRQest Sustainability Framework, <http://www.csrquest.net/uploadfiles/1D.pdf> (pristup: 22.05.2017)
33. Stubbs, W. i Higgins, C., Sustainability and Integrated Reporting: A Study of the Inhibitors and Enablers of Integrated Reporting, Report prepared for The Institute of Chartered Accountants in Australia, MONASH University, 2012, <https://www.charteredaccountants.com.au> (pristup: 03.10.2015.)
34. Vukić, N., Izvještavanje o nefinancijskim informacijama prema novom Zakonu o računovodstvu i Direktivi 2014/95/EU, *RRiF*, br. 12., 2015., str. 46-50
35. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15. i 120/16.
36. World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Sustainable development reporting: Striking the balance, 2002, www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=144&nosearchcontextkey=true (pristup: 16.01.2016.)

Summary

NONFINANCIAL REPORTING: A NEW CHALLENGE FOR CORPORATE ACCOUNTING SYSTEMS

Nonfinancial reporting became the obligation of certain large companies and groups in the European Union by adopting the nonfinancial reporting Directive 2014/95/EU, which came into force in early 2017. Nonfinancial reporting, unlike financial, is not strictly regulated, but it is a recommendation to align it with selected international guidelines or standards. Nonfinancial reporting is the process of preparing and publishing nonfinancial information on the company's performance in the environmental and social responsibility moduls. Although it starts from measuring indicators of the company's performance in these aspects in physical units, it also includes their financial quantification through measuring, for example, environmental costs, investment in employees' training and specialization programs, etc. Consequently, corporate accounting systems play an important role in the organising, functioning and improving of nonfinancial reporting. For them nonfinancial reporting is a challenge, primarily because of differences in managerial attitudes about the usefulness of implementing such business practice. Therefore, this paper contributes to previous research by identifying managerial attitudes on the benefits of nonfinancial reporting practice.

Keywords: non-financial reporting, Directive 2014/95/EU, standards, benefits.