

Dr. sc. Mateja Brozović¹
Ivana Jaklić, univ. mag. oec.²

PRIJEVARE U IZVJEŠTAVANJU O ODRŽIVOSTI: PERCEPCIJE RIZIKA, TRANSPARENTNOSTI I UČINKOVITOSTI NADZORNIH MEHANIZAMA

Prethodno priopćenje / Preliminary communication

UDK / UDC: 005.35:657-051

DOI: 10.51650/ezrvs.19.3-4.16

Primljeno / Received: 27/10/2025

Prihvaćeno / Accepted: 05/12/2025

Izveštavanje o održivosti postaje važan element suvremenog korporativnog izvještavanja jer omogućuje procjenu utjecaja poduzeća na okoliš, društvo i gospodarstvo. Međutim, treba imati na umu značajan rizik od neetičnih i manipulativnih praksi u prikupljanju i prezentiranju informacija o održivosti, zbog čega uloga računovodstvenih i revizijskih stručnjaka u osiguravanju vjerodostojnosti takvih izvještaja dobiva sve veći značaj. Svrha rada je ispitati percepciju menadžera i stručnjaka iz područja održivosti i računovodstva o učestalosti, posljedicama i mehanizmima sprječavanja i otkrivanja prijevarnog izvještavanja o održivosti, uz dodatnu analizu aktualnog teorijskog okvira. Na temelju pregleda literature analizirani su teorijski aspekti prijevara u području održivosti, rizici, posljedice i značaj mehanizama kontrole i nadzora. Empirijsko istraživanje provedeno je anketnim upitnikom na uzorku od 38 ispitanika zaposlenih kao menadžeri i stručnjaci u područjima održivosti i računovodstva u velikim poduzećima u Hrvatskoj. Za obradu rezultata korištene su metode deskriptivne statistike, analiza pouzdanosti (Cronbach α), Spearmanov koeficijent korelacije te Mann-Whitney U test. Rezultati istraživanja pokazuju da ispitanici prepoznaju postojanje rizika prijevarnog izvještavanja o održivosti, ali ga ne smatraju učestalim u praksi. Istodobno su skeptični prema transparentnosti i vjerodostojnosti postojećih izvještaja, dok imaju izraženije povjerenje u mehanizme kontrole i nadzora, posebno u ulogu interne revizije. Nije utvrđena statistički značajna razlika u stavovima između ispitanika iz poduzeća koja objavljuju izvještaje o održivosti i onih koja to još ne čine, što ukazuje na sličnu razinu percepcije rizika među ispitanicima. Nalazi istraživanja upućuju na potrebu jačanja preventivne i savjetodavne uloge računovodstvenih i revizijskih stručnjaka u kontekstu izvještavanja o održivosti.

Ključne riječi: izvještavanje o održivosti; prijevarno izvještavanje; greenwashing; računovodstvo; revizija.

¹ Izvanredna profesorica; Sveučilište u Zagrebu Ekonomski fakultet, Trg J. F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb, Hrvatska; e-mail: mateja.brozovic@efzg.unizg.hr

² Rukovoditelj proizvodnje i prodaje obojenih metala; Metalska industrija Varaždin d.d., Metalska ulica 2, 42000 Varaždin, Hrvatska; e-mail: ivana.jaklic@gmail.com

1. Uvod

Potrebe dionika i regulatorni zahtjevi nameću pred poduzeća zahtjeve za izvještavanje o održivosti. Izvještaji o održivosti tako predstavljaju važan alat za procjenu utjecaja poduzeća na okoliš, društvo i gospodarstvo. Međutim, različiti unutarnji i vanjski pritisci, kao i prilike u obliku nedostatka standardizacije, unutarnjih kontrola i usporedivosti, stvaraju povoljno okruženje za neetične i manipulativne radnje, koje mogu rezultirati prijevarnim izvještavanjem o održivosti. U tom kontekstu, uloga računovodstvenih, revizijskih i drugih stručnjaka postaje ključna, i s aspekta otkrivanja i sprječavanja neželjenih aktivnosti koje mogu imati dugoročne negativne posljedice za poduzeće i društvo u cjelini.

U skladu s navedenime, ciljevi ovog rada su sljedeći: 1) istražiti i sistematizirati prethodna istraživanja na području prijevornog izvještavanja o održivosti, 2) ispitati percepciju menadžera i stručnjaka u području održivosti i računovodstva u velikim poduzećima u Hrvatskoj o učestalosti i posljedicama prijevornog izvještavanja o održivosti, 3) analizirati percepciju povezanosti između transparentnosti, povjerenja i učinkovitosti mehanizama kontrole i nadzora u sprječavanju i otkrivanju prijevornog izvještavanja o održivosti, te 4) usporediti stavove ispitanika o promatranim aspektima izvještavanja o održivosti s obzirom na status izvještavanja i procjenu važnosti izvještaja o održivosti za poslovanje poduzeća.

Istraživanje je provedeno anketnim upitnikom na uzorku velikih poduzeća u Hrvatskoj, a korištene su metode deskriptivne statistike, analize pouzdanosti, korelacijske analize i Mann–Whitney U test. Dobiveni rezultati doprinose boljem razumijevanju percepcije domaćih stručnjaka o rizicima i praksama u izvještavanju o održivosti te ukazuju na mogućnosti jačanja preventivne i savjetodavne uloge računovodstvenih i revizijskih stručnjaka u području održivog poslovanja.

2. Pregled literature

2.1. Teorijski i regulatorni okvir izvještavanja i provjere izvještaja o održivosti

Izvjestavanje o održivosti predstavlja strukturirani proces prikupljanja, analize i objavljivanja podataka o učincima poslovanja na okoliš, društvo i gospodarstvo te čini integralni dio sustava korporativnog izvještavanja. Ova vrsta izvještavanja razlikuje se od klasičnog financijskog izvještavanja, jer uključuje širi raspon nefinancijskih indikatora koji su vezani uz okolišne, društvene i upravljačke aspekte poslovanja (Hrvatska gospodarska komora, 2024). U okviru održivosti, ključno je ocjenjivati učinke poduzeća na ljude i okoliš, koji mogu biti i pozitivni i negativni, i to u kratkom, srednjem ili dugom razdoblju (Hrvatina, 2023).

Direktiva o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD, tj. Direktiva 2022/2464/EU) zamijenila je raniju Direktivu o nefinancijskom izvještavanju (Direktiva 2014/95/EU) i proširila zahtjeve za objavu i provjeru nefinancijskih informacija na širi krug poduzetnika. Odredbe nove Direktive su prenesene u Zakon o računovodstvu (2024), gdje je definirano da su obveznici izvještaja o održivosti veliki poduzetnici te srednji i mali poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište kapitala, uz obveznu primjenu Europskih standarda izvještavanja o održivosti, odnosno Europskih standarda izvještavanja o održivosti za male i srednje poduzetnike. Pritom je zamišljeno da se obveza izvještavanja uvodi

postupno, na način da u 2025. godini za poslovnu 2024. godinu izvještaj o održivosti sastavljaju samo veliki poduzetnici koji su i do sada bili obveznici nefinancijskog izvješćivanja. Dodatno, izvještaji o održivosti podliježu obveznoj neovisnoj provjeri od strane samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja zakonsku reviziju financijskih izvještaja, pri čemu se provjera provodi radi stjecanja ograničenog uvjerenja o usklađenosti izvještaja s relevantnim kriterijima. Međutim, do kraja 2025. godine se očekuju dodatne izmjene Zakona o računovodstvu. Naime, Europska komisija je predstavila novi paket (tzv. Omnibus paket) usmjeren na pojednostavljenje pravila koja se odnose na izvještavanje o održivosti, i to u pogledu datuma od kojeg treba početi s izvještavanjem (tzv. *stop the clock* prijedlog) i sadržaja (tzv. *content* prijedlog). Cilj ovih izmjena je smanjiti administrativno opterećenje za poduzetnike, posebno za mala i srednja poduzeća, te odgoditi primjenu zahtjeva za izvještavanjem o održivosti za drugi i treći krug obveznika za dvije godine (Martinović, 2025).

Kao što je to slučaj i s financijskim izvještavanjem, i kod izvještavanja o održivosti treba imati na umu da su izvještaji podložni pogreškama i prijevarama. Nedostatak usklađenih globalnih standarda, ograničeni mehanizmi provjere i rastući pritisak da se demonstrira uspješnost u području održivosti stvaraju okruženje pogodno za razvoj manipulativnih i obmanjujućih praksi (Gözde Bircan, 2025). Prijevarе u području održivosti mogu rezultirati financijskim gubicima, problemima s reputacijom te rizikom neusklađenosti. S obzirom na to da nefinancijski pokazatelji često nisu standardizirani, mogućnost manipulacije njima veća je nego kod klasičnog financijskog izvještavanja. Ove prakse mogu obuhvatiti preuveličavanje pozitivnih učinaka, smanjivanje negativnih utjecaja ili potpuno zanemarivanje važnih podataka. Prijevarе u području održivosti mogu se kategorizirati prema stablu prijevarе kroz korupciju, protupravno prisvajanje imovine, prijevarе s financijskim i nefinancijskim izvještajima (ACFE & Grant Thornton, 2022).

Jedan od poznatijih i najčešće korištenih oblika prijevara od strane organizacija povezanih s izvještajem o održivosti je zeleno izbjeljivanje ili engl. *greenwashing*. Izraz *greenwashing* koristi se za opisivanje obmane potrošača kroz marketinške aktivnosti poduzeća koje im daju pogrešan dojam o ekološkim naporima. Pojavljuje se u raznim oblicima omogućavajući organizacijama da prikriju ekološke i društveno sporne aktivnosti (Pierański et.al., 2023). Uobičajena taktika *greenwashinga* uključuje naglašavanje manjih „zelenih“ obilježja proizvoda ili usluge uz istodobno zanemarivanje značajnih negativnih utjecaja na okoliš (Feghali i sur., 2025).

Uvođenjem obveznog izvještavanja o održivosti povećava se potreba za kontrolom, nadzorom i provjerom jer raste važnost, obvezujući karakter i utjecaj tih informacija na poslovne odluke, reputaciju i regulatornu usklađenost poduzeća. Neovisna provjera postaje ključan instrument u sprječavanju i otkrivanju manipulacija, jačanju transparentnosti i osiguravanju povjerenja u objavljene podatke. U tom kontekstu najviše mogu doprinijeti stručnjaci unutar poduzeća, kao što su kontroleri ili interni revizori, ali i vanjski stručnjaci poput eksternih ili forenzičnih revizora.

Interna revizija predstavlja samostalnu funkciju unutar poduzeća koja u svojem djelovanju može ponuditi dvije vrste usluga: angažman s uvjerenjem i savjetodavne usluge. Analizira i daje preporuke za poboljšanje u korporativnom upravljanju, povezuje aktivnosti

različitih tijela te pomaže u upravljanju rizicima i efikasnosti kontrola (Tušek i sur., 2014). Interna revizija je pozicionirana tako da bude glavni pružatelj uvjerenja u području održivosti, budući da kao neovisna funkcija donosi sustavan i discipliniran pristup u procjeni i unapređenju učinkovitosti upravljanja ESG rizicima, kontrolama i procesima korporativnog upravljanja (ECIIA, 2023). Neučinkovite interne kontrole otvaraju mogućnosti za prijevare, a to pokazuje koliko je važno da interna revizija spriječi takve situacije provjerom efikasnosti ovih kontrola. Cilj je postići vrhunski nivo ESG internih kontrola, što uključuje njihovo povezivanje s procesima i nadzorom unutar organizacije. Bitno je da svi javni izvještaji o održivosti sadrže podatke koji točno prikazuju aktivnosti organizacije na području održivosti. Interna revizija može osigurati povjerenje u točnost, važnost, potpunost i pravovremenost prikazanih informacija, bez obzira na to jesu li kvantitativne ili kvalitativne. Ova provjera postaje posebno važna zbog povećanog nadzora od strane regulatora. Provjeravanjem usklađenosti izvještavanja s formalnim financijskim izvještajima, osigurava se vjerodostojnost podataka koja je važna za regulatore i investitore. Važna smjernica za pružanje uvjerenja je uključivanje održivosti u poslovne planove organizacije (IIA, 2021).

Eksterni revizori igraju vitalnu ulogu za poduzeća koja žele uvjeriti svoje dionike da su informacije o održivosti koje predstavljaju u izvještajima točne i pouzdane. Uloga eksternih revizora može biti savjetodavna, kontrolna (tj. detektivna) i preventivna, ovisno o vrsti angažmana. Kao prvi korak u razmišljanju o ulozi eksternih revizora u identifikaciji prijevera, važno je istaknuti da je primarna odgovornost za bilo koju vrstu prijevera na menadžmentu i onima koji su zaduženi za upravljanje. Revizorova je odgovornost steći razumno uvjerenje da su financijski izvještaji bez značajnih pogrešnih prikazivanja, koja mogu biti uzrokovana i prijeverom, što znači da se od revizora očekuje primjerena reakcija u slučaju da tijekom revizije financijskih izvještaja otkriju ili sumnjaju na prijeveru (Međunarodni revizijski standard 240). Međutim, uvođenjem obvezne provjere izvještaja o održivosti potvrdila se potreba za osnaživanjem dodatnog oblika otkrivanja i sprječavanja prijevernog izvještavanja. Slično kao i s Međunarodnim revizijskim standardima, Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000, koji se koristi u Hrvatskoj za provjere izvještaja o održivosti dok se ne donesu posebni standardi, navodi da je odgovornost revizora identificiranje objava kod kojih je vjerojatno da će se pojaviti značajna pogrešna prikazivanja, uslijed pogreške ili prijevera.

Kao dodatni oblik primarno detektivnog, a sekundarno i preventivnog, djelovanja može se uključiti i forenzična revizija, bilo kroz primjenu forenzičnih metoda i postupaka od strane zaposlenika poduzeća ili kroz angažman vanjskih stručnjaka za forenzičnu reviziju. U tom smislu, kroz proaktivni postupak forenzične revizije mogu se na vrijeme otkriti ili čak spriječiti potencijalne prijevere u poduzeću te doprinijeti jačanju povjerenja dionika u financijsko i nefinancijsko izvještavanje (Klikovac i Tušek, 2013).

2.2. Pregled dosadašnjih istraživanja o rizicima prijevarnog izvještavanja o održivosti, povjerenju i nadzornim mehanizmima

Pregled rezultata dosadašnjih istraživanja u ovom potpoglavlju strukturiran je u tri tematske cjeline koje su izravno povezane s pitanjima u istraživačkom dijelu ovog rada. Prva cjelina fokusira se na rizike, učestalost i svjesnost o postojanju praksi prijevarnog izvještavanja o održivosti, s naglaskom na *greenwashingu*. U drugoj cjelini analizira se povjerenje i skepticizam različitih dionika u objavljene informacije o održivosti, dok se treća cjelina bavi ulogom i učinkovitošću različitih mehanizama kontrole i nadzora u osiguravanju transparentnosti izvještavanja o održivosti. Pritom je fokus na istraživanjima koja su ispitivala percepciju dionika o navedenim pitanjima (na temelju intervjua ili upitnika), ali su radi sveobuhvatne analize prikazani i rezultati istraživanja koja su koristila druge metode.

Rastući značaj održivosti na tržištima kapitala, a posebno percepcija javnosti, stvara priliku i iskušenje za poduzeća da obmanu dionike (Gözde Bircan, 2025). Pritom prijevare povezane s održivosti, pa tako i *greenwashing*, nisu ograničene samo na određenu djelatnost, nego su npr. prisutne i na financijskim tržištima (Pfaff i sur., 2023). Fenomen *greenwashinga* je široko prepoznat i istraživan u cijelom svijetu, ne samo u najrazvijenijim zemljama (G7), nego i u ostalim zemljama, što je pokazala bibliometrijska analiza objavljenih radova (Sundarasen i sur., 2024). Istraživanje provedeno od strane Reitmaier i sur. (2024) na velikom uzorku europskih poduzeća pokazalo je pozitivnu povezanost između dobrovoljnog objavljivanja izvješća o društvenoj odgovornosti poduzeća i učestalosti korporativnog nedoličnog ponašanja prije ili nakon objave izvješća, što može značiti da poduzeća objavljuju takva izvješća u svrhu upravljanja dojmovima i *greenwashinga*. Autori zaključuju da su takve prakse u skladu s teorijom legitimnosti. Vezano uz percepciju učestalosti prijevarnih radnji u području izvještavanja o održivosti, istraživanje Passasa i Garefalakisa (2025) na uzorku stručnjaka iz područja revizije, poslovnih financija, javne administracije i savjetovanja povezanog s održivosti pokazalo je da dvije trećine ispitanika smatra da su prijevare radnje u održivosti (tzv. *ESG-washing* kao pojam koji koriste u radu) sistematične ili barem povremene, što znači da su dionici svjesni takvih praksi.

Iako *greenwashing* kratkoročno može donijeti određene koristi poduzeću, poput većeg tržišnog udjela, dugoročno dovodi do pravnih posljedica, reputacijskih gubitaka i financijske nestabilnosti, čime ugrožava povjerenje dionika i održivost poslovanja (Leong i sur., 2025). Szabo i Webster (2021) su na temelju provedenih intervjua i eksperimenata zaključile da percipirani *greenwashing* utječe na percepciju proizvoda poduzeća i zadovoljstvo kupaca. Negativne posljedice potvrđene su i istraživanjem Oppong-Tawiah i Webster (2023), koji su potvrdili negativne učinke *greenwashinga* na uspješnost poduzeća na financijskom tržištu. Međutim, Fella (2023) je eksperimentalnim istraživanjem otkrila da dionici ponekad nisu svjesni rizika prijevarnog izvještavanja o održivosti ili jednostavno ne mijenjaju svoje radnje (npr. ne odustaju od kupnje proizvoda) ako i primijete prijevarno izvještavanje. Konkretno, istraživanje je pokazalo da niti kombinacija višestrukih signala *greenwashinga* ne štiti kupce od upadanja u zamku *greenwashinga*, naglašavajući važnost percepcije. Naime, ljudi ne obrađuju informacije uvijek pažljivo nego se oslanjaju na prečace, što čini nefinancijsko izvješćivanje ranjivijim na manipulaciju. Takvi rezultati istraživanja pokazuju da je ipak upitno koliko prijevare radnje poduzeća u području održivosti zaista imaju negativne posljedice na samo

poduzeće, pogotovo u usporedbi s posljedicama koje bi imalo prijevarno financijsko izvještavanje. U kontekstu ispitivanja percepcije dionika o održivosti, treba dodati da su Rotondi i sur. (2024) otkrili da demografska obilježja ispitanika, kao što je spol, utječu na način na koji pojedinci percipiraju održivost, što potvrđuje da je percepcija subjektivna i ne ukazuje nužno na stvarnu povezanost između pojedinih varijabli. Do sličnog zaključka došli su i Kayisi i Aksoy (2024) istražujući percepciju računovođa i revizora, gdje su ponovno istaknuli spol kao razlikovni čimbenik u njihovoj percepciji prijevornog izvještavanja.

Što se tiče transparentnosti i povjerenja u izvještaje o održivosti, Roszkowska-Menkes i sur. (2024) proveli su istraživanje na uzorku objavljenih izvještaja poduzeća koja su imala određene negativne događaje. Nalazi ukazuju na postojanje prakse selektivnog objavljivanja te da poduzeća koriste takve prakse kako bi upravljala reputacijskim rizikom. Prema tome, autori zaključuju da, unatoč rastućem broju objavljenih izvještaja, zabrinutost oko njihove vjerodostojnosti raste. Do sličnih rezultata su došli i Sankar Ganesh i Sudhamaheswari (2024), koji nisu istraživali stvarnu vjerodostojnost, nego percipiranu od strane potrošača. Naime, utvrdili su da *greenwashing* prakse negativno utječu na percepciju potrošača, što dovodi do skepticizma i nepovjerenja. Istraživanje Invernizzi i sur. (2021) pokazalo je da je za percepciju dionika i njihovo povjerenje važna i forma izvještavanja. Provođenjem eksperimenta su pokazali da optimalan broj grafičkih prikaza u izvještajima o održivosti povećava tzv. protočnost obrade informacija, ali da preveliki broj grafičkih prikaza može narušiti povjerenje investitora. Nadalje, Passas i Garefalakis (2025) su pokazali da dionici imaju veće povjerenje u objave u održivosti koje su obvezne nego one koje su dobrovoljne, ukazujući na brojnost čimbenika koji oblikuju percepciju i povjerenje dionika. Dodatno je istim istraživanjem pokazano da postoji tzv. učinak prelijevanja, odnosno da je povjerenje u izvještaje o održivosti manje ako su dionici istodobno skeptični oko objavljenih financijskih informacija. Autori na temelju tih nalaza zaključuju da je za ponovnu izgradnju povjerenja dionika u izvještaje o održivosti potrebno voditi računa o transparentnosti i vjerodostojnosti svih objava poduzeća.

S obzirom na dokazane rizike, važno je razmotriti postoje li učinkoviti kontrolni i nadzorni mehanizmi u sprječavanju i otkrivanju prijevara. Sneideriene i Legenzova (2025) su na temelju bibliometrijske analize 362 rada zaključile da je u posljednjih pet godina primjetan rastući interes znanstvenika za temu prevencije *greenwashinga* u ESG objavama. Pritom Dumrongvute i Tengaumnay (2025) na primjeru Tajlanda i usporedbe s regulatornim režimima SAD-a i Europske unije ističu važnost dobro strukturiranih pravnih okvira, snažne korporativne odgovornosti i povećanih kazni za ESG prekršaje, za koje navode da mogu poslužiti kao učinkoviti mehanizmi odvratanja od prijevornih radnji. Važnost kontrolnog okruženja istaknuli su i Kayisi i Aksoy (2024). Naime, njihovo istraživanje fokusiralo se na percepciju računovođa i revizora u Turskoj o povezanosti računovodstvene kulture i prijevornog izvještavanja, sugerirajući da jaka kultura integriteta smanjuje rizik prijevara. U kontekstu važnosti internih kontrola, istraživanje provedeno od strane Goicoechea i sur. (2019) ističe da su eksterni revizori kao jedan od izazova u provjeri nefinancijskih informacija istaknuli nemogućnost korištenja strategije niže procjene kontrolnog rizika, što sugerira da je kontrolni rizik previsok da bi se mogli osloniti na interne kontrole u procesu prikupljanja i pripreme nefinancijskih izvješća. Kazemi i sur. (2025) su na temelju provedenih

intervjua sa stručnjacima iz poslovnog i akademskog okruženja zaključili da su važni čimbenici koji utječu na rizik prijevarnog izvještavanja o održivosti, između ostaloga, i snažne prakse korporativnog upravljanja, interne kontrole te revizije od strane trećih strana. Istraživanje Lucuț Capraș i sur. (2025) je pokazalo da različiti čimbenici sustava nadzora (koje autori dijele na tradicionalne i novije) imaju važnu ulogu u smanjenju rizika prijevara, pri čemu ističu prisutnost i financijsku stručnost revizijskog odbora, primjerene revizijske honorare, redovitu rotaciju revizora, neovisno izvještavanje interne revizije te eksternu provjeru nefinancijskih izvješća.

S obzirom da se upravo neovisna provjera od strane revizora često spominje kao jedan od nužnih mehanizama, Krasodomska i sur. (2025) su opsežnim istraživanjem na uzorku kotirajućih poduzeća iz 20 europskih zemalja došli su zaključka da poduzeća koriste eksternu reviziju izvještaja o održivosti kao signal za jačanje povjerenja dionika, i prije nego što je to postalo obvezno novom Direktivom. Alfordy (2022) je proveo istraživanje percepcije računovođa te internih i eksternih revizora u području prijevarnog izvještavanja. Nalazi ukazuju da su ispitanici izuzetno svjesni prijevara, općih smjernica i svojih odgovornosti te da poduzeća opsežno ulažu u tehnologije za otkrivanje i sprječavanje prijevara, ali istodobno ističu da zaposlenici nisu redovito obučavani u tom području, što može umanjiti njihovu učinkovitost kao nadzornog mehanizma. U tom kontekstu autor spominje i forenzično računovodstvo, naglašavajući da se rijetko koristi u organizacijama javnog i privatnog sektora, što znači da u tom segmentu postoji neiskorišten potencijal. Navedeno potvrđuje i Hossain (2025), čije istraživanje je pokazalo da metode forenzične revizije, osobito analitika podataka, praćenje putem blockchain tehnologije i provjera dokumentacije, učinkovito otkrivaju prijevare i doprinose većoj transparentnosti izvještavanja o održivosti. S obzirom da se ističe važnost educiranosti revizora u kontekstu učinkovitosti otkrivanja i sprječavanja prijevarnog izvještavanja o održivosti, treba dodati da su primjetni pozitivni trendovi u smislu zainteresiranosti studenata za pozicije revizora koji provode provjeru izvještaja o održivosti. Naime, Horne i sur. (2024) su pokazali da su studenti više zainteresirani za pozicije koje se odnose na provjeru izvještaja o održivosti nego one koje uključuju reviziju financijskih izvještaja.

Pregled relevantne literature pokazuje kako prethodna istraživanja potvrđuju nekoliko ključnih trendova: rastuću važnost transparentnosti i pouzdanosti izvještavanja o održivosti, postojanje realnog rizika od prijevarnog izvještavanja te potrebu uključivanja računovodstvenih i revizijskih stručnjaka u sustave sprječavanja i otkrivanja prijevara. Stručnjaci iz računovodstva, revizije, prava i etike bit će važni za povjerenje u informacije o održivosti. Dosađanja istraživanja uglavnom su usmjerena na velike međunarodne uzorke i multinacionalne kompanije, dok su istraživanja provedena u nacionalnim okvirima, osobito u Hrvatskoj, znatno rjeđa. Također, radovi gdje se ispitala percepcija su uglavnom usmjereni na percepcije potrošača ili investitora, a znatno je manje istraživanja gdje je u fokusu percepcija samih zaposlenika poduzeća koja su obveznici izvještavanja o održivosti ili će to uskoro postati. Ovim radom doprinosi se boljem razumijevanju stanja i percepcije unutar poduzeća u Hrvatskoj, čime se popunjava postojeća istraživačka praznina i daje znanstveni doprinos području održivog poslovanja i izvještavanja.

3. Metodologija

S ciljem ispitivanja percepcije ispitanika u Hrvatskoj o pojavnosti, posljedicama i mehanizmima otkrivanja i sprječavanja prijevarnog izvještavanja o održivosti, provedeno je empirijsko istraživanje korištenjem upitnika. Odgovori su prikupljeni u travnju i svibnju 2025. godine, a ciljani ispitanici su bili zaposlenici velikih poduzeća za koje je smatrano da mogu pružiti relevantnu percepciju o području održivosti i prijevarnog izvještavanja. Prema tome, upitnik je bio usmjeren menadžerima, kao osobama koje imaju utjecaj na donošenje odluka u vezi održivosti i/ili mogu vršiti nadzor nad takvim podacima, stručnjacima u području održivosti ako u poduzeću postoji poseban odjel koji ima ovlasti i uvid u tematiku održivosti, te računovođama koji zasigurno surađuju s internim i eksternim revizorima u odabranom području istraživanja. Navedene ciljane skupine ispitanika su u nastavku rada obuhvaćene pojmom *menadžeri i stručnjaci u području održivosti i računovodstva*.

Kriterij izbora poduzeća bio je veličina poduzetnika i vlasništvo. Budući da su obveznici sastavljanja izvještaja o održivosti u prvom krugu veliki poduzetnici koji su i do sada bili obveznici nefinancijskog izvješćivanja prema prethodnoj Direktivi (kojih sukladno popisu obveznika na stranici Ministarstva financija ima 50 (Ministarstvo financija, 2025), a u drugom krugu će im se pridružiti i ostali veliki poduzetnici, istraživanje je bilo usmjereno upravo na velike poduzetnike. Početna ciljana populacija obuhvaćala je 532 velika poduzetnika čiji su izvještaji javno dostupni putem Registra godišnjih financijskih izvještaja Fine. Primjenom dodatnog kriterija privatnog vlasništva od osnivanja ili nakon pretvorbe, populacija je sužena na 430 poduzetnika. Međutim, budući da se anketno istraživanje provodilo elektroničkim putem, kao dodatni praktični kriterij uključenosti u populaciju uzeta je dostupnost službene kontakt e-mail adrese. Nakon provjere javno dostupnih izvora, pretežito službenih mrežnih stranica poduzeća, utvrđeno je da je 360 poduzeća imalo valjanu kontakt e-mail adresu putem koje je bilo moguće poslati poziv za sudjelovanje u istraživanju. U skladu s time, ciljana populacija za potrebe anketiranja sastojala se od 360 poduzeća, kojima je elektroničkim putem dostavljen upitnik. Prikupljeno je ukupno 38 odgovora, što se, s obzirom na veličinu stvarne populacije, smatra dovoljno velikim uzorkom za osnovnu interpretaciju i donošenje zaključaka. Provedeno istraživanje ima eksplorativni karakter, s ciljem preliminarnog sagledavanja stavova stručnjaka o rizicima i praksi izvještavanja o održivosti u poduzećima u Hrvatskoj. Iako je veličina uzorka jedno od ograničenja istraživanja, rezultati omogućuju uočavanje relevantnih obrazaca i formiranje pretpostavki za daljnja, opsežnija istraživanja.

Upitnik je koncipiran na temelju pregleda relevantne znanstvene i stručne literature te prethodnih istraživanja o nefinancijskom i održivom izvještavanju. Sastojao se od 33 pitanja zatvorenog tipa podijeljenih u četiri dijela, kao što je prikazano u Tablici 1. Pitanja u uvodnom dijelu upitnika su imala ponuđene kategorijske odgovore, dok su se preostala pitanja odnosila na tvrdnje koje su ispitanici trebali rangirati na 5-stupanjskoj Likertovoj skali, ovisno o stupnju slaganja. Upitnik je bio u potpunosti anoniman, sudjelovanje dobrovoljno, mogao se ispuniti samo jednom i odgovori se nisu mogli mijenjati.

Tablica 1: Struktura upitnika kao instrumenta prikupljanja podataka

Dio upitnika	Sadržaj / primjer pitanja	Vrsta odgovora / skala mjerenja
Uvodni dio (6 pitanja)	Opća pitanja o poduzeću i ispitaniku (npr. veličina poduzeća na temelju broja zaposlenih, djelatnost, objavljuje li poduzeće izvještaj o održivosti).	Kategorijski odgovori (<i>Da / Ne / Planiram početi</i>); nominalna skala
Tvrdnje (12) – 1. dio	Percepcija učestalosti, oblika i posljedica prijavnog izvještavanja o održivosti (npr. „ <i>Prijevare se često događaju u izvještavanju o održivosti</i> “).	
Tvrdnje (8) – 2. dio	Percepcija transparentnosti i povjerenja u izvještavanje o održivosti (npr. „ <i>Veća transparentnost može smanjiti rizik od prijevare</i> “).	Likertova skala od 1 do 5 (1 – u potpunosti se ne slažem; 5 – u potpunosti se slažem)
Tvrdnje (7) – 3. dio	Percepcija uloge mehanizama kontrole i nadzora u otkrivanju i sprječavanju prijavnog izvještavanja o održivosti (npr. „ <i>Interna revizija je važan preventivni mehanizam u izvještavanju o održivosti</i> “).	

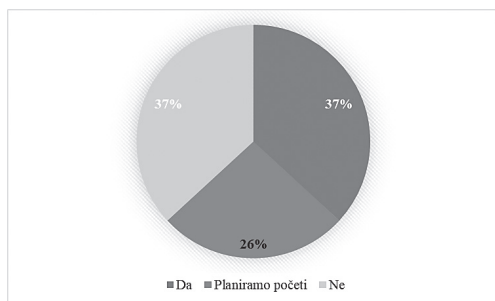
Izvor: izrada autora

Prikupljeni podaci obrađeni su uz pomoć programa Microsoft Excel (za inicijalnu pripremu i kodiranje) te Statistica (za statističku analizu). U analizi su korištene metode deskriptivne statistike kako bi se donijeli zaključci o slaganju ispitanika s pojedinačnim tvrdnjama. Budući da su pojedine tvrdnje u upitniku mjerile slične aspekte promatranih tema, srodne tvrdnje grupirane su u kompozitne varijable koje omogućuju integrirano sagledavanje percepcije ispitanika unutar svake tematske cjeline. Za svaku skupinu tvrdnji koje su grupirane u četiri kompozitne varijable izračunata je vrijednost Cronbach α radi provjere unutarnje konzistentnosti skale. Jedna od formiranih skala nije zadovoljila kriterij minimalne pouzdanosti ($\alpha < 0,6$) (Taber, 2017), zbog čega ta varijabla nije uključena u daljnju analizu. U skladu s time, u kasnijim su statističkim testiranjima korištene tri kompozitne varijable koje su pokazale zadovoljavajuću razinu pouzdanosti. Kompozitne su varijable formirane kao prosječne vrijednosti pojedinačnih tvrdnji koje u njih ulaze. Tvrdnje koje su bile negativno formulirane (npr. one u kojima više ocjene označavaju manju transparentnost ili slabije kontrole) prethodno su rekodirane, kako bi više vrijednosti u svim varijablama dosljedno označavale pozitivniji stav ispitanika. Osim toga, dva pitanja iz uvodnog dijela upitnika pretvorena su u binarne varijable radi dodatne statističke analize. Prva varijabla pokazuje objavljuje li poduzeće u kojem ispitanik radi izvještaj o održivosti, a druga označava stav o važnosti izvještavanja o održivosti za poslovanje poduzeća. U idućem koraku provedena je korelacijska analiza pomoću Spearmanova koeficijenta korelacije radi ispitivanja povezanosti među varijablama (s naglaskom na kompozitne varijable i prethodno spomenute binarne varijable), dok je za provjeru razlika u stavovima između skupina poduzeća korišten Mann–Whitney U test. Ove su metode prikladne za eksplorativna istraživanja s manjim uzorcima, jer omogućuju prepoznavanje obrazaca i odnosa među varijablama bez pretpostavke o normalnosti distribucije podataka (Bocianowski i sur., 2024). Dobiveni rezultati analizirani su u skladu s postavljenim istraživačkim ciljevima.

4. Rezultati i rasprava

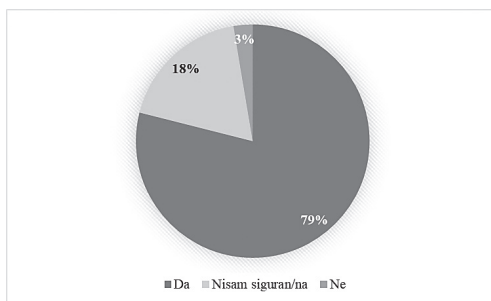
Analiza odgovora na pitanja u uvodnom dijelu upitnika omogućuje donošenje zaključaka o osnovnim obilježjima poduzeća u kojima su ispitanici zaposleni. Struktura uzorka s obzirom na djelatnost je usklađena sa strukturom populacije, s obzirom da u uzorku prevladavaju poduzeća iz djelatnosti proizvodnje, tj. prerađivačke industrije (66%) i trgovine (11%). Većina poduzeća (53%) pripada skupini s 250-1000 zaposlenika. Za daljnji tijek statističke analize odgovora su posebno važna pitanja o objavljivanju izvještaja o održivosti te stavu o važnosti takvog oblika izvještavanja za poslovanje (Grafikoni 1. i 2.). Od ukupnog broja ispitanika, 37% je odgovorilo da poduzeće u kojem rade sastavlja izvještaj o održivosti, dok preostalih 63% trenutno ne (od tog postotka se 26 postotnih poena odnosi na ona poduzeća koja planiraju početi). Kako bi se mogla koristiti u daljnoj analizi, varijabla je pretvorena u binarnu varijablu ESG_IZV_BIN, pri čemu su odgovori „Da“ kodirani kao 1, dok su odgovori „Ne“ i „Planiramo početi“ objedinjeni u kategoriju 0. Osim trenutne prakse izvještavanja ili neizvještavanja o održivosti, za tumačenje kasnijih rezultata istraživanja je bitan i stav ispitanika o važnosti takvog oblika izvještavanja. Istraživanje je pokazalo da 79% ispitanika smatra važnim izvještavanje o održivosti za poslovanje poduzeća, dok 18% nije sigurno, a 3% ne smatra važnim. Istraživanje potkrijepljuje analizu prema Dečman, Švigir i Rep (2019) kako razumijevanje različitih aspekata organizacije vodi do povjerenja u poslovanju i razvoju. U skladu s time je oblikovana druga binarna varijabla, ESG_VAZNO_BIN, gdje su odgovori „Da“ kodirani su kao 1, dok su odgovori „Ne“ i „Nisam siguran/na“ objedinjeni u kategoriju 0.

Grafikon 1: Odgovori ispitanika o objavljivanju izvještaja o održivosti u poduzeću u kojemu su zaposleni



Izvor: izrada autora

Grafikon 2: Odgovori ispitanika o percepciji važnosti izvještavanja o održivosti za poslovanje



Izvor: izrada autora

Dotatna pitanja iz uvodnog dijela upitnika odnosila su se na način prikupljanja podataka za izvještaje o održivosti te na njihovu provjeru od strane vanjskih stručnjaka, odnosno revizora. Ispitanici su odgovorili da za prikupljanje podatka koriste uglavnom interne odjele ili kombinaciju metoda, dok samo manji dio poduzeća koristi automatizirane sustave prikupljanja podataka, što ukazuje na prostor za napredak u kontekstu digitalizacije tog procesa. Što se tiče provjere ili revizije izvještaja o održivosti, samo 21% ispitanika je navelo da su izvještaji uvijek provjereni od strane eksternih revizora. Treba napomenuti da pitanje u upitniku nije preciziralo odnosi li se odgovor na prethodne izvještaje ili na one koji su po prvi put podložni

obveznoj provjeri, zbog čega postoji mogućnost različitog tumačenja pitanja među ispitanicima. Također, s obzirom na to da nisu sva poduzeća obuhvaćena istraživanjem do sada bila obveznici sastavljanja i provjere izvještaja o održivosti, bilo je očekivano da će struktura odgovora biti upravo u smjeru obvezne provjere u budućnosti ili da su izvještaji revidirani ponekad na zahtjev raznih dionika (Jaklić, 2025).

Tablica 2: Vrijednosti mjera deskriptivne statistike tvrdnji vezanih uz percepciju ispitanika o učestalosti i posljedicama prijevarnog izvještavanja o održivosti

Varijabla	Tvrdnja	Prosjek	Std.Dev.
1A	Prijevare se često događaju u izvještavanju o održivosti.	3,26	0,76
1B	Svjesni smo slučajeva prijevare ili manipulacija podacima u izvještavanju o održivosti unutar naše djelatnosti.	3,24	0,97
1C	Prijevarno izvještavanje u većini slučajeva je otkriveno angažmanom forenzične revizije.	3,11	0,92
1D	Upoznati smo s pojmom <i>greenwashinga</i> (zeleno izbjeljivanje).	3,89	1,31
1E	<i>Greenwashing</i> je prisutan u našoj djelatnosti.	3,34	1,05
1F	Tvrdnje o smanjenju emisija CO ₂ i društvena odgovornost vezana uz okoliš su najčešće korištene za <i>greenwashing</i> .	3,92	1,00
1G	Poduzeća koja prakticiraju <i>greenwashing</i> rijetko se suočavaju s negativnim posljedicama u poslovanju (npr. gubitak povjerenja kupaca).	3,29	0,96
1G_r	<i>inverzno</i> _Poduzeća koja prakticiraju <i>greenwashing</i> rijetko se suočavaju s negativnim posljedicama u poslovanju (npr. gubitak povjerenja kupaca).	2,71	0,96
1H	<i>Greenwashing</i> može značajno dugoročno štetiti poduzeću.	3,71	1,09
1I	Poduzeća koja iskreno komuniciraju svoje ekološke inicijative imaju malu konkurentsku prednost.	2,87	1,17
1J	Manipulacije podacima u izvještavanju o održivosti ne predstavljaju značajan problem za poslovanje u odnosu na manipulacije podataka u klasičnim financijskim izvještajima.	2,92	1,26
1K	Financijski podaci vezani za ekološke projekte s aspekta izvještavanja su najpodložniji prijevarama.	3,45	0,95
1L	Rizik prijevarnog i pogrešnog prikazivanja podataka je veći kod nefinancijskog izvješćivanja nego kod klasičnog financijskog izvještavanja.	3,87	0,99

Izvor: izrada autora

Prvi dio tvrdnji u nastavku upitnika odnosio se na stavove ispitanika o učestalosti prijevarnog izvještavanja o održivosti, s naglaskom na *greenwashing*, te njegovim mogućim posljedicama na poslovanje poduzeća. U Tablici 2. je vidljivo da su tvrdnje koje su bile oblikovane u obrnutom smjeru rekodirane (npr. 1G_r). Ako se promatraju tvrdnje vezane uz učestalost prijevarnog izvještavanja o održivosti (npr. tvrdnje 1A, 1B i 1E), prosječne ocjene se kreću između 3,2 i 3,3, što upućuje na blago pozitivan stav ispitanika prema postojanju prijevarnih praksi, ali prosječne ocjene nisu toliko visoke da bi se moglo zaključiti da ih smatraju učestalim pojavama

u svojoj djelatnosti. Međutim, u većoj mjeri (s prosječnom ocjenom 3,87) se slažu da je rizik prijevarnog i pogrešnog prikazivanja podataka veći kod nefinancijskog izvješćivanja nego što je to slučaj kod financijskog izvješćivanja. Ako se promatraju tvrdnje vezane uz *greenwashing* kao specifičan oblik prijevarnog izvješćivanja o održivosti, ispitanici su upoznati s pojmom (1D), ali ga u nešto manjoj mjeri prepoznaju kao prisutan oblik prijevara u njihovoj djelatnosti (1E). Što se tiče posljedica prijevarnog izvješćivanja o održivosti, odgovori pokazuju određenu nedosljednost u stavovima ispitanika. U nekim se tvrdnjama nazire svijest o mogućim negativnim posljedicama (npr. tvrdnja 1H da *greenwashing* može značajno dugoročno štetiti poduzeću, s prosječnom ocjenom 3,71 koja sugerira umjereno slaganje). Međutim, prosječne ocjene oko neutralne vrijednosti (oko 3 ili malo ispod 3) vezano uz tvrdnje 1G_r, 1I i 1J idu u prilog zaključku da ispitanici u prosjeku ne percipiraju jasnu povezanost između prijevarnog izvješćivanja o održivosti s jedne strane, i gubitka povjerenja kupaca, reputacijskih rizika ili stvaranja konkurentne prednosti s druge strane.

Tablica 3: Vrijednosti mjera deskriptivne statistike tvrdnji vezanih uz percepciju ispitanika o transparentnosti i povjerenju u izvješćivanje o održivosti

Varijabla	Tvrdnja	Prosjek	Std.Dev.
2A	Veća transparentnost u metodologiji izvješćivanja o održivosti bi mogla smanjiti rizik od prijevara.	3,92	0,85
2B	Poduzeća ulažu malo napora u izgradnju kulture odgovornosti i transparentnosti u vezi s izvješćivanjem o održivosti.	3,58	1,06
2B_r	<i>inverzno</i> _Poduzeća ulažu malo napora u izgradnju kulture odgovornosti i transparentnosti u vezi s izvješćivanjem o održivosti.	2,42	1,06
2C	Slabo smo upoznati s nacionalnim ili međunarodnim regulativama vezanim za izvješćivanje o održivosti.	3,11	1,18
2C_r	<i>inverzno</i> _Slabo smo upoznati s nacionalnim ili međunarodnim regulativama vezanim za izvješćivanje o održivosti.	2,89	1,18
2D	Sadašnji stupanj transparentnosti u vezi s metodama i podacima korištenima za izvješćivanje o održivosti je dovoljan.	2,45	0,98
2E	Potpuno vjerujemo u točnost izvještaja o održivosti koja objavljuju poduzeća u našoj djelatnosti.	2,34	0,94
2F	Troškovi revizije i prikupljanja podataka su prepreke koje otežavaju pošteno izvješćivanje o održivosti.	3,08	1,08
2G	Razni pritisci interesno-utjecajnih skupina na poduzeće imaju veliku ulogu u transparentnom nefinancijskom izvješćivanju.	3,74	1,11
2H	Nedostatak regulatornog pritiska predstavlja jedan od najznačajnijih prepreka koje otežavaju pošteno izvješćivanje o održivosti.	3,66	1,05

Izvor: izrada autora

Drugi dio tvrdnji u upitniku odnosi se na percepciju transparentnosti i povjerenja u izvještavanje o održivosti (Tablica 3.). Najviša prosječna ocjena (3,92) povezana je s prvom tvrdnjom (2A) koja pokazuje da ispitanici uglavnom prepoznaju važnost transparentnosti u kontekstu metodologije izvještavanja kao instrumenta smanjenja rizika od prijevara. Međutim, još uvijek su skeptični prema transparentnosti i pouzdanosti postojećih izvještaja o održivosti. Tome u prilog ide umjereno slaganje s tvrdnjom da poduzeća ulažu malo napora u izgradnju kulture odgovornosti i transparentnosti u području izvještavanja o održivosti (2B) te blago neslaganje s tvrdnjama o tome da su objavljeni izvještaji o održivosti dovoljno transparentni (2D) i točni (2E). Konačno, tvrdnje koje se odnose na prepreke i troškove (2F–2H) pokazuju da ispitanici prepoznaju regulatorne i troškovne izazove u osiguravanju poštenog i vjerodostojnog izvještavanja, pri čemu je najviši stupanj slaganja izražen kod tvrdnje da interesno-utjecajne skupine imaju snažnu ulogu u oblikovanju nefinancijskog izvještavanja (tvrdnja 2G, prosjek 3,74). To je u skladu s prijašnjim istraživanjem koje je pokazalo da konkurentsko okruženje i pritisak potrošača imaju ključnu ulogu u transparentnom izvještavanju (Delmas i Cuerel Burbano, 2011).

Tablica 4: Vrijednosti mjera deskriptivne statistike tvrdnji vezanih uz percepciju ispitanika o ulozi mehanizama kontrole i nadzora u sprječavanju i otkrivanju prijevarnog izvještavanja o održivosti

Varijabla	Tvrdnja	Prosjek	Std.Dev.
3A	Edukacija zaposlenika o etici i integritetu izvještavanja je jedna od mjera za osiguranje točnosti podataka u izvještajima o održivosti.	3,76	0,91
3B	Obvezna provjera nefinancijskog izvještavanja u sklopu eksterne revizije malo pridonosi transparentnosti prikazivanja nefinancijskih podataka.	2,87	1,19
3B_r	<i>inverzno</i> _Obvezna provjera nefinancijskog izvještavanja u sklopu eksterne revizije malo pridonosi transparentnosti prikazivanja nefinancijskih podataka.	3,13	1,19
3C	Interna revizija i kontroling imaju značajnu savjetodavnu ulogu vezanu uz izvještaj o održivosti.	3,71	0,98
3D	Interna revizija je važan preventivni mehanizam u prijevarnom izvještavanju o održivosti.	3,68	1,07
3E	Eksterna revizija ne može pridonijeti prevenciji prijevarnog izvještavanja o održivosti.	2,50	1,06
3E_r	<i>inverzno</i> _Eksterna revizija ne može pridonijeti prevenciji prijevarnog izvještavanja o održivosti.	3,50	1,06
3F	Trenutni zakoni propisuju adekvatne sankcije u slučaju otkrivenog prijevarnog nefinancijskog izvještavanja.	2,63	0,67
3G	Trenutni zakonski okviri i regulative pružaju adekvatnu zaštitu od prijevara u izvještavanju o održivosti.	2,71	0,69

Izvor: izrada autora

Treći dio tvrdnji odnosi se na percepciju ispitanika o ulozi mehanizama kontrole (u obliku sustava internih kontrola) i nadzora (kroz npr. različite oblike revizija ili kontrolinga) u sprječavanju i otkrivanju prijevarnog izvještavanja o održivosti (Tablica 4.). U kontekstu sustava internih kontrola, prva tvrdnja (3A) koja se odnosi na važnost izgradnje kontrolnog okruženja kroz edukaciju zaposlenika o etici i integritetu izvještavanja ima najveću prosječnu ocjenu i razinu slaganja ispitanika (3,76). Prema Goodman (2015), radno okruženje i način života zaposlenika, gdje korporativna kultura podržava obavljanje zadataka bez obzira na nesuglasice, kao i izbjegavanje rasprave, dovode do prilika za počinjenje prijevare, što ide u prilog važnosti izgradnje kulture i etičnosti poslovnog ponašanja. Od mehanizama nadzora, ispitanici veću učinkovitost pripisuju ulozi interne revizije i kontrolinga nego ulozi eksterne revizije. Naime, umjereno se slažu s tvrdnjama 3C i 3D da interna revizija i kontroling imaju značajnu savjetodavnu ulogu te da je interna revizija važan preventivni mehanizam u prijevarnom izvještavanju o održivosti. Te prosječne ocjene su značajno više nego što je to slučaj kod tvrdnji 3B_r i 3E_r da eksterna revizija kroz obaveznu provjeru doprinosi transparentnosti prikazivanja nefinancijskih podataka i prevenciji prijevarnog izvještavanja o održivosti. Niže prosječne ocjene za tvrdnje 3F i 3G, koje se odnose na adekvatnost postojećih zakonskih sankcija i regulatornih okvira (2,63 i 2,71), ukazuju na skepticizam ispitanika prema učinkovitosti postojećeg regulatornog sustava u sprječavanju prijevare. Takvi rezultati sugeriraju da se institucionalni mehanizmi nadzora još uvijek ne percipiraju kao dovoljno snažni.

Nakon analize pojedinačnih tvrdnji, pristupilo se formiranju kompozitnih varijabli kako bi se objedinjeno sagledali stavovi ispitanika unutar tematski povezanih skupina tvrdnji. Takav pristup omogućuje sintezu informacija i preciznije ispitivanje povezanosti i razlika među ispitanicima u daljnjim analizama. Prije njihove upotrebe, provedena je analiza pouzdanosti svake skale pomoću Cronbach α koeficijenta, radi provjere unutarnje konzistentnosti tvrdnji koje ulaze u pojedinu varijablu. Vrijednosti Cronbach α iznad 0,6 uobičajeno se smatraju zadovoljavajućima za istraživanja eksplorativnog karaktera, dok vrijednosti ispod te granice upućuju na nedovoljnu homogenost tvrdnji unutar skale (Taber, 2017). Izabrane tvrdnje iz prve skupine tvrdnji u upitniku grupirane su u potencijalne dvije kompozitne varijable: KV_PRIJEV_UC koja objedinjuje tvrdnje vezane uz percepciju ispitanika o učestalosti prijevarnog izvještavanja o održivosti te KV_PRIJEV_POSL koja obuhvaća tvrdnje o posljedicama. Kao što je prikazano u Tablici 5., varijabla KV_PRIJEV_UC je pokazala prihvatljivu razinu pouzdanosti ($\alpha = 0,62$). Iako bi izbacivanjem tvrdnje 1D vrijednost α bila povećana, to povećanje je neznatno te su sve tvrdnje zadržane u kompozitivnoj varijabli. Varijabla KV_PRIJEV_POSL, koja se odnosi na percepciju posljedica prijevarnog izvještavanja, nije zadovoljila kriterij unutarnje konzistentnosti s obzirom na izračunati α (Tablica 6.) pa nije uključena u daljnju analizu. Takav rezultat je očekivan, s obzirom da je kod analize pojedinačnih tvrdnji već zaključeno da su stavovi ispitanika o posljedicama prijevarnog izvještavanja o održivosti u određenoj mjeri proturječni i nedosljedni. Varijabla KV_TRANSP_POVJ, koja obuhvaća tvrdnje o transparentnosti i povjerenju u izvještavanje (Tablica 7.), te varijabla KV_MEHAN_POVJ, koja mjeri percepciju mehanizama kontrole i nadzora (Tablica 8.), pokazale su zadovoljavajuće vrijednosti Cronbach α (0,66 za obje varijable), što upućuje na dosljednost stavova ispitanika unutar svake od skala.

Tablica 5: Rezultati analize pouzdanosti skale tvrdnji o percepciji ispitanika o učestalosti prijevarnog izvještavanja o održivosti (za kompozitnu varijablu KV_PRIJEV_UC)

Varijabla	Sažetak za skalu: Prosjek=17,6053 Std.Dv.=3,24278 Valjan N:38 Cronbach α : ,618025 Standardizirana α : ,644235 Prosječna interkorelacija tvrdnji: ,277794				
	Prosjek ako je izostavljena	Var. ako je izostavljena	StDv. Ako je izostavljena	Korelacija tvrdnje s ukupnim rezultatom	α ako je izostavljena
1A	14,34	8,07	2,84	0,38	0,57
1B	14,37	6,81	2,61	0,50	0,50
1D	13,71	7,00	2,64	0,23	0,67
1E	14,26	6,46	2,54	0,52	0,48
1L	13,74	7,56	2,75	0,32	0,59

Izvor: izrada autora

Tablica 6: Rezultati analize pouzdanosti skale tvrdnji o percepciji ispitanika o posljedicama prijevarnog izvještavanja o održivosti (za kompozitnu varijablu KV_PRIJEV_POSL)

Varijabla	Sažetak za skalu: Prosjek=6,42105 Std.Dv.=1,26559 Valjan N:38 Cronbach α : -,61989 Standardizirana α : --- Prosječna interkorelacija tvrdnji: -,23860				
	Prosjek ako je izostavljena	Var. ako je izostavljena	StDv. Ako je izostavljena	Korelacija tvrdnje s ukupnim rezultatom	α ako je izostavljena
1G_r	3,71	1,15	1,07	-0,24	
1H	2,71	0,89	0,94	-0,24	

Izvor: izrada autora

Tablica 7: Rezultati analize pouzdanosti skale tvrdnji o percepciji ispitanika o transparentnosti i povjerenju u izvještavanje o održivosti (za kompozitnu varijablu KV_TRANSP_POVJ)

Varijabla	Sažetak za skalu: Prosjek=10,1053 Std.Dv.=2,93892 Valjan N:38 Cronbach α : ,662494 Standardizirana α : ,662166 Prosječna interkorelacija tvrdnji: ,370594				
	Prosjek ako je izostavljena	Var. ako je izostavljena	StDv. Ako je izostavljena	Korelacija tvrdnje s ukupnim rezultatom	α ako je izostavljena
2B_r	7,68	4,85	2,20	0,54	0,53
2C_r	7,21	4,53	2,13	0,51	0,55
2D	7,66	6,33	2,52	0,24	0,72
2E	7,76	5,34	2,31	0,52	0,55

Izvor: izrada autora

Tablica 8: Rezultati analize pouzdanosti skale tvrdnji o percepciji ispitanika o ulozi revizije i mehanizama kontrole u izvještavanju o održivosti (za kompozitnu varijablu KV_MEHAN_POVJ)

Varijabla	Sažetak za skalu: Prosjek=17,7895 Std.Dv.=3,39441 Valjan N:38 Cronbach α : ,655556 Standardiziran α : ,673972 Prosječna interkorelacija tvrdnji: ,335516				
	Prosjek ako je izostavljena	Var. ako je izostavljena	Std.Dv. Ako je izostavljena	Korelacija tvrdnje s ukupnim rezultatom	α ako je izostavljena
3A	14,03	7,71	2,78	0,54	0,55
3B_r	14,66	8,49	2,91	0,20	0,71
3C	14,08	7,13	2,67	0,61	0,51
3D	14,11	7,52	2,74	0,45	0,58
3E_r	14,29	8,15	2,86	0,33	0,64

Izvor: izrada autora

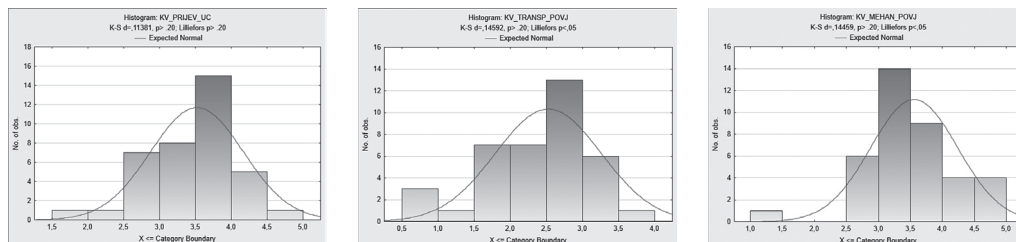
Nakon što je potvrđena pouzdanost skala, izračunate su vrijednosti kompozitnih varijabli temeljenih na prosjecima pojedinačnih tvrdnji unutar svake tematske cjeline. U Tablici 9. prikazane su osnovne mjere deskriptivne statistike za tri kompozitne varijable koje su zadržane u daljnjim analizama. Rezultati potvrđuju već izvedene zaključke kod analize pojedinačnih tvrdnji. Prosjek za varijablu KV_PRIJEV_UC je 3,52 i ide u prilog zaključku da ispitanici imaju blago pozitivan stav prema postojanju prijevornog financijskog izvještavanja, ali ocjena nije toliko visoka da bi se smatralo da su takve prakse dominantne. Dodatno, niska prosječna ocjena za varijablu KV_TRANSP_POVJ od 2,53 je očekivana zbog toga što se pokazalo da su ispitanici još uvijek skeptični prema transparentnosti i pouzdanosti postojećih izvještaja o održivosti. To je vidljivo i iz histograma na Slici 1. Unatoč tome, imaju blago pozitivan stav prema ulozi mehanizama kontrole i nadzora u sprječavanju i otkrivanju prijevornog izvještavanja, budući da je prosjek za varijablu KV_MEHAN_POVJ iznad 3 (3,56). S obzirom na to da su rezultati dobiveni analizom kompozitnih varijabli u skladu sa zaključcima izvedenima analizom pojedinačnih tvrdnji, može se zaključiti da formirane kompozitne varijable vjerodostojno predstavljaju stavove ispitanika o trima ključnim aspektima prijevornog izvještavanja o održivosti koji se razmatraju u ovom radu: njegovoj učestalosti, transparentnosti te ulozi mehanizama kontrole i nadzora. Stoga su kompozitne varijable korištene u daljnjim statističkim analizama kao aproksimacija prosječnih stavova ispitanika unutar svakog od tih tematskih područja.

Tablica 9: Vrijednosti mjera deskriptivne statistike kompozitnih varijabli formiranih na temelju prosjeka pojedinačnih tvrdnji

Varijabla	Opis	Prosjek	Std.Dev.
KV_PRIJEV_UC	Prosjek 1A, 1B, 1D, 1E, 1L	3,52	0,65
KV_TRANSP_POVJ	Prosjek 2B_r, 2C_r, 2D, 2E	2,53	0,73
KV_MEHAN_POVJ	Prosjek 3A, 3B_r, 3C, 3D, 3E_r	3,56	0,68

Izvor: izrada autora

Slika 1: Distribucija kompozitnih varijabli KV_PRIJEV_UC, KV_TRANSP_POVJ i KV_MEHAN_POVJ



Izvor: izrada autora

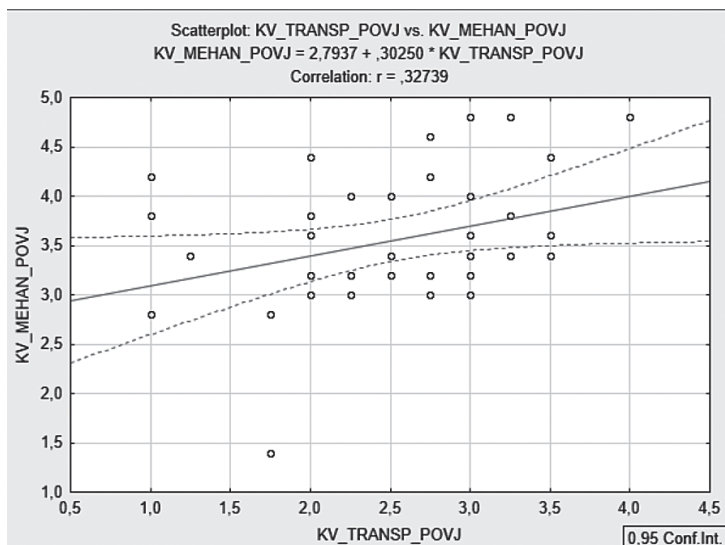
U nastavku je provedena korelacijska analiza između prethodno formiranih binarnih varijabli vezanih uz izvještavanje o održivosti (ESG_IZV_BIN i ESG_VAZNO_BIN) i tri kompozitne varijable. Korišten je Spearmanov koeficijent korelacije koji ne zahtijeva normalnost distribucije i pripada neparametarskim testovima (Bocianowski i sur., 2024). Sukladno korelacijskoj matrici prikazanoj u Tablici 10., ne postoji statistički značajna povezanost između binarnih varijabli koje se odnose na status i važnost izvještavanja o održivosti te kompozitnih varijabli koje obuhvaćaju percepciju ispitanika o učestalosti prijevernog izvještavanja o održivosti, transparentnosti izvještavanja i ulozi mehanizama kontrole i nadzora. Jedina značajna, iako umjerena, korelacija ($r = 0,33$; $p < 0,05$) utvrđena je između varijabli KV_TRANSP_POVJ i KV_MEHAN_POVJ, što ukazuje da poduzeća čiji ispitanici u većoj mjeri prepoznaju važnost transparentnosti u izvještavanju o održivosti također imaju izraženije povjerenje u učinkovitost mehanizama kontrole i nadzora u sprječavanju prijevera. Povezanost ovih varijabli prikazana je i dijagramom rasipanja na Slici 2., koji pokazuje blago uzlazni trend.

Tablica 10: Spearmanovi koeficijenti korelacije između kompozitnih varijabli i binarnih varijabli vezanih uz izvještavanje o održivosti

Spearmanov koeficijent rang-korelacije					
(N = 38; analiza provedena uz isključenje parova s nedostajućim podacima)					
Označene korelacije značajne su na razini $p < 0,05$.					
Varijabla	KV_PRIJEV_UC	KV_TRANSP_POVJ	KV_MEHAN_POVJ	ESG_IZV_BIN	ESG_VAZNO_BIN
KV_PRIJEV_UC	1,00	-0,09	0,16	0,04	0,18
KV_TRANSP_POVJ	-0,09	1,00	0,33	0,30	-0,17
KV_MEHAN_POVJ	0,16	0,33	1,00	0,26	0,11
ESG_IZV_BIN	0,04	0,30	0,26	1,00	0,26
ESG_VAZNO_BIN	0,18	-0,17	0,11	0,26	1,00

Izvor: izrada autora

Slika 2: Dijagram rasipanja povezanosti kompozitnih varijabli KV_TRANSP_POVJ i KV_MEHAN_POVJ



Izvor: izrada autora

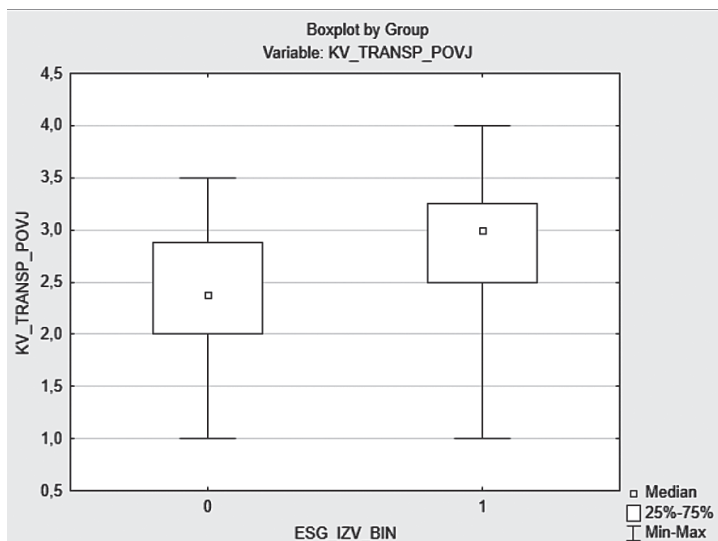
U završnom dijelu analize primijenjen je Mann-Whitney U test kako bi se ispitalo postoje li razlike u stavovima ispitanika o prijevnom izvještavanju o održivosti, ovisno o tome kojoj grupi pripadaju. U prvom koraku je za grupiranje ispitanika u skupine korištena binarna varijabla ESG_IZV_BIN, što znači da su ispitanici podijeljeni u dvije skupine na temelju toga sastavlja li poduzeće u kojemu su zaposleni izvještaj o održivosti ili ne. Početna pretpostavka je bila da će postojati značajna razlika između te dvije skupine, odnosno da ispitanici čija poduzeća ipak već sastavljaju takve izvještaje imaju više saznanja o prijevnom radnjama, razini transparentnosti i slično. Međutim, rezultati testa prikazani u Tablici 11. pokazuju da to nije slučaj. Drugim riječima, pokazano je da između skupina nema statistički značajnih razlika na razini značajnosti od 5 %. Unatoč tome, u slučaju varijable KV_TRANSP_POVJ rezultat se može smatrati marginalno značajnim, uz razinu značajnosti od 10 %, što može upućivati na tendenciju da ispitanici iz poduzeća koja već izvještavaju o održivosti imaju nešto pozitivniji stav o transparentnosti i odgovornosti u izvještavanju. Tome ide u prilog i Slika 3., gdje se na box-plot dijagramu za varijablu KV_TRANSP_POVJ može vidjeti blago viši medijan za skupinu ispitanika čije poduzeće objavljuje izvještaj o održivosti.

Tablica 11: Rezultati Mann-Whitney U testa prema statusu izvještavanja o održivosti (ESG_IZV_BIN)

Rezultati Mann-Whitney U testa prema statusu izvještavanja o održivosti (ESG_IZV_BIN)				
Označeni testovi značajni su na razini $p < 0,05$				
Varijabla	U	Z	p-vrijednost	Zaključak
KV_PRIJEV_UC	160,50	-0,21	0,83	Nema značajne razlike
KV_TRANSP_POVJ	108,00	-1,80	0,07	Marginalno značajna razlika (uz $p < ,10000$)
KV_MEHAN_POVJ	116,00	-1,56	0,12	Nema značajne razlike

Izvor: izrada autora

Slika 3: Box-plot dijagram raspodjele kompozitne varijable KV_TRANSP_POVJ prema statusu izvještavanja o održivosti (ESG_Izv_BIN)



Izvor: izrada autora

U drugom koraku je primijenjen Mann-Whitney U test i prema drugoj binarnoj varijabli (ESG_VAZNO_BIN), što znači da su ispitanici grupirani u dvije skupine ovisno o tome smatraju li izvještavanje o održivosti važnim za poslovanje poduzeća. Kako je prikazano u Tablici 12., niti jedna od razlika nije statistički značajna, što upućuje na zaključak da se opći stavovi o navedenim temama ne razlikuju među ispitanicima ovisno o njihovom osobnom stavu o važnosti izvještavanja o održivosti.

Tablica 12: Rezultati Mann-Whitney U testa prema percepciji važnosti izvještavanja o održivosti (ESG_VAZNO_BIN)

Rezultati Mann-Whitney U testa prema percepciji važnosti izvještavanja o održivosti (ESG_VAZNO_BIN)				
Označeni testovi značajni su na razini $p < 0,05$				
Varijabla	U	Z	p-vrijednost	Zaključak
KV_PRIJEV_UC	90,00	1,06	0,29	Nema značajne razlike
KV_TRANSP_POVJ	92,00	-0,98	0,32	Nema značajne razlike
KV_MEHAN_POVJ	101,50	0,64	0,52	Nema značajne razlike

Izvor: izrada autora

5. Zaključak

Iako su informacije iz temeljnih financijskih izvještaja još uvijek dominantne u kontekstu donošenja poslovnih odluka, sve veći naglasak se stavlja i na informacije o održivosti, odnosno izvještaje o održivosti poduzeća. Prethodna istraživanja su pokazala da su različiti dionici zainteresirani za aktivnosti poduzeća u pogledu održivosti, ali isto tako i da postoje značajni rizici da se te informacije slučajno ili namjerno pogrešno prikažu. Rezultati istraživanja provedenog u Hrvatskoj pokazuju da ispitanici prepoznaju postojanje rizika prijevornog izvještavanja o održivosti, ali ne u tolikoj mjeri da bi se moglo reći da ga smatraju učestalim u praksi. Također, iz njihovih odgovora je vidljivo da su u određenoj mjeri skeptični prema transparentnosti i vjerodostojnosti postojećih izvještaja, ali isto tako vjeruju da postoje mehanizmi kontrole i nadzora koji mogu spriječiti takve neželjene prakse, pri čemu je najviši stupanj povjerenja izražen prema mehanizmima unutar poduzeća, uključujući internu reviziju i kontroling. Iako je bilo očekivano da će postojati razlike u stavovima između različitih skupina ispitanika, ovisno o tome objavljuje li poduzeće u kojem rade izvještaj o održivosti ili ne, rezultati su pokazali da ipak nema statistički značajne razlike. Dobiveni nalazi potvrđuju spoznaje prethodnih istraživanja o potrebi jačanja preventivne i savjetodavne uloge računovodstvenih i revizijskih stručnjaka u području održivosti. Ograničenje istraživanja odnosi se prvenstveno na veličinu uzorka, zbog čega se rezultati trebaju promatrati kao indikativni, ali korisni za oblikovanje smjernica budućih istraživanja.

LITERATURA

1. ACFE & Grant Thornton, (2022). *Managing Fraud Risks in an Evolving ESG*. Dostupno na: https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/grant-thornton/esg2022/acfe_gt_esg-report-digital.ashx [pristupljeno 15. listopada 2025.]
2. Alfordy, F. D. (2022). Effective Detection and Prevention of Fraud: Perceptions among Public and Private Sectors Accountants and Auditors in Saudi Arabia. *E&M Economics and Management*, Vol. 25(3), 106–121.
3. Bocianowski, J., Wrońska-Pilarek, D., Krysztofiak-Kaniewska, A., Matusiak, K. i Wiatrowska, B. (2025). Comparison of Pearson's and Spearman's correlation coefficients for selected traits of *Pinus sylvestris* L. *Biometrical Letters*, 61(2), 115–135. Dostupno na: <https://doi.org/10.2478/bile-2024-0008> [pristupljeno 9. listopada 2025.]
4. Dečman, N., Švigir, A. i Rep, A. (2019). Uloga nefinancijskih informacija u poslovnom odlučivanju u ovisnosti o karakteristikama poduzeća. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 17(1), 1-17. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/221179> [pristupljeno 9. listopada 2025.]
5. Delmas, M.A. i Cuere Burbano, V. (2011). The Drivers of Greenwashing. *California Management Review*. Dostupno na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1966721 [pristupljeno 9. listopada 2025.]
6. Dumrongvute, P. i Tengaumnuy, T. (2025). The ESG illusion: Greenwashing and the challenge of legal gaps in corporate sustainability in Thailand. *ECGI Law Working Paper No. 858/2025*. European Corporate Governance Institute.

7. European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA (2023). Position paper – The role of Internal Audit in ESG in industrial and commercial companies. Dostupno na: <https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2023/10/IA-in-ESG-v3.pdf> [pristupljeno 17. listopada 2025.]
8. Feghali, K., Najem, R. i Metcalfe, B. D. (2025). Greenwashing in the era of sustainability: a systematic literature review. *Corporate Governance and Sustainability Review*, Vol. 9(1), 18-31.
9. Fella, S. (2024). *Experimental evidence on sustainability perceptions of prospective customers* (doktorski rad). Düsseldorf, Njemačka: Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.
10. Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F. i Ugarte, J. (2019). *Integrated Reporting Assurance: Perceptions of Auditors and Users in Spain*. *Sustainability*, Vol. 11 (3), 1-19.
11. Goodman, L. (2015). Why Volkswagen Cheated. *Newsweek Magazine*. 15. prosinca. Dostupno na: <https://www.newsweek.com/2015/12/25/why-volkswagen-cheated-404891.html> [pristupljeno 9. listopada 2025.]
12. Gözde Bircan, N. (2025). Exploring Sustainability (ESG) Fraud: A Taxonomy-Centered Study of Real-World Cases. *ISAR Journal of Economics and Business Management*, Vol. 3(8), 1-9.
13. Horne, E., Loftus, S., McCoy, S. S. i Winn, A. M. (2024). Attracting the next generation of accountants: the joint impact of sustainability emphasis and social value orientation on accounting career perceptions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 43(1), 191-209.
14. Hossain, M. Z. (2025). Forensic Auditing in Environmental and Social Governance (ESG): Detecting Fraud and Ensuring Compliance. *SSRN Electronic Journal*. Dostupno na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5255556 [pristupljeno 17. listopada 2025.]
15. Hrvatin, S. (2023). Sadržaj izvještaja o održivosti prema načelu dvostruke materijalnosti. *Računovodstvo, revizija i financije*, Vol. 23(10), 42.
16. Hrvatska gospodarska komora (2024). *ESG vodič - Praktične smjernice za održivo poslovanje*. Dostupno na: <https://hgk.hr/documents/esg-vodic05076687e501ba15a.pdf> [pristupljeno 15. listopada 2025.]
17. Institut of Internal Auditors - IIA (2021). *Uloga interne revizije u izvještavanju o ESG-u*, bijela knjiga. Dostupno na: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/communications/2021/june/white-paper-internal-audits-role-in-esg-reporting-croatian.pdf> [pristupljeno 15. listopada 2025.]
18. Invernizzi, A. C., Bellucci, M., Acuti, D. i Manetti, G. (2022). Form and substance: Visual content in CSR reports and investors' perceptions. *Psychology & Marketing*, Vol. 39(5), 974-989.
19. Jaklić, I. (2025). Uloga forenzične revizije i drugih stručnjaka u detekciji i prevenciji prijevargnog izvještavanja o održivosti. *Diplomski rad*. Zagreb: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.
20. Kayisi, M. i Aksoy, T. (2024). Accounting professionals' perceptions of accounting culture and fraudulent financial reporting in the age of sustainability: Case of Istanbul province. *Bussecon Review of Social Sciences*, Vol. 6(3), 1-21.

21. Kazemi, A., Mehrani, S. i Homayoun, S. (2025). Risk in Sustainability Reporting: Designing a DEMATEL-Based Model for Enhanced Transparency and Accountability. *Sustainability*, Vol. 17(2), 1-19.
22. Klikovac, A. i Tušek, I. (2013). Analiza mogućih modela forenzične revizije u Republici Hrvatskoj. *Ekonomski pregled*, Vol. 64(2), 101-122.
23. Krasodomska, J., Zarzycka, E., Street, D. L. i Grabowski, W. (2025). The impact of companies' trust-building efforts on sustainability reporting assurance quality: insights from Europe. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 33(7), 246-279.
24. Leong, L. W., Chong, S. C., Pek, C. K., Yong, J. Y. (2025). The Impact of Greenwashing: Risks and Implications for Corporate Performance and Stakeholder Trust. *Proceedings of the International Conference on Environmental, Social, and Governance (ICESG 2024)*, 77-94.
25. Lucaș Capraș, I., Achim, M. V., Rahat, B. i Nicolò, G. (2025). Sustainable auditing governance in a changing landscape: Cross-country evidence on the effect of traditional and innovative audit mechanisms on fraud risk. *Journal of Innovation & Knowledge*, Vol. 10(5), 1-15.
26. Martinović, V. (2025). *Nadolazeće promjene u izvještavanju o održivosti*. Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Zagreb, 20. svibnja. Dostupno na: https://mint.gov.hr/UserDocsImages/odrzivi-turizam/2.%20Nadolaze%C4%87e%20promjene%20u%20izvje%C5%A1tavanju%20o%20odr%C5%BEivosti_.pdf [pristupljeno 17. listopada 2025.]
27. Međunarodni revizijski standard 240, Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja, NN 61/24.
28. Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3000 (izmijenjen), Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida povijesnih financijskih informacija, NN 91/24.
29. Ministarstvo financija (b.d.). Obveznici izvještavanja o održivosti. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/bankarstvo-racunovodstvo-i-revizija-111/izvjestavanje-o-odrzivosti/obveznici-izvjestavanja-o-odrzivosti/3796> [pristupljeno 8. listopada 2025.]
30. Opong-Tawiah, D. i Webster, J. (2023). Corporate sustainability communication as 'fake news': Firms' greenwashing on Twitter. *Sustainability*, Vol. 15, 1-26.
31. Passas, I. i Garefalakis, A. (2025). The Impact of Fraud Perception and ESG-Washing on Investment Trust: Integrating Corporate Governance Theory and Empirical Evidence. *Accounting and Auditing*, Vol. 1(3), 1-16.
32. Pfaff, N., Utermarck, S., Altun, O. i Egorov, S. (2023). *Market integrity and greenwashing risks in sustainable finance*. International Capital Market Association (ICMA).
33. Pierański, B., Borusiak, B., Brozović, M., Civín, L., Dečman, N., Dunković, D., Gaš, J., Galova, J., Gawel, A., Kis, K., Knežević, B., Kotyza, P., Lipan, L., López Lluch, D. B., Madias, K., Mravcová, A., Sendra Nadal, E., Nagy, S., Rep, A., Šimurina, N., Smutka, L. (2023). *Sustainability – e-book for students*. Poznań: Bogucki Wydawnictwo Naukowe.
34. Reitmaier, C., Schultze, W. i Vollmer, J. (2024). Corporate responsibility and corporate misbehavior: are CSR reporting firms indeed responsible?. *Review of Accounting Studies*, Vol. 30(2), 1804-1872.

35. Roszkowska-Menkes, M., Aluchna, M. i Kamiński, B. (2024). True transparency or mere decoupling? The study of selective disclosure in sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 98, 1-24.
36. Rotondi, V., Noris, A. i Carpanzano, E. (2024). Understanding sustainability perceptions: Insights from textual analysis and a survey experiment. *World Development Sustainability*, Vol. 5, 1-16.
37. Sankar Ganesh, R. i Sudhamaheswari, T. (2024). Effects of Greenwashing Practices on Consumer Perception. *Shanlax International Journal of Arts, Science and Humanities*, Vol. 11(S3), 70–81.
38. Sneideriene, A. i Legenzova, R. (2025). Greenwashing prevention in environmental, social, and governance (ESG) disclosures: A bibliometric analysis. *Research in International Business and Finance*, Vol. 74, 1-28.
39. Sundarasan, S., Zyznarska-Dworczak, B. i Goel, S. (2024). Sustainability reporting and greenwashing: A bibliometrics assessment in G7 and non-G7 nations. *Cogent Business & Management*, Vol. 11(1), 1-25.
40. Szabo, S. i Webster, J. (2021). Perceived greenwashing: the effects of green marketing on environmental and product perceptions. *Journal of Business Ethics*, Vol. 171(4), 719-739.
41. Taber, K. S. (2017). The Use of Cronbach's Alpha When Developing and Reporting Research Instruments in Science Education. *Research in Science Education*, 48, 1273-1296. Dostupno na: <https://doi.org/10.1007/s11165-016-9602-2> [pristupljeno 9. listopada 2025.]
42. Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014). *Interna revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
43. Zakon o računovodstvu, NN 85/24, 145/24.

Summary

FRAUD IN SUSTAINABILITY REPORTING: PERCEPTIONS OF RISK, TRANSPARENCY, AND THE EFFECTIVENESS OF OVERSIGHT MECHANISMS

Sustainability reporting has become an essential component of modern corporate reporting, as it enables the assessment of a company's impact on the environment, society, and the economy. However, it is important to keep in mind the significant risk of unethical and manipulative practices in the collection and presentation of sustainability information, which is why the role of accounting and auditing professionals in ensuring the credibility of such reports is gaining increasing importance. The purpose of this paper is to examine the perceptions of managers and experts in the fields of sustainability and accounting regarding the frequency, consequences, and mechanisms for preventing and detecting fraudulent sustainability reporting, along with an additional analysis of the current theoretical framework. Based on a literature review, theoretical aspects of sustainability fraud, risks, consequences and the importance of control and supervision mechanisms were analyzed. Empirical research was conducted using a questionnaire on a sample of 38 respondents working as managers and experts in the fields of sustainability and accounting in large companies in Croatia. Descriptive statistics methods, reliability analysis (Cronbach α), Spearman's correlation coefficient and Mann-Whitney U test were used to process the results. The results of the survey show that respondents recognize the existence of the risk of fraudulent sustainability reporting, but do not consider it to be frequent in practice. At the same time, they are skeptical about the transparency and credibility of existing reports, while they have more pronounced trust in control and oversight mechanisms, especially in the role of internal audit. No statistically significant differences in attitudes were found between respondents from companies that publish sustainability reports and those that do not yet publish them, which indicates a similar level of risk perception among respondents. The survey findings indicate the need to strengthen the preventive and advisory role of accounting and auditing professionals in the context of sustainability reporting.

Keywords: sustainability reporting; fraudulent reporting; greenwashing; accounting; auditing.

