

Analiza okolišnih i društvenih pokazatelja u izvještajima o održivosti hrvatskih poslovnih sustava

Lahorka Halmi¹

¹Karlovac University of Applied Sciences, Trg J. J. Strossmayera 9, Karlovac, Hrvatska, lahorka.halmi@vuka.hr

Sažetak

Tijekom proteklih pet godina dogodilo se nekoliko značajnih događaja vezanih uz izvještavanje o održivosti: (1) Direktiva 2014/95/EU nametnula je dodatne zakonske obaveze članicama država EU u izvještavanju o održivosti, a koje su na snazi od prosinca 2016.g., (2) pretvaranje GRI smjernica u GRI Standarde u 2017. g., te (3) Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izvještavanju o održivosti, utječući na Direktivu 2013/34/EU (Računovodstvena direktiva) i Direktivu 2014/95/EU o nefinancijskom izvještavanju. Svrha je rada istražiti strukturu pokazatelja održivosti u izvještajima o održivosti, a koje su objavili poslovni sustavi u Hrvatskoj koji imaju 400 i više zaposlenih u 2021.g. Uspoređivanjem rezultata istraživanja provedenog u 2022. g., cilj je rada identificirati promjene u strukturi pokazatelja o održivosti onih poslovnih sustava na koje se Direktiva 2014/95/EU te Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izvještavanju o održivosti. Provedena je analiza sadržaja izvještaja o održivosti objavljenih 2021.g., utvrđujući tendencije hrvatskih poslovnih sustava s više od 400 zaposlenika u izvještavanju o održivosti, a radi usklađivanja s Prijedlogom direktive o izvještavanju o održivosti.

Ključne riječi

analiza sadržaja, Direktiva 2014/95/EU, GRI Standardi, izvještavanje o održivosti, okolišni i društveni pokazatelji

Abstract

During the past five years several major events in sustainability reporting development took place: (1) Directive 2014/95/EU imposed additional legal requirements on the EU member states regarding sustainability reporting, enforced in December 2016, (2) transformation of GRI guidelines into GRI Standards in 2017, and (3) Proposal for an EU Directive regarding corporate social responsibility, thus affecting Directive 2013/34/EU (Accounting directive) and Directive 2014/95/EU on non-financial reporting. The purpose of the paper is to investigate the structure of sustainability indicators identified in sustainability reports disclosed by Croatian business systems registering 400+ employees in 2021. By comparing these results to 2016 research results, the aim of the paper is to identify changes in the structure of the sustainability indicators disclosed in sustainability reports of companies that are affected by the Directive 2014/95/EU and by the Proposal for an EU Directive regarding corporate social responsibility. Content analysis of sustainability reports in 2021 was carried out, determining inclination of Croatian companies registering 400+ employees for sustainability reporting as announced by Proposal for directive regarding corporate social responsibility.

Keywords

content analysis, Directive 2014/95/EU, environmental and social indicators, GRI Standards, sustainability reporting

Uvod

Proteklih nekoliko godina obiluje regulatornim promjenama koje se odnose na izvještavanje o održivosti, počevši s Računovodstvenom direktivom (EK, 2013) 2013. godine, nastavivši s njezinom nadopunom Direktivom o nefinancijskom izvještavanju (EK, 2014), Prijedlogom Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Računovodstvene direktive (EK, 2021), a iz kojeg je proizišla potreba za kreiranjem Europskih standarda izvještavanja o održivosti (ESRS; eng. *European Sustainability Reporting Standards*) (EFRAG, First Set of drafts ESRS). S obzirom da su države članice EU postale obvezne implementirati odredbe Direktive 2014/95/EU o izvještajima o održivosti u svoje nacionalno zakonodavstvo. U Hrvatskoj je to dovelo do izmjene Zakona o računovodstvu (ZOR) (ZOR, bez dat.), čime su poslovni sustavi u Hrvatskoj koji zapošljavaju više od 500 zaposlenika postali obavezni sastavljati izvještaje o održivosti na godišnjoj razini (EK, 2014, par. 6).

1. Pregled literature

Računovodstvena direktiva nalaže izvještavanje o nefinancijskim ključnim pokazateljima uspješnosti „koji su bitni za određenu djelatnost, uključujući informacije koje se odnose na pitanja okoliša i kadrovskih pitanja“ (EK, 2013, čl. 19) te omogućuje izuzimanje malih i srednjih poslovnih sustava od obveze izvještavanja o nefinancijskim informacijama. Direktivom 2014/95/EU definiran je nefinancijski izvještaj kao izvještaj „koji sadrži informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzeća¹ te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose barem na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem“ (EK, 2014, par. 19.a). Općeniti i pomalo nejasan pristup nefinancijskom izvještavanju nije rezultirao poboljšanjem kvalitete informacija nefinancijskih izvještaja pa 2021. g. donosi Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća (u nastavku: Prijedlog Direktive), kojim se objašnjavaju razlozi izmjena Računovodstvene direktive (Direktiva 2013/34/EU), Direktive o transparentnosti (Direktiva 2004/109/EZ), Direktive o reviziji (Direktiva 2006/43/EZ) te Uredbe o reviziji (Uredba br. 537/2014) (EK, 2021:7).

¹ U radu su termini „poslovni sustav“ i „poduzeće“ istoznačni.

Provedena istraživanja na poslovnim sustavima u Hrvatskoj u razdoblju od 2018. godine, kada je stupila na snagu Direktiva o nefinancijskom izvještavanju, upućuju upravo na ovu problematiku navedenu u Prijedlogu Direktive. Poslovni sustavi u Hrvatskoj nemaju visoki stupanj izvještavanja o održivosti (ni) u online okruženju te je kvaliteta ovih izvještaja prosječna (Dropulić i Čuler, 2019), u izradi izvještaja o održivosti ne slijede se u potpunosti smjernice odabranog okvira za izvještavanje o održivosti radi nedovoljne upućenosti u iste ili namjernog ignoriranja njegovih pojedinih dijelova (Vuković, Vukić i sur., 2020), informacije o utjecaju na okoliš i zajednicu nisu najučestalije u ovim izvještajima i razlikuju se prema sektorima (Zrnić, Pekanov Starčević i sur. 2020). Iako postoji viši stupanj razvijenosti izvještavanja o okolišu što utječe i na viši stupanj razvijenosti upravljanja okolišem, ipak veličina, djelatnost, oblik vlasništva poslovnog sustava te posjedovanje međunarodnog certifikata za upravljanje okolišem barem za sada nemaju utjecaj za stupanj razvijenosti izvještavanja o okolišu, a time i na kvalitetu ovih izvještaja te analogno tome, i izvještaja o održivosti (Krivačić i Janković, 2020). Javlja se sve veći jaz između informacija o održivosti koje poslovni sustavi objavljuju u izvještajima o održivosti te potreba dionika za tim informacijama (EK, 2021:3; Pavlović i Miler, 2022). Ovakvi rezultati o statusu i kvaliteti izvještavanja o održivosti u Hrvatskoj, ali i ostalim članicama, potvrđuju odluku Europske komisije da pristupi izradi Prijedloga izmjene nekoliko direktiva.

2. Metodologija istraživanja

Cilj je ovog istraživanja utvrditi je li došlo do promjene u primjeni okolišnih i društvenih (socijalnih) indikatora u odnosu na istraživanje provedeno 2016. godine (Peršić & Halmi, 2016). U istraživanju 2016. godine analizirani su izvještaji o održivosti onih poslovnih sustava koji su prema registru Hrvatske gospodarske komore (HGK) zapošljavali 400 i više zaposlenika u promatranom razdoblju. Ovaj kriterij je determiniran Računovodstvenom direktivom te pretpostavkom da bi (tada) u narednim godinama odabrani poslovni sustavi mogli povećati broj zaposlenika i time postati obveznici izvještavanja o održivosti prema navedenoj Direktivi. Popis poslovnih sustava bio je generiran u prosincu 2015. godine. Konačan broj analiziranih izvještaja u 2016. godini bio je 38, jer velik je dio poslovnih sustava koji zapošljavaju 500 i više zaposlenika dio neke

grupacije, zbog čega nisu dužni izrađivati izvještaje o održivosti (EK, 2013).

Kako bi se utvrdio cilj ovog istraživanja, 2022. godine analizirani su izvještaji istih poslovnih sustava kao i 2016. godine (Peršić i Halmi, 2016), uz izuzetak 3 poslovna sustava, koji su ili smanjili broj zaposlenika pa time više nisu bili obvezni izvještavati o održivosti, ili bili pripojeni nekoj od grupacija koja je u prethodnom istraživačkom razdoblju već bila analizirana. Ta dodatna 3 poslovna sustava zamijenjena su na način da su odabrana prva tri poslovna sustava s najvećim brojem zaposlenika, a čiji su izvještaji o održivosti bili dostupni. Za većinu poslovnih sustava promatrani su izvještaji za 2020. godinu, dok su za neke bili dostupni izvještaji čak i za 2021.g. te za 2019.g. Razlog ove vremenske diskrepancije između vremena provođenja istraživanja te objave izvještaja o održivosti je objavljivanje istih sredinom kalendarske, odnosno financijske godine za prethodnu godinu te promjena dinamike izrade i objave ovih izvještaja.

Primijenjena je analiza sadržaja o održivosti prema pokazateljima definiranim u GRI Standardima za okolišnu i društvenu dimenziju (GSSB, 2018):

- okolišni pokazatelji (**301** Materijali 2016, **302** Energija 2016, **303** Voda i otpadne vode 2018, **304** Biološka raznolikost 2016, **305** Emisije 2016, **306** Otpadne vode i otpad 2016, **306** Otpad 2020, **308** Procjena utjecaja dobavljača na okoliš 2016)
- društveni pokazatelji (**401** Zapošljavanje 2016, **402** Odnosi zaposlenika i menadžmenta 2016, **403** Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu 2018, **404** Obuka i obrazovanje 2016, **405** Različitosti i jednake mogućnosti 2016, **406** Nediskriminacija 2016, **407** Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja 2016, **408** Dječji rad 2016, **409** Prisilni ili obavezni rad 2016, **410** Sigurnosne prakse 2016, **411** Prava domicilnog stanovništva 2016, **413** Lokalne zajednice 2016, **414** Procjena utjecaja dobavljača na društvo 2016, **415** Javna politika 2016, **416** Zdravlje i sigurnost kupaca 2016)

Struktura ovih pokazatelja promatrana je kroz attribute pokazatelja (Brockett i Rezaee, 2012:255; Cokins, 2009:208; Epstein i Buhovac, 2014:123–130; GEMI, 1998:103; Hair, Black i sur., 2009:208; Herriott, 2016:99; Kaplan i Norton, 1996:32; Schaltegger i Burritt, 2006:91) attribute sadržaja (eng. *process-oriented attributes*) (*lead(ing)* i *lag(ging)* pokazatelji te procesni i *outcome* pokazatelji) i attribute vrste

informacije (eng. *entry-oriented attributes*) (apsolutni i relativni pokazatelji te kvantitativni i kvalitativni pokazatelji). **Atributima sadržaja** prati se je li sadržaj, odnosno informacija prikazanog pokazatelja usmjerena prema budućnosti (*lead* pokazatelj) ili prema prošlosti (*lag* pokazatelj). Atributi sadržaja odnose se i na aktivnosti i bilježenje procesa te na konačan, ostvareni rezultat. **Atributima vrsta informacija** (eng. *entry-oriented attributes*) određuju se jesu li prikazani pokazatelji kvantitativne ili kvalitativne prirode, pri čemu se kvalitativno iskazani rezultati prikazuju kao apsolute ili relativne mjere.

Kod analize okolišnih pokazatelja u obzir je uzet pokazatelj 306 Otpad 2020, dok se pokazatelj 306 Otpadne vode i otpad 2016 zanemario zbog obrađene tematike u nadograđenim pokazateljima 303 Voda i otpadne vode 2018 i 306 Otpad 2020.

3. Rezultati istraživanja

Kod prezentiranja rezultata istraživanja naglasak je stavljen na najzastupljenije pokazatelje, odnosno udio izvještaja s pojedinim pokazateljem (tablica 1 i 2) te na pokazatelje s najvećim brojem atributa (tablice 3 i 4).

3.1. Najzastupljeniji pokazatelji u 2022. godini

Udio najzastupljenijih pokazatelja izračunat je dijeljenjem broja poslovnih sustava koji su izvještavali o pojedinom pokazatelju i ukupnog broja analiziranih pokazatelja.

Kako je vidljivo u tablici 1, u analiziranim izvještajima o održivosti najzastupljeniji okolišni pokazatelji su energija (84,21%), otpada (84,21%), emisije (71,05%) i voda (57,89%), dok je u tablici 2 vidljivo da su najzastupljeniji socijalni pokazatelji zdravlje i sigurnost na radnom mjestu (86,84%), obuka i obrazovanje (78,95%), zapošljavanje (76,32%), lokalne zajednice (63,16%) te različitost i jednake mogućnosti (55,26%).

Kod okolišnih pokazatelja najmanje se izvještava o materijalima, bioraznolikosti te procjeni dobavljača. Kod socijalnih pokazatelja najrjeđe izvještavani pokazatelji su prava domicilnog stanovništva, sigurnosne prakse, prisilni ili obvezni rad, dječji rad, privatnost kupaca, javna politika te marketing i označavanje proizvoda i kupaca.

TABLICA 1: NAJUČESTALIJI IZVJEŠTAJI S OKOLIŠNIM POKAZATELJIMA

| Ukupan broj pokazatelja | Udio izvještaja | Pokazatelji |
|-------------------------|-----------------|-------------|
| 32 | 84,21% | 302 |
| 32 | 84,21% | 306 |
| 27 | 71,05% | 305 |
| 22 | 57,89% | 303 |
| 13 | 34,21% | 301 |
| 10 | 26,32% | 304 |
| 9 | 23,68% | 308 |

Izvor: istraživanje autora

TABLICA 2: NAJUČESTALIJI IZVJEŠTAJI S DRUŠTVENIM POKAZATELJIMA

| Ukupan broj pokazatelja | Udio izvještaja | Pokazatelji |
|-------------------------|-----------------|-------------|
| 33 | 86,84% | 403 |
| 30 | 78,95% | 404 |
| 29 | 76,32% | 401 |
| 24 | 63,16% | 413 |
| 21 | 55,26% | 405 |
| 16 | 42,11% | 406 |
| 16 | 42,11% | 416 |
| 13 | 34,21% | 402 |
| 13 | 34,21% | 407 |
| 11 | 28,95% | 414 |
| 8 | 21,05% | 417 |
| 7 | 18,42% | 415 |
| 7 | 18,42% | 418 |
| 6 | 15,79% | 408 |
| 4 | 10,53% | 409 |
| 2 | 5,26% | 410 |
| 2 | 5,26% | 411 |

Izvor: istraživanje autora

3.2. Pokazatelji s najvećim brojem atributa u 2022.

godini

Analizom pokazatelja prema definiranim atributima nastojalo se dobiti uvid u obilježja informacija prezentiranih u izvještajima o održivosti promatrajući ih s aspekta sadržaja (lead i lag pokazatelji te procesni i outcome pokazatelji) te s aspekta vrste informacije (apsolutni i relativni pokazatelji te kvantitativni i kvalitativni pokazatelji).

Okolišni pokazatelji

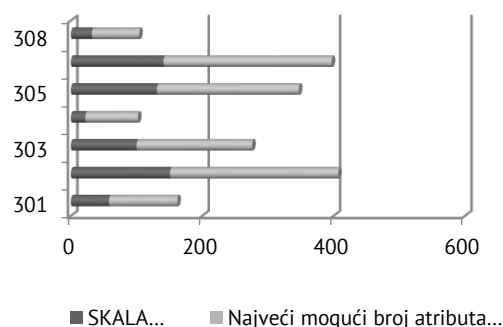
S aspekta sadržaja, kod okolišnih pokazatelja najprisutniji su lag pokazatelji (102 pokazatelja), tj. pokazatelji orijentirani naknadne informacije ostvarene na kraju razdoblja. Iako u ponekim izvještajima i postoje lead okolišni pokazatelji (15 pokazatelja), uglavnom se pojavljuju u malom broju promatranih izvještaja. Outcome pokazatelji (18 pokazatelja) znatno su prisutniji od procesnih pokazatelja (5 pokazatelja), no promatrano s aspekta

sadržaja informacije koja se njima nastoji prikazati, najučestaliji su lag pokazatelji koji su usmjereni na prošlost. Ovoliki naglasak na lag pokazatelje možda proizlazi i iz namjene analiziranih izvještaja, jer je istih determinirana regulativama i namijenjena uglavnom eksternim dionicima. Moguće je zaključiti da poslovni sustavi uglavnom izvještavaju o prošlim i konačnim okolišnim rezultatima, dok vrlo mali broj u izvještajima prikazuje željene rezultate i praćenje istih po procesima.

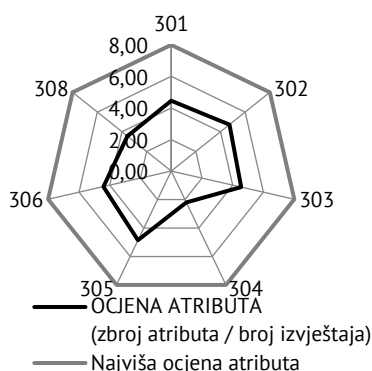
S aspekta vrste informacije, analizirani poslovni sustavi okolišne pokazatelje više izvještavaju u apsolutnim (85 pokazatelja) negoli relativnim (71 pokazatelj) veličinama, a prevladavaju opisni oblici pokazatelja (104 pokazatelja), iako ne zaostaju numeričkih oblici iskazivanja (96 pokazatelja). Na razini vrste okolišne informacije, analizirani poslovni sustavi više izvještavaju u opisnim oblicima, a one pokazatelje koje prikazuju numerički većinom su prikazani u apsolutnim iznosima. Moguće je zaključiti da promatrani poslovni sustavi podjednaki naglasak stavljaju na numeričke (kvantitativne) i opisne (kvalitativne) pokazatelje, dok način iskazivanja numeričkih pokazatelja može biti potaknut različitim metodologijama izračuna veličina pojedinih pokazatelja.

Broj (grafikon 1) i ocjena prisutnosti (grafikon 2) atributa okolišnih pokazatelja također je niska. Najviša moguća ocjena prisutnosti atributa je 8,00 (ocjenjivano je ukupno 8 atributa), a okolišni pokazatelji s najvišim ocjenama prisutnosti atributa su emisije (4,85) i energija (4,72), dok su pokazatelji s najmanjom ocjenom prisutnosti analiziranih atributa procjena utjecaja dobavljača na okoliš (3,56) i bioraznolikost (2,20). Ovaj rezultat ukazuje na nisku razinu prisutnosti atributa pokazatelja općenito, što navodi na pitanje o vrsti informacije o utjecaju poslovnih sustava na okoliš koja se prikazuje u izvještajima o održivosti.

GRAFIKON 1: BROJ ATRIBUTA OKOLIŠNIH POKAZATELJA



Izvor: istraživanje autora

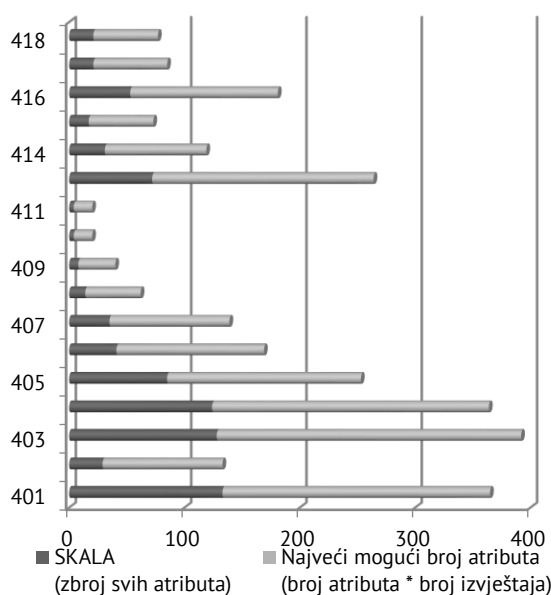
GRAFIKON 2: OCJENA PRISUTNOSTI ATRIBUTA OKOLIŠNIH POKAZATELJA

Izvor: istraživanje autora

Društveni pokazatelji

S aspekta sadržaja, promatrani poslovni sustavi društvene pokazatelje prikazuju pretežito lag pokazateljima (183 pokazatelja), iako neki poslovni sustavi prikazuju i lead pokazateljima (17 pokazatelja), kao što su i više orijentirani na outcome pokazatelje (18 pokazatelja) negoli procesne pokazatelje (13 pokazatelja). Prema vrsti informacije, prevladavaju opisni oblici društvenih pokazatelja (187 pokazatelja), dok je numerički izraženih pokazatelja znatno manje (117 pokazatelja). Iako prevladavaju apsolutne veličine (89 pokazatelja) iskazivanja numeričkih pokazatelja, vrlo je velik broj i relativno iskazanih veličina (76 pokazatelja). Ipak, sadržajno promatrano najučestaliji su opisni ili kvalitativni pokazatelji, dok je kod numerički iskazanih pokazatelja zastupljeniji apsolutni oblik iskazivanja društvenih pokazatelja.

Broj (grafikon 3) i ocjena prisutnosti (grafikon 4) atributa društvenih pokazatelja također je niska. Najviša moguća ocjena prisutnosti atributa je 8,00 (ocjenjivano je ukupno 8 atributa), a društveni pokazatelji s najvišim ocjenama prisutnosti atributa su zapošljavanje (4,59) te obuka i obrazovanje (4,13), dok su pokazatelji s najmanjom ocjenom prisutnosti analiziranih atributa odnosi zaposlenika i menadžmenta (2,23) te prisilni ili obvezni rad, sigurnosne prakse te prava domicilnog

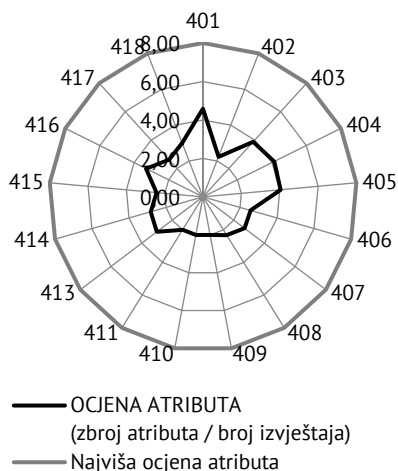
GRAFIKON 3: BROJ ATRIBUTA DRUŠTVENIH POKAZATELJA

Izvor: istraživanje autora

stanovništva (svi 2,00). Kao i kod okolišnih pokazatelja, ovaj rezultat ukazuje na nisku razinu prisutnosti atributa pokazatelja općenito, što navodi na pitanje o vrsti informacije o utjecaju poslovnih sustava na društvo koja se prikazuje u izvještajima o održivosti.

4. Usporedba pokazatelja 2016. i 2022. godine

Kod usporedbe analize rezultata 2022. g. i 2016. usporedili su se svi okolišni pokazatelji, osim pokazatelja 308 Procjena utjecaja dobavljača na okoliš te sljedećih društvenih pokazatelja: 402, 408, 409, 410, 411, 414, 415, 418. Navedene pokazatelje nije bilo moguće usporediti, jer je u istraživanju 2016. g. analizirano 10 najučestaliji okolišnih i 10 najučestalijih društvenih pokazatelja (Peršić i Halmi, 2016:188-189,191). Posljedično ovome, navedeni pokazatelji izostali su u grafikonima 5 – 8. U grafovima su prvo prikazani rezultati istraživanja provedeni u 2022. g., a potom rezultati iz 2016. g.

GRAFIKON 4: OCJENA ATRIBUTA PRISUTNOSTI DRUŠTVENIH POKAZATELJA

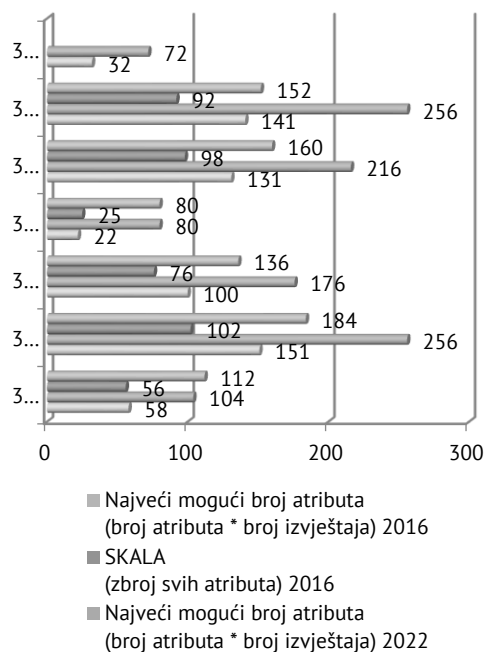
Izvor: istraživanje autora

Na grafikonu 5 prikazani su brojevi atributa pokazatelja u apsolutnom iznosu te komparirani s najvećim mogućim brojem atributa. Vidljivo je da se kroz razdoblje od prethodnog istraživanja povećao broj atributa okolišnih pokazatelja u izvještajima o održivosti, odnosno da analizirani poslovni sustavi detaljnije i raznolikije izvještavaju o okolišnim pokazateljima.

I broj atributa društvenih pokazatelja (grafikon 7) znatno se povećao u razdoblju od prethodnog istraživanja. Kod pokazatelja 417 javlja se obrnuta situacija koja je uzrokovana izmjenama GRI G4 smjernica u GRI Standarde, čime se i struktura društvenih pokazatelja izmijenila pa se sadašnjim pokazateljem 417 po GRI Standardima obuhvaćaju dva pokazatelja po prijašnjim GRI G4 Smjernicama (Marketinške komunikacije te Označavanje proizvoda i usluga) te su isti u GRI standardima znatno pročišćeni i pojednostavljeni. Kako u prijašnjem istraživanju pokazatelj Marketinške komunikacije nije bio obuhvaćen u analizi, kod usporedbe rezultata u obzir su uzeti samo podaci pokazatelja Označavanja proizvoda i usluga, zbog čega rezultati ukazuju na kvalitativno lošije izvještavanje o pokazatelju 417.

U promatranom su razdoblju ocjena atributa okolišnih pokazatelja raznolike (grafikon 7). Ocjena atributa pokazatelja 303 Vode i otpadne vode te 305 Emisije su gotovo identične, ocjena atributa pokazatelja 304 Biološka raznolikost te 306 Otpad bile su veće u prethodnom istraživačkom razdoblju, dok su se povećale ocjene atributa samo pokazatelja 301 Materijali te 302 Energija. Povećanje ocjena atributa pokazatelja materijala i energije su očekivane, a ocjene atributa pokazatelja vode i

otpadnih voda te emisija ukazuju da se i u prethodnom istraživačkom razdoblju gotovo podjednako kvalitetno izvještavalo o ova dva pokazatelja. Pretpostavlja se bi uzrok nižih ocjena atributa pokazatelja biološke raznolikosti i otpada u razdoblju od prethodnog istraživanja mogao biti uzrokovan restrukturiranjem GRI G4 Smjernica u GRI Standarde u kojima su brojna pitanja pojednostavljena i jasnije definirana u odnosu na G4 Smjernice.

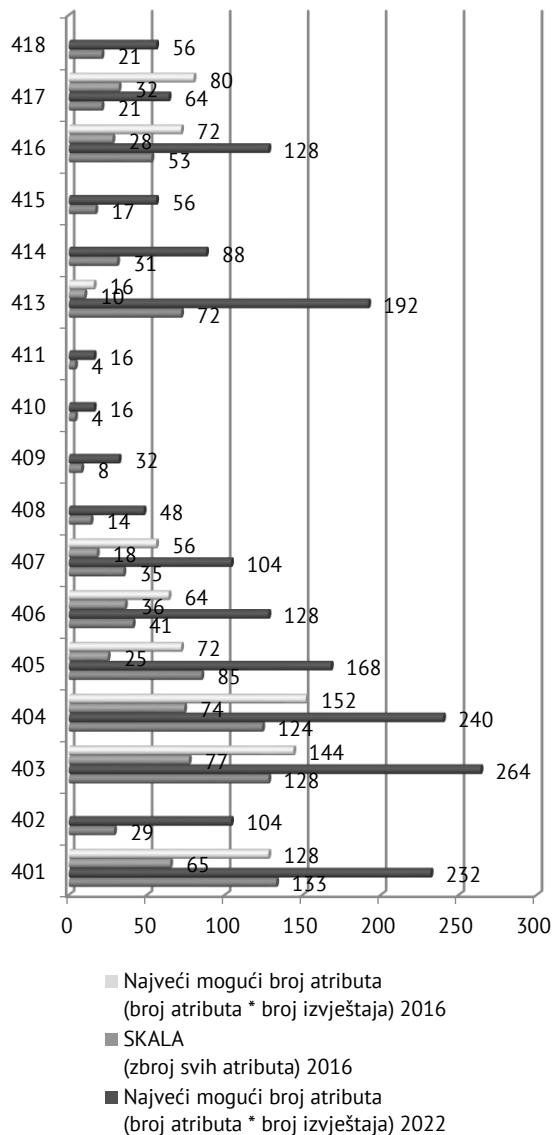
GRAFIKON 5: USPOREDBA BROJA ATRIBUTA OKOLIŠNIH POKAZATELJA 2022. I 2016. GODINE

Izvor: istraživanje autora, Peršić i Halmi, 2016

Kao i kod okolišnih pokazatelja, ocjena atributa okolišnih pokazatelja (grafikon 8) u promatranom su razdoblju raznolike. Više ocjene atributa u 2022. g. imaju sljedeća četiri pokazatelja: 401 Zapošljavanje, 404 Obuka i obrazovanje, 405 Različitosti i jednake mogućnosti te 416 Zdravlje i sigurnost kupaca. Ocjena atributa pokazatelja 407 Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja u oba istraživačka razdoblja ima gotovo identične ocjene, dok su u prethodnom razdoblju višu ocjenu atributa ostvarila sljedeća četiri pokazatelja: 403 Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu, 406 Nediskriminacija, 413 Lokalne zajednice, 417 Marketing te označavanje proizvoda i kupaca. Kao i kod okolišnih pokazatelja, iza ove društvene pokazatelje pretpostavlja se da su njihove niže ocjene atributa uzrokovane restrukturiranjem GRI G4 Smjernica u GRI Standarde, odnosno njihovim

pojednostavljanjem i konkretiziranjem informacija koje je potrebno prezentirati u izvještajima o održivosti.

GRAFIKON 6: USPOREDBA BROJA ATRIBUTA DRUŠTVENIH POKAZATELJA 2022. I 2016. GODINE



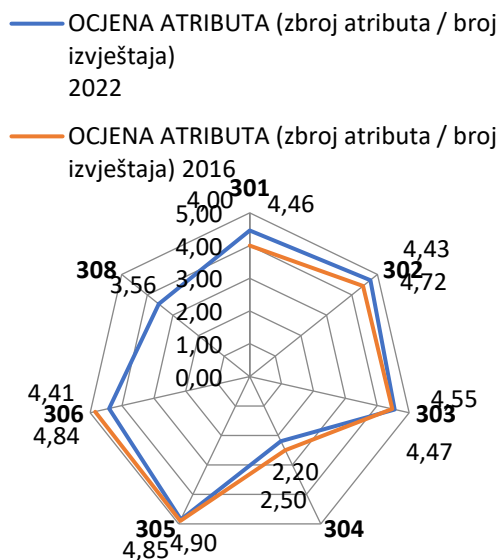
Izvor: istraživanje autora, Peršić i Halmi, 2016

5. Nedostaci, ograničenja, prijedlozi za buduća istraživanja

Kao i svako kvalitativno istraživanje, ovo istraživanje ograničeno je subjektivnošću istraživača i trenutnom percepcijom u trenutku analize izvještaja o održivosti (Hoque, Parker, Covaleski, & Haynes, 2017, str. 354–371), što može rezultirati kako propustima u uočavanju prezentiranih informacija u izvještajima, tako i jednostranim tumačenjima istih. Ovaj nedostatak posebno dolazi do izražaja kod analize

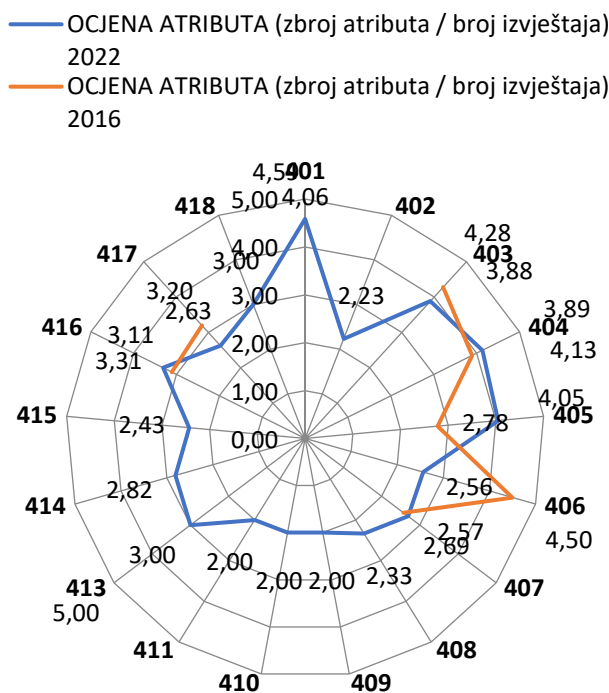
onih izvještaja o održivosti u kojima osim GRI tablice sadržaja s popisom GRI standarda o kojima se izvještava, nemaju i referencu na broj standarda na samoj stranici izvještaja, a posebno je bilo izraženo prilikom analiziranja izvještaja koji nisu

GRAFIKON 7: USPOREDBA OCJENA ATRIBUTA OKOLIŠNIH POKAZATELJA 2022. I 2016.G.



Izvor: istraživanje autora, Peršić i Halmi, 2016

GRAFIKON 8: USPOREDBA OCJENA ATRIBUTA DRUŠTVENIH POKAZATELJA 2022. I 2016.G.



Izvor: istraživanje autora, Peršić i Halmi, 2016

izrađeni prema GRI Standardima te nemaju niti GRI tablice kao orijentira o kojim se GRI pokazateljima izvještaja. Jedno od ograničenja istraživanja su i različite godine za koje se izvještava, zbog čega su neki izvještaji relativno zastarjeli (iz 2020. g.) u trenutku provođenja istraživanja. Još jedan nedostatak, a ujedno i ograničenje, odnosi se na nedostupnost informacija pojedinih pokazatelja iz 2016. g. kako bi se u potpunosti mogli usporediti dobiveni rezultati. Svakako je jedno od ograničenja i izmjena GRI G4 Smjernica u GRI Standarde, čime su se i sadržajno izmijenile i jasnije definirale informacije o kojima je potrebno izvještavati, zbog čega je procjena o mogućnostima usporedbe standarda također podložna subjektivnosti.

Zbog dobrovoljnosti u pristupu oblikovanja izvještaja o održivosti, broj pokazatelja analiziranih za njihove kvantitativne atribute ne odražava nužno zbroj apsolutnih i relativnih atributa, jer je fokus istraživanja bio jednostavno identificirati pojedine pokazatelja općenito i evidentirati način na koji su mjereni i iskazani. Stoga se predlaže u budućim istraživanjima sadržajno analizirati posebno kvantitativne, a posebno kvalitativne pokazatelje kako bi se identificirao obrazac izvještavanja o pojedinim pokazateljima te pronašao unificiran način za izvještavanje o održivosti. Jedno od ograničenja istraživanje je i odabir kriterija za identifikaciju pokazatelja. Naime, u istraživanju su evidentirani svi pokazatelji koji su primarno bili navedeni u GRI tablici s popisom pokazatelja o kojima se izvještava, no temeljni pokazatelji nisu analizirani na nižim hijerarhijskim informacijskim razinama, odnosno na sintetičkoj, analitičkoj ili pak sub-analitičkoj razini izvještavanja determiniranih GRI Standardima. Stoga se u budućim istraživanjima sugerira analizirati i niže (detajnije) hijerarhijske razine prezentiranih okolišnih i društvenih informacija određenih GRI Standardima kako bi se stekao uvid u vrstu i oblik prezentiranih informacija, s ciljem unificiranja ovih izvještaja.

S obzirom da sa sadržajnog aspekta minimum pokazatelja u izvještajima o održivosti još nije propisan, odnosno niti regulative niti okviri za izvještavanje o održivosti (GRI Standardi, UNGC, ...) nisu postavili kriterije za odabir pokazatelja u izvještajima, preporučuje se u budućim istraživanjima istražiti uzroke intenziteta izvještavanja pojedinih okolišnih te društvenih pokazatelja, tj. istražiti razloge zbog kojih poslovni sustavi određene pokazatelje smatraju važnijima i posljedično tome i izvještavaju o

njima, dok neke pokazatelje ne smatraju važnima pa o njima ili ne izvještavaju ili pak to čine sporadično.

Navedeni prijedlozi za buduća istraživanja temelje se na ideji slobodnog odabira pokazatelja za prezentiranje u izvještajima o održivosti. Donošenjem nove EU regulative kojom se najavljuje izrada EU standarda za izvještavanje o održivosti, ova istraživanja bit će potrebno prilagoditi istima. Po uzoru na financijske izvještaje, svakako bi se u izvještavanju o održivosti trebalo težiti unificiranju istog kako bi se dionicima strane s jedne olakšalo čitanje ovih izvještaja, a s druge strane evidentiranje i prikupljanje informacija o istima i njihovo prikazivanje u izvještajima.

6. Zaključak

Vidljivi su pomaci u izvještavanju o održivosti promatranih poslovnih sustava tijekom promatranih pet godina. Usporedba broja atributa i okolišnih i društvenih pokazatelja izvještaja o održivosti dvaju promatranih razdoblja ukazuje na povećanje broja prisutnih atributa u izvještajima analiziranim 2022. g. u odnosu na izvještaje analizirane 2016.g. Kvantitativno vrednovanje atributa okolišnih pokazatelja, odnosno njihova ocjena pokazuje pomake ka većim ocjenama u 2022. u odnosu na 2016. g. Ocjena atributa društvenih pokazatelja za 2022. g. naizgled je potpunija od one za 2016.g., što je rezultat izmjene GRI smjernica G4, koje su se primjenjivale u vrijeme istraživanja 2016. g., u GRI Standarde, koji su stupili na snagu 2018. g. Ipak ocjena atributa pokazatelja koje je moguće uspoređivati (401, 403, 404, 405, 406, 407, 416, 417) ukazuje na podjednako povećanje, odnosno smanjenje ocjene atributa pojedinih pokazatelja.

Ovi rezultati potvrđuju pretpostavke iznesene u Prijedlogu Direktive kojom se nastoji unaprijediti izvještavanje o održivosti poslovnih sustava na području Europske unije. Pretpostavlja se da će se obveza sastavljanja ovih izvještaja proširiti i na one poslovne sustave s manje od 500 zaposlenih. Dobrovoljni pristup izvještavanju o održivosti otvara minimalno pitanje materijalnosti i dosljednosti pokazatelja o kojima se izvještava. Očekuje se da će na pitanja materijalnosti i dosljednosti pokazatelja prikazanih u izvještaju odgovoriti upravo ESRS-i.

Literatura

- [1] Brockett, A., Rezaee, Z. (2012). *Corporate Sustainability: Integrating Performance and Reporting*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- [2] Cokins, G. (2009). *Performance management. Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk and Analytics*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- [3] Dropulić, I., Čuler, M. (2019). The Effect of Corporate Social Disclosure Practice on Reporting Quality: Evidence from the Insurance Sector in Croatia. *Journal of Contemporary Management Issues*, Vol. 24 br. 2 (23–38).
- [4] EK. Direktiva 2013/34/EU, Službeni list Europske unije (2013), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN> (11.3.2014)
- [5] EK. (2014). Direktiva 2014/95/EU. *Službeni list Europske unije*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=HR> (14.1.2015.)
- [6] EK. (2021). Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2013/34/EU, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014 u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0189> (25.4.2022.)
- [7] Epstein, M. J., Buhovac, A. R. (2014). *Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental and Economic Impacts* (2. izd.). San Francisco, CA: Berrett-Koehler Publishers.
- [8] GEMI. (1998). Measuring Environmental Performance: A primer and Survey of Metric In Use. Global Environmental Management Initiative, http://gemi.org/Resources/MET_101.pdf (26.11.2016.)
- [9] GSSB. (2018). Consolidated set of GRI sustainability reporting standards. Amsterdam: GRI, <https://www.globalreporting.org/standards/> (9.12.2018.)
- [10] Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. (2009). *Multivariate Data Analysis*. (J. Hair & W. C. Black, Ur.) (7. izd.). Essex: Pearson Education Ltd.
- [11] Herriott, S. R. (2016). *Metrics for Sustainable Business - Measures and Standards for the Assessment of Organizations*. New York, NY: Routledge.
- [12] Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., Haynes, K. (2017). *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*. (Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covaleski, & K. Haynes, Ur.) (1st izd.). New York, NY: Routledge.
- [13] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Translating Strategy Into Action - The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- [14] Krivačić, D., Janković, S. (2020). Čimbenici izvještavanja o okolišu: rezultati istraživanja u Hrvatskoj. *Ekonomski pregled*, Vol 71 br. 4, (383–406)
- [15] Pavlović, A., Miler, K. (2022). Hrvatski obveznici nefinancijskog izvještavanja na prekretnici: Što znamo o izvještavanju i komunikaciji klimatskih promjena u Hrvatskoj? *Socijalna ekologija*, Vol 31 br. 1 (87–122)
- [16] Peršić, M., Halmi, L. (2016). Disclosing non-financial information in companies' reports in Croatia. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, Vol 5 br. 2 (181–200)
- [17] Schaltegger, S., Burritt, R. L. (2006). Corporate Sustainability Accounting: a Nightmare or a Dream Coming True? *Business Strategy and the Environment*, Vol 15 (293–295).
- [18] Vuković, R., Vukić, N. M., Sesar, D. (2020). Non-financial Reporting as Part of Sustainability Accounting With the Examples of Good Practice. *Journal of Accounting and Management*, Vol 10 br. 1 (41–58)
- [19] Zakon o računovodstvu 2019. <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-računovodstvu> (7.1.2019.)
- [20] Zrnić, A., Pekanov Starčević, D., Mijoč, I. (2020). Evaluating Environmental Accounting and Reporting: the Case of Croatian Listed Manufacturing Companies. *Pravni vijesnik* Vol 36 br. 1 (47–63)