

Usporedba okvira za izvješćivanje o održivosti

Višković, Anamaria

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:191:514388>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-30**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



Sveučilište u Rijeci
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij

ANAMARIA VIŠKOVIĆ

Usporedba okvira za izvješćivanje o održivosti
Comparison of Sustainability Reporting Frameworks

Završni rad

Opatija, 2023.

Sveučilište u Rijeci
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij
Menadžment održivog razvoja

Usporedba okvira za izvješćivanje o održivosti

Comparison of Sustainability Reporting Frameworks

Završni rad

Kolegij:

Računovodstvo okoliša

Student:

Anamaria VIŠKOVIĆ

Mentor:

doc. dr. sc. **Katarina
POLDRUGOVAC**

Matični broj:

23805/16

Opatija, srpanj 2023.



SVEUČILIŠTE U RIJECI UNIVERSITY OF RIJEKA
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT
OPATIJA, HRVATSKA CROATIA

IZJAVA O AUTORSTVU RADA I O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG RADA

Anamaria Višković
(ime i prezime studenta)

23805/16
(matični broj studenta)

Usporedba okvira za izvješćivanje o održivosti
(naslov rada)

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradila, te da su svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu jasno označeni kao takvi, te navedeni u popisu literature.

Izjavljujem da kao student–autor završnog rada, dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa završnim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog završnog rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opisu dostupnom na <http://creativecommons.org/licenses/>.

U Opatiji, _____ 20. Lipnja 2023. _____

Potpis studenta

Sažetak

Izvješćivanje o održivosti rezultat je komunikacije organizacije s dionicima i proces mjerenja, objavljivanja i polaganja računa interesnim skupinama u vezi s organizacijskim učinkom u cilju održivog razvoja. Budući da izrada ovakvih izvješća ukazuje na ekološku svijest organizacije, poboljšava njenu reputaciju na tržištu, predstavlja transparentnost, vjerodostojnost i dugoročno stvaranje vrijednosti, praksa je to, koja se radikalno razvija i proširuje. Uz standarde, koji postavljaju održivost u najvišu razinu poslovanja, s razvojem tehnologije i rastuću svijest o pitanjima održivosti, razvijeni su okviri za izvješćivanje o istoj. To su neovisni standardizirani sustavi koji objedinjuju standarde i ekološke, društvene i upravljačke kriterije. Objavljuju se od strane organizacija, a namijenjeni su dionicima, uključujući kupce, zaposlenike i opću javnost, investitorima, ulagačima i interesnim skupinama. Postojeći dostupni okviri za izvješćivanje o održivosti razlikuju se po faktorima kao što su fokus i opseg izvješća, jednostavnost korištenja, kredibilitet i usporedivost, stoga bi organizacije trebale odabrati onaj okvir koji je najviše kompatibilan sa njihovom strategijom održivosti. Učinkovita implementacija okvira za izvješćivanje o održivosti pomaže organizacijama u identifikaciji i upravljanju rizicima i prilikama u području održivosti, očuvanju povjerenja dionika i poboljšanju reputacije na tržištu te stvaranju inkluzivnog rasta i održive budućnosti.

Ključne riječi: računovodstvo održivosti; izvješćivanje o održivosti; održivost; okviri za izvješćivanje o održivosti.

Sadržaj

Uvod	1
1. Definiranje računovodstva održivosti	2
1.1. Glavne odrednice računovodstva održivosti	2
1.2. Komunikacija organizacija sa dionicima	3
1.3. Izvješćivanje o održivosti	4
1.4. Standardi i alati za izvješćivanje o održivosti	8
2. Okviri za izvješćivanje o održivosti	12
2.1. Carbon Disclosure Project	12
2.2. Global Reporting Initiative	13
2.3. Sustainable Development Goals	15
2.4. Sustainability Accounting Standards Board	16
2.5. Integrated Reporting	18
3. Usporedba okvira za izvješćivanje o održivosti	20
3.1. Kritički prikaz	21
3.2. Učinkovitost implementacije okvira za izvješćivanje o održivosti	24
Zaključak	26
Bibliografija	27
Popis ilustracija	30

Uvod

Održivo računovodstvo odnosi se na praksu integracije ekoloških, društvenih i upravljačkih (ESG) kriterija u računovodstvene procese i izvješćivanje. Kao odgovor na rastuću svijest o pitanjima održivosti, organizacije se sve više usredotočuju na integraciju ovih kriterija u svoje poslovanje. Održivo računovodstvo uključuje primjenu različitih alata i metoda za mjerenje i izvješćivanje o ESG izvedbi, uključujući ekološka računovodstvena izvješća, društveno odgovorna računovodstvena izvješća i integrirana izvješća o održivosti. Ovi alati i metode pomažu organizacijama da prikupljaju i analiziraju podatke o svojim utjecajima na okoliš, društvo i ekonomiju, te da ih uključe u svoja izvješća kako bi informirale dionike o svojoj održivoj izvedbi. Izvješćivanje o održivosti odnosi se na praksu javnog otkrivanja okolišne, društvene i upravljačke izvedbe, te utjecaja organizacije. Postaje sve važnije da tvrtke izvješćuju o svojim praksama održivosti zbog toga što dionici, uključujući ulagače, kupce, zaposlenike i opću javnost, sve više naglašavaju važnost održivosti. Izvješćivanje o održivosti pomaže organizacijama da mjere, upravljaju i komuniciraju svoju održivost, kao i identificiraju područja za poboljšanje. Da bi se osigurala dosljednost i usporedivost izvješćivanja o održivosti među različitim organizacijama, razvijeni su razni okviri izvješćivanja o održivosti. Ti okviri pružaju smjernice o tome što i kako izvjestiti o pitanjima održivosti, kao i kako mjeriti i upravljati ESG izvedbom. U ovom završnom radu, objašnjava se pojam računovodstva održivosti i okvira koji se koriste unutar takvog sustava, te se provodi usporedba tih okvira, s naglaskom na prednosti i nedostatke. Cilj završnog rada je upoznati se s konceptom izvješćivanja o održivosti i okvirima za provedbu takve strategije. Zadatak završnog rada je da se analizom literature usporede okviri za izvješćivanje. Pri tome se koriste znanstvene metode analize i sinteze, kompilacije i komparacije. U prvom dijelu definiraju se pojmovi računovodstva i izvješćivanja o održivosti, te se поближе opisuju standardi i alati za izvješćivanje o istom. U drugom dijelu objašnjava se pojam okvira za izvješćivanje o održivosti i predstavlja pet najpopularnijih. U trećem dijelu izvršiti će se usporedba navedenih okvira, te se daje kritički osvrt iznoseći prednosti i nedostatke pojedinih okvira. Također će se analizirati učinkovitost takvog sustava i implementacije okvira za izvješćivanje o održivosti. Posljednje poglavlje donosi zaključna razmatranja o svemu prethodno navedenom.

1. Definiranje računovodstva održivosti

Počeci računovodstva održivosti sežu do 1970-ih godina, kada se počelo raspravljati o problemu zagađenosti i zaštite okoliša. U tom su se razdoblju zabilježile prve bilance i spisi usmjereni na okoliš i održivost, a kasnije je rastuća važnost te ideje stvorila potrebu da računovodstveni sustav razvije rješenja o informacijama, metodama i rezultatima koji će kroz odgovarajući koncept predstaviti subjekte koji djeluju na tržištu (Dečman, Remlein i Rep 2021, 14).

Zrnić, Pekanov Starčević i Mijoč (2020, 48) u svom radu definiraju računovodstvo održivosti kao: „*Disciplinu koja obuhvaća niz alata za upravljanje poslovanjem, sa zadatkom pružanja korisnih informacija za potporu poslovnim subjektima u donošenju planova i odluka, bez obzira na interese vanjskih čimbenika*“. Računovodstvo održivosti proces je identificiranja, mjerenja i objavljivanja informacija o održivo odgovornom poslovanju poslovnog subjekta u svrhu donošenja i provedbe ekonomskih odluka.

1.1. Glavne odrednice računovodstva održivosti

Računovodstvo održivosti i provedba istog od iznimne su važnosti za ukupnu poslovnu uspješnost poduzeća, a naročito za utjecaj poslovanja na okoliš i njegovu održivost, zbog čega se pitanje zaštite okoliša sve češće uključuje u politiku poduzeća. Prema istraživanjima Wisemana (1982, 54) „*evidentno je kako sve veći broj poduzeća uzima u obzir ekološka pitanja pri donošenju odluka koje se tiču proizvodnje i komunikacije sa interesnim skupinama*“. Shodno tome, rast svijesti i zabrinutost u lokalnoj zajednici, primarni su čimbenici za odgovor na okolišna pitanja.

Glavne prednosti računovodstva održivosti jesu: razumijevanje upravljanja troškovima zaštite okoliša, uvođenje programa za minimalizaciju otpada, integriranje okoliša u dugoročne odluke o kapitalnim troškovima, razumijevanje upravljanja troškovima životnog ciklusa proizvoda, uključenost računovodstva u strateški pristup upravljanja okolišem i procijene učinka, poticanje simultane razmijene znanja i ideja kroz obuku i organizacijske procese upravljanja okolišem, te povezivanje podataka sa različitim poslovnih funkcija. U kontekstu računovodstva održivosti, također se spominje i ekološko računovodstvo, zeleno računovodstvo, računovodstvo okoliša, a

kao takvo uključuje sve troškove koji se odnose na zaštitu, ali i onečišćenje okoliša (Zrnić, Pekanov Starčević i Mijoč 2020, 48).

Izuzev okolišnog aspekta, u kojemu računovodstvo okoliša obrađuje i pruža informacije o klimatskim promjenama, očuvanju prirode i raznolikosti, uravnoteženom korištenju obnovljivih i neobnovljivih izvora te redukciji štetnih stvari, zračenja i buke, bavi se i ekonomskim i socijalnim aspektima. U ekonomskom segmentu potiče stabilnost gospodarstva, osiguranje neovisne egzistencije uz prihvatljivu kvalitetu rada, zadovoljenje osnovnih potreba kroz održive proizvode (hrana, stanovanje, odjeća, energija), stabilnost cijena, suzbijanje konkurentske ekonomske moći, internalizaciju vanjskih troškova, razvojnu proizvodnju sa što manjim uvozom sirovina, efikasan državni proračun sa dostatnim standardima koji društvu kolektivna dobra i odgovarajuću podjelu dohotka. S ekonomskog gledišta, računovodstvo održivosti pomaže tvrtkama da identificiraju područja u kojima mogu smanjiti troškove, povećati učinkovitost i poboljšati poslovne rezultate. Socijalni segment računovodstva održivosti zagovara demokraciju sudjelovanja i socijalnu pravdu u svim područjima života, iskorjenjivanje siromaštva, socijalnu sigurnost, rješavanje demografskih problema, jednake mogućnosti za sve bez obzira na spolnu i dobnu strukturu, sigurnost i nenasilno rješavanje sukoba i zaštitu zdravlja i kvalitete života ljudi. U poslovnom svijetu, ovaj se segment odnosi na utjecaj aktivnosti tvrtke na njene zaposlenike, kupce, dobavljače i zajednicu u kojoj djeluje, te pomaže kod mjerenja i izvješćivanja o društvenoj izvedbi i identifikaciji područja za poboljšanje društvenog utjecaja (Dečman, Remlein i Rep 2021, 13).

1.2. Komunikacija organizacija sa dionicima

Dionici, skupni naziv za sve interesne skupine, čiji je glavni interes bio sa financijskog aspekta, povećanjem svijesti o održivosti, počeli su od organizacija zahtijevati nefinancijske izvještaje i više informacija o njihovoj uspješnosti u pogledu održivosti kako bi lakše shvatili što organizacije po pitanju navedenog poduzimaju te kako bi ih lakše usporedili s drugima na tržištu. S druge strane, organizacije koje su do prije posljednjih godina izvještavale o održivosti dobrovoljno, sada to rade zbog pojačanih regulativa i zakona kojima su obvezane pružiti određene informacije dionicima i/ili široj javnosti, te kako bi se prikazale uspješnijima od konkurenata (Mar Alonso- Almeida, Llach i Marimon 2013, 319).

Format komunikacije organizacije sa dionicima mijenjao se tijekom godina, sukladno zahtjevima dionika. Prve zabilježene nefinancijske informacije pružale su zaposlenicima i lokalnoj zajednici uvid u alate odjela ljudskih potencijala i filantropske programe. Strukturne transformacije organizacije i kodeksi ponašanja bili su predstavljeni kupcima, investitorima i vladi, dok je posljednji trend u komunikaciji objavljivanje napretka vezanog uz ekološka i socijalna pitanja investitorima, lobijima i javnosti (Mar Alonso- Almeida, Llach i Marimon 2013, 320).

Organizacije kroz komunikaciju sa dionicima i informacije koje im pružaju, stječu jednu od najvećih prednosti, a to je doprinos ugledu i brendu. Pozitivan utjecaj koji stječu, a povezan sa održivom praksom, omogućuje im da privuku i zadrže sve ključne dionike uključujući kupce, zaposlenike, investitore i vladu. Promicanjem negativnih ekoloških ili društvenih praksi, odnosno, gdje postoji jaz između stvarne izvedbe i predstavljanja, organizacije riskiraju svoj ugled i može biti teško ponovo zadobiti povjerenje dionika (Hopwood, Unerman i Fries 2010, 14).

1.3. Izvješćivanje o održivosti

Do danas ne postoji globalno prihvaćena definicija društveno-odgovornog poslovanja. Međutim, zajedničko razumijevanje o tome što društveno-odgovorno poslovanje znači dovodi do definicije koncepta prema kojemu tvrtke integriraju socijalna i ekološka pitanja u svoje poslovne operacije i komuniciraju sa svojim dionicima na dobrovoljnoj osnovi. Srodno tome, ne postoji ni globalno prihvaćena definicija izvješćivanja o održivosti ili kolektivno prihvaćen format koji bi izvješćivanje o održivosti trebalo slijediti. Unatoč tomu, praksa izvješćivanja o održivosti radikalno se razvija i proširuje (Dilling 2010, 20).

Prema Dečman, Remlein i Rep (2021, 21) „*izvješćivanje o održivosti rezultat je komunikacije organizacije sa dionicima i proces mjerenja, objavljivanja i polaganja računa interesnim skupinama u vezi s organizacijskim učinkom u cilju održivog razvoja*“. Osim neophodne komunikacije s unutarnjim korisnicima, organizacije su spoznale važnost te su dužne komunicirati i s vanjskim korisnicima. Izvješćivanje o održivosti posebno je važno za sve trenutne i potencijalne korisnike i dionike (investitori, kupci, vlada, dobavljači). Naime, izrada izvješća o održivosti poboljšava poziciju organizacije na tržištu i ukazuje na njezinu svijest o ekološkoj odgovornosti. Smatra se kako je kvalitetno korporativno izvješće iznimno važno zbog toga što predstavlja alat za

poboljšanje ekološke učinkovitosti, osigurava transparentnost, potpunost i korisnost podataka za procjenu ekoloških aktivnosti i omogućuje korisnicima diferenciju ekološke učinkovitosti, a pritom pomaže zakonodavstvu i javnosti u poduzimanju mjera po pitanju održivosti i okoliša.

Ernst & Young su 2010. godine objavili sedam pitanja namijenjenih organizacijama koje su zainteresirane za izradu izvješća kako bi prikazale svoje aktivnosti i obveze prema održivosti. Pitanja se odnose na najbolje prakse, odgovornost, sadržaj, instrumente, procjenu vrijednosti, i osiguranje samih izvješća (Brockett i Rezaee 2012, 7):

Tko izdaje izvješća o održivosti? (najbolje prakse)

- Zašto izvještavati o održivosti ako ne morate? (odgovornost)
- Koje informacije treba izvješće o održivosti sadržavati? (sadržaj)
- Koji su sustavi upravljanja i procesi potrebni za izvješćivanje o održivosti? (instrumenti)
- Koji su izazovi i rizici izvješćivanja o održivosti? (procjena)
- Moraju li se izvješća o održivosti revidirati? (osiguranje)
- Kako tvrtke mogu izvući najveću korist iz izvješćivanja o održivosti? (procjena vrijednosti)

Dilling (2010, 20) navodi kako su: „*Razlozi objavljivanja ovakvih izvještaja od strane poduzeća: povratna informacija na očekivanja dionika i doprinos dobrobiti društva u svrhu očuvanja ugleda i stvaranja dugoročne profitabilnosti.*“ Kada se razmotri sve veći broj korporacija koje objavljuju izvješća o održivosti, postaje jasno kako je to postalo popularan trend. Postoji povećan fokus na odgovornosti organizacija prema svim svojim dionicima, društvu i okolišu u kojem se nalazi i djeluje. „*Uzrok ovakvom razvoju trenda jest činjenica kako je očekivanje javnosti po pitanju održivosti sve veće, dok povjerenje u organizacije slabi. To rezultira pozivom na bolje korporativno poslovanje, upravljanje, transparentnost i odgovornost*“ (Dilling 2010, 20). Osim toga, danas postoji i pojačan pritisak od strane vladinih organizacija ili agencija (UN, OECD, EU, itd.) na korporacije da budu odgovorne u okolišnom, ekonomskom i društvenom aspektu.

Kako je propisano od strane Europske komisije (2012, 330/1), može se reći da je: „*Izvješćivanje o održivosti korak prema ostvarivanju pametnog, održivog i inkluzivnog rasta*“. Dosadašnja istraživanja pokazala su kako kvalitativna sastavnica izvješćivanja sve više nadmašuje kvantitativnu, što jasno pokazuje da dionici zahtijevaju informacije o konkretno izmjerenim veličinama i pokazateljima. Shodno tome, izvješćivanje o okolišu postaje zahtjevnije i sveobuhvatnije, što predstavlja novi izazov za poslovne subjekte. Izvještaji o održivosti output su

računovodstva održivosti te moraju biti izrađeni sukladno međunarodnim smjernicama za izvješćivanje i pružati dionicima relevantne, pouzdane i usporedive informacije, što se osigurava tako da su poduzeća podvrgnuta provjeri od strane eksternih revizora.

Iako postoje različiti okviri za izvješćivanje koji određuju svoje smjernice i zahtijevaju njima potrebne informacije, Direktivom Europske Unije određeno je kako europska poduzeća u izvještaju trebaju navesti (Direktiva 2014/95/EU 2014, 330/4):

- kratak opis poslovnog modela,
- opis vlastitih politika u vezi s navedenim pitanjima, uključujući postupke temeljite analize koju provode,
- rezultate provedenih mjera,
- osnovne rizike povezane s obveznim pitanjima, a koji se odnose na njihovo poslovanje,
- nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti važne za određeno poslovanje.

Nefinancijsko izvješće mora sadržavati aspekt izvješćivanja (okolišni, društveni i aspekt suzbijanja diskriminacije, korupcije i podmićivanja) te sadržaj mjera koje su poduzete sukladno određenom aspektu, kako je prikazano u tablici 1.

Tablica 1. Sadržaj nefinancijskog izvještaja

ASPEKT IZVJEŠĆIVANJA	SADRŽAJ PODUZETNIH MJERA SUKLADNO POJEDINOM ASPEKTU
OKOLIŠNI	Aktualni i predvidljivi utjecaji poduzeća na okoliš, zdravlje i sigurnost, uporaba obnovljivih i neobnovljivih izvora energije, emisije stakleničkih plinova, potrošnja vode, onečišćenje zraka.
DRUŠTVENI	Jednakost spolova, provedba temeljnih deklaracija Međunarodne organizacije rada, uvjeti rada, društveni dijalog, poštivanje prava na informacije i savjetovanje, poštivanje prava sindikata, sigurnost na radu, odnos s lokalnom zajednicom i mjere poduzete zbog osiguravanja zaštite i razvoja zajednice.
POŠTIVANJE LJUDKIH PRAVA, BORBA PROTIV KORUPCIJE I PODMIĆIVANJA	Sprječavanje kršenja ljudskih prava, instrumenti za borbu protiv korupcije i podmićivanja.

Izvor: Direktiva 2014/95/EU, Službeni list Europske Unije 2014, 330/4

Prema načelu „izvještavaj ili objasni“, sva su velika poduzeća dužna provoditi mjere povezane s navedenim aspektima iz tablice 1., a u slučaju ne provođenja, navesti objašnjenje u nefinancijskom izvješću. Direktivom je regulirano: „*Iznimno, ukoliko bi objavljivanje takvih informacija moglo naštetiti poslovnom položaju poduzeća, države članice EU mogu dopustiti izostavljanje informacija u navedenom sadržaju. Međutim, poduzeće je u tom slučaju i dalje obvezno objaviti informacije o razvoju, poslovnom rezultatu i položaju*“ (2014, 6).

Uz postojeću Direktivu, 2022. godine usvojen je prijedlog nove Direktive o korporativnom izvješćivanju o održivosti koja je značajna zbog toga što postavlja opsežnija i stroža pravila vezana uz izradu izvješća o održivosti, a poradi veće transparentnosti i sveobuhvatnog izvješćivanja na dosljedan i usporediv način. Nova se pravila odnose na sva mala, srednja i velika poduzeća uvrštena na regulatorno tržište, te na poduzeća iz trećih zemalja koja imaju barem jednu podružnicu u EU, a čiji neto promet u EU prelazi 150 milijuna eura. Osim što proširuje opseg poduzeća koja izvješćuju o održivosti, nova Direktiva zahtijeva reviziju objavljenih informacija u izvješćima, uvodi detaljnije zahtjeve za izvješćivanje, te zahtjev za izvješćivanje prema obveznim EU standardima izvješćivanja o održivosti i traži od poduzeća da digitalno označe prijavljene informacije, tako da su strojno čitljive i unose se u europsku jedinstvenu pristupnu točku predviđenu akcijskim planom tržišta kapitala. Kompletan set standarda trebao bi biti usvojen do lipnja 2024. godine. Primjena ovog zakonodavnog akta provesti će se u četiri faze, počevši sa 2025. godinom izvješćima za 2024. godinu, za društva na koja se već primjenjuje postojeća Direktiva, a zaključno 2029. godine, za 2024. finansijsku godinu, sa poduzećima iz trećih zemalja (Direktiva 2022/2462/EU 2022). Smatra se kako će ove promjene rezultirati time da organizacije strateški sagledaju vlastitu održivost, odnosno da se njome ne bave samo za potrebe izvještavanja. Također, očekuje se i povećanje broja kompanija koje su obveznice izvješćivanja o održivosti, sa 11 na 50 tisuća u Europskoj Uniji. Konstantno mijenjanje i unaprjeđivanje standarda pridonosi tome da standardi ne zastarijevaju, već se bave aktualnim temama i potiču organizacije da konkretno i ozbiljno upravljaju svojim učincima (Laslavić, Ž., 2021).

S razvojem tehnologije i rastom svijesti o održivosti, ukazale su se potrebe za novim pristupima računovodstva održivosti i izvješćivanja, a u svrhu sprječavanja širih i dugoročnih posljedica donesenih odluka. Bez potpunih i sveobuhvatnih informacija, dionici ne bi bili u mogućnosti donositi odluke potrebne za napredak i suočavanje sa novim izazovima održivosti. Prelazak na novi

model izvješćivanja, koji osigurava donošenje dugoročnih odluka i privlači dugoročne ulagače, važan je korak prema stvaranju održive ekonomije.

Thun i Zulch (2021, 5) tvrde kako: „*Samostalno izvješće o održivosti riskira nepovezanost sadržaja i financijskih podataka navedenih u godišnjem izvješću. Odvajanje smanjuje relevantnost danih informacija potrebnih za donošenje odluka i vrijednost podataka koji se predstavljaju investitorima.*“ Shodno tome, kako bi riješile ovaj problem, organizacije su počele uključivati izvješća o održivosti u godišnja izvješća. Uključivanjem izvješća o održivosti, organizacije moraju integrirati aspekte održivosti u svoje poslovanje. Iako postoje razmatranja kako odvojeno izvješće o održivosti pruža bolji uvid u sve svoje segmente, posljednja istraživanja pokazuju kako kombinirano izvješće ipak ima nekoliko prednosti. Jedna od njih koja je ujedno i razlog zbog kojeg bi se kombinirano izvješće trebalo promovirati jest veća transparentnost i veća uključenost investitora. Nadalje, nedostatak samostalnih tj. odvojenih izvješća je opseg i složenost. Sukladno tome, objavljivanje kombiniranih izvješća prisiljava organizacije da se orijentiraju na najbitnije i najrelevantnije informacije. Informacije povezane u kombiniranom izvješću, trebale bi identificirati i objasniti vezu između strateških ciljeva organizacije i: industrije, tržišta i društvenog koncepta unutar kojeg organizacija posluje; povezanih rizika i prilika s kojima se suočava; ključnih resursa i odnosa o kojima ovisi; uspostavljenih struktura upravljanja, i sustava nagrađivanja (Hopwood, Unerman i Fries 2010, 16). Kako bi zadovoljile informacijske zahtjeve dionika i pružile vjerodostojnost podataka, organizacijama se preporuča objavljivanje upravo ovakvih kombiniranih izvješća (Thun i Zulch 2021, 5).

1.4. Standardi i alati za izvješćivanje o održivosti

Izvješća o održivosti, osim što pružaju informacije o povećanoj društvenoj odgovornosti, postavljanju održivosti u najviši prioritet poslovanja, jačanju nadzora nad upravljanjem i sprječavanju gubitka vjerodostojnosti, ukazuju i na zaostatke i krive procijene organizacija. To dovodi do negodovanja i rastuće zabrinutosti oko ekoloških problema od strane dionika i šire javnosti. Povodom dugoročnog opstanka, glavna je zadaća izgradnja transparentnosti i povjerenja, što su organizacije stvarale izrađujući izvješća prema vlastitim formatima. Uslijed toga, investitori,

analitičari i drugi dionici zatražili su široko primjenjiv i pouzdan skup standarda koji će važiti za organizacije na globalnoj razini (Mar Alonso- Almeida, Llach i Marimon 2013, 320).

Standardi postoje kako bi pružili smjernice o najboljim praksama u kategoriji, od kojih su neki specifičniji od drugih. Na primjer, standardi koji pokrivaju društveni kriterij su smjernice OECD-a za multinacionalna poduzeća, globalni dogovor UN-a, EFQM i ISO 45001, a oni koji pružaju prijedloge za kriterij zaštite okoliša su ISO14001 i EMAS. Neki od glavnih široko prihvaćenih standarda jesu (Siew 2015, 184):

AA1000

Primarni cilj ovih standarda jest osigurati međunarodno prihvaćen i dostupan skup načela za stvaranje okvira i strukturiranje upravljanja, administracije i provođenja ekološke odgovornosti. Sastoji se od tri načela; načelo uključenosti, načelo materijalnosti i načelo odaziva.

Smatra se da se organizacija pridržava načela uključenosti kada (AccountAbility Standards 2018, 17):

- se obvezuje biti odgovorna prema skupinama na koje ima utjecaj ili pak prema skupinama koje imaju utjecaj na nju,
- ima uspostavljen proces za sudjelovanje dionika (identifikacija i razumijevanje interesnih skupina, implementacija i razvoj odgovarajuće strategije, uključivanje dionika u donošenje odluka koje pozitivno utječu na održivosti),
- raspolaže kompetencijama i resursima potrebnim za uključivanje dionika,
- angažman s dionicima rezultira razvitkom te odgovornim i strateškim odgovorom na održivost.

Smatra se da se organizacija pridržava načela materijalnosti kada (AccountAbility Standards 2018, 20):

- ima uspostavljen postupak utvrđivanja materijalnosti (određuje kriterij iz širokog raspona izvora kao što su potrebe i zabrinutost dionika, društvene norme, financijska razmatranja, itd.),
- ima pristup potrebnim kompetencijama i resursima za primjenu postupaka utvrđivanja materijalnosti,
- proces materijalnosti vodi ka uravnoteženom razumijevanju i određivanju prioriternih kriterija.

Smatra se da se organizacija pridržava načela odaziva kada (AccountAbility Standards 2018, 23):

- ima uspostavljen proces za razvijanje odgovora,
- ima pristup potrebnim resursima i kompetencije koje pomažu organizaciji u ispunjavanju obveza,
- odgovara na sveobuhvatan način (uzimajući u obzir potrebe, brige i očekivanja dionika) uravnoteženo i pravovremeno,
- ima uspostavljen odgovarajući proces za komunikaciju s dionicima.

SA8000

Temeljni je cilj osigurati standard u skladu s međunarodnim normama ljudskih prava i nacionalnim zakonima o radu u svrhu zaštite zaposlenika unutar organizacije. Postoje i drugi standardi koji se bave sličnim problemima kao što su Opća deklaracija o ljudskim pravima, Međunarodni pakt o ekonomskim, socijalnim i kulturnim pravima, itd., što dovodi do pitanja koji su standardi dominantni ako je organizacija usvojila sve. Ovim se smjernicama pruža direktiva u kojoj se organizacija pridržava svih nacionalnih važećih zakona, standarda i drugih zahtjeva na koje se obvezala. Također, ističe se da u slučaju u kojem organizacija primjenjuje više ovakvih zakona i standarda, biti će izabran onaj koji je najpogodniji za zaposlenike. Smjernice SA8000 obuhvaćaju devet glavnih kriterija: dječji rad, prisilni rad, zdravlje i sigurnost, sloboda udruživanja i pravo na kolektivno pregovaranje, diskriminacija, kaznena praksa, radno vrijeme, naknada i upravljanje sustavom (Social Accountability International 2014, 4).

ISO 14001

Pružna standardizirani prijedlog za upravljanje okolišem koji može služiti kao zajednička referenca za komuniciranje o okolišnim kriterijima s dionicima. Sama norma ne specificira razine izvedbe zaštite okoliša jer se vjeruje kako je to specifično i ovisno o prirodi svake aktivnosti (ISO 14001 2015, 1).

ISO 9001

Predstavlja prijedloge za upravljanje kvalitetom. Kako bi se kvalificirao, subjekt mora pokazati sposobnost dosljedne ponude proizvoda koji zadovoljavaju potrebe kupaca i pridržavati se primijenjenih zakonskih i regulatorskih zahtjeva. Također mora pokazati predanost poboljšanju zadovoljstva klijenta i imati uspostavljen proces za kontinuirani napredak (ISO 9001 2015, 1).

EMAS

Skraćeni je naziv za *Eco Management and Audit Scheme* (Shema ekološkog upravljanja i revizije), a ima za cilj potaknuti organizacije da ocjenjuju, izvještavaju i poboljšavaju svoje učinke zaštite okoliša. Prema ovom standardu, izvješće o održivosti mora biti izrađeno od neovisne treće strane (Europska komisija 2012, 2).

ISO 45001

Standard koji je 2018. godine zamijenio OHSAS (*Occupational Health and Safety Assessment Specification*- Specifikacija procijene zdravlja i sigurnosti na radu), je međunarodni standard koji sadrži smjernice za upravljanje zdravljem i sigurnošću na radu. Ključna područja koja opisuje jesu: planiranje identifikacije opasnosti; procjena rizika; obuka, svijest i kompetencija; logistička kontrola; praćenje i poboljšanje učinka; konzultacije i komunikacija (ISO 45001 2018, 2).

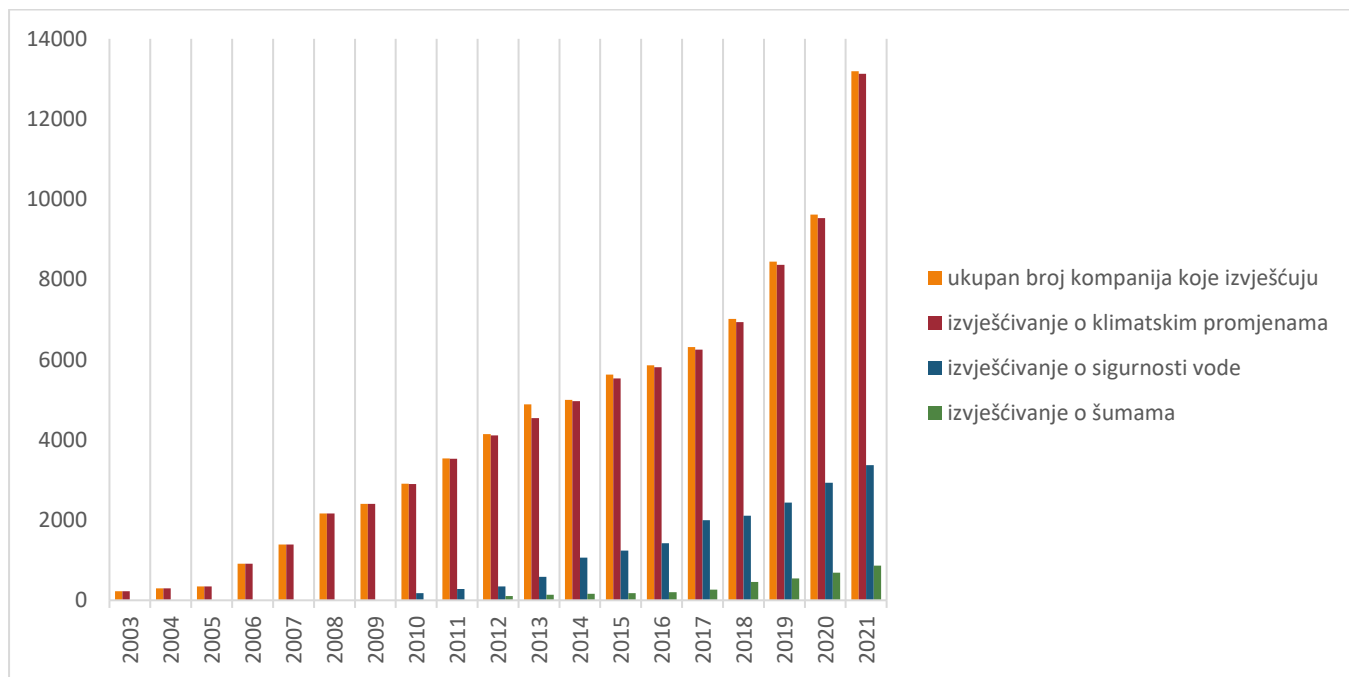
2. Okviri za izvješćivanje o održivosti

Dosljedna primjena standarda, izrada i objavljivanje izvještaja mogu biti izazovni za kompanije, stoga postoje mehanizmi koji objedinjuju standarde i omogućuju kompanijama lakšu komunikaciju. Okviri za izvješćivanje o održivosti neovisni su standardizirani sustavi izrađeni u svrhu pružanja informacija o održivosti, uz pomoć kojih kompanije mogu dobrovoljno svoja izvješća pružiti na uvid dionicima i široj javnosti.

2.1. Carbon Disclosure Project

Carbon disclosure project (CDP) je neprofitna dobrovoljna organizacija koja uključuje: CDP Svjetsku grupu, CDP Europu i CDP Sjevernu Ameriku. Upravlja globalnim sustavom izvješćivanja za investitore, tvrtke, gradove, države i regije te ih na taj način usmjerava na upravljanje svojim utjecajima na okoliš i potiče ih na poduzimanje hitnih radnji za izgradnju istinski održivog gospodarstva mjerenjem i razumijevanjem njihovog utjecaja na okoliš. Smjernice ovog okvira namijenjene su isključivo već navedenim dionicima (investitori, tvrtke, gradovi, države i regije) za izvješćivanje o jednom ili sva tri prioritetna područja, a to su: klima, vode i šume. Smjernice su u obliku upitnika koji se za svako područje ispunjava online na web stranici CDP-a, a nedavno je uveden i mehanizam bodovanja na temelju analize odgovora ispitanika. Upitnik sadrži pitanja o: upravljanju, rizicima i mogućnostima, poslovnoj strategiji, ciljevima i izvedbi, metodologiji emisija, podacima o emisijama, energiji, dodatnoj metodologiji, verifikaciji, cijenama ugljika, angažmanu i bioraznolikosti. Rezultati bodovanja prikazuju ispitanicima gdje se nalaze na putu prema potpunoj ekološkoj osviještenosti i održivosti, njihove nedostatke te pružaju preporuke za poboljšanja i usporediv skup podataka primjenjiv na tržištu. CDP pruža uvid u „A listu“ za svaku kategoriju primarnih područja, popis na koji dopijaju dionici s najboljim rezultatima nakon ispunjenih upitnika. Budući da je ovaj popis dostupan javnosti, budući korisnici i investitori imaju uvid u svijest organizacija, upravljanje rizicima vezanim za okoliš i najbolje prakse povezane sa zaštitom okoliša. Na „A listu“ za 2021. godinu u području klimatskih promjena, dospjelo je 200 subjekata, u području šuma 24 subjekta i u području sigurnosti vode 118 subjekta. Subjekti su

započeli sa objavljivanjem podataka vezanih uz klimatske promjene 2003., uz sigurnost vode 2010., a uz zaštitu šuma 2012. godine. U grafikonu 1 prikazan je rast u tim kompanijama od početne godine objavljivanja podataka, do 2021 (CDP 2019-20, 5-23).



Grafikon 1. Rast u kompanijama koje pružaju informacije i izvješćuju o održivosti od 2003-2021 godine

Izvor: CDP Growth in disclosing companies since 2003, 2021.

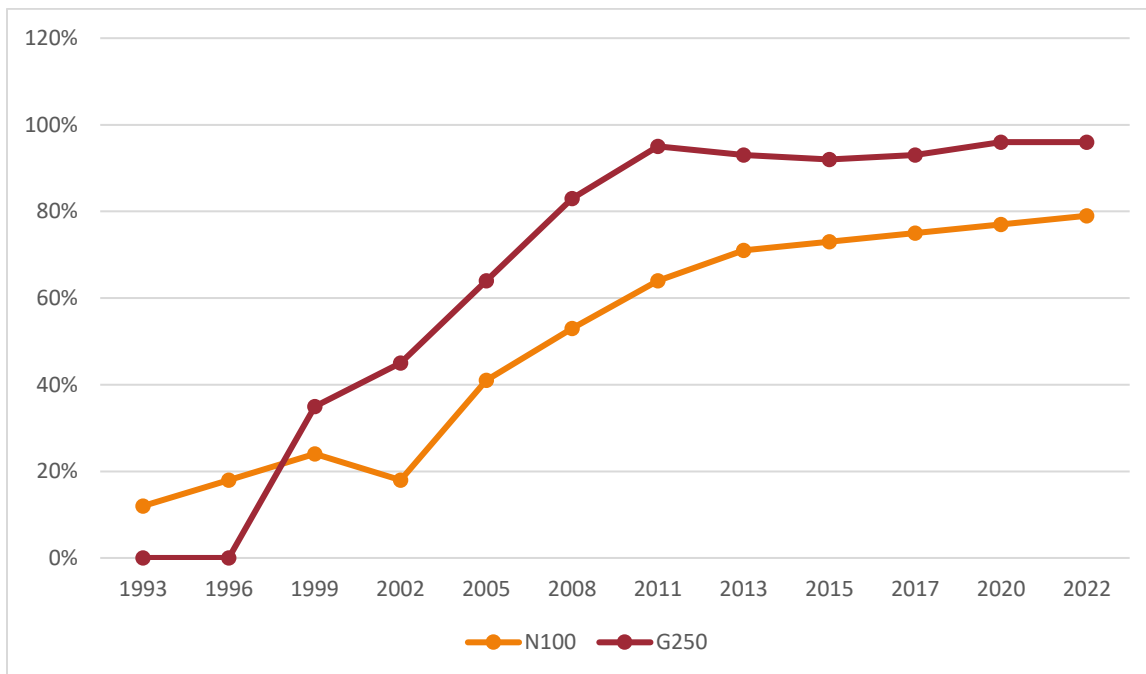
Uočljiv je trend rasta, te je u 2021. godini više od 13000 kompanija objavilo svoje izvještaje korištenjem CDP smjernica, što predstavlja više od 64% globalne tržišne kapitalizacije i 141% više od 2015., kada je potpisan Pariški sporazum. Naime, pružanje informacija o područjima sigurnosti vode i zaštite šuma izuzetno zaostaje za klimatskim promjenama, no posljednjih se godina uočava rast i kod njih, što znači jačanje svijesti kompanija o ekološkom napretku (CDP 2022).

2.2. Global Reporting Initiative

Global Reporting Initiative (GRI) je trenutno najopsežnija i naj šire prihvaćena neovisna međunarodna organizacija koja pomaže tvrtkama i drugim organizacijama da preuzmu

odgovornost za svoje utjecaje izvještavajući o održivosti pomoću njihovog okvira namijenjenog upravo za to. Osnovana je 1997. godine te ima mrežu regionalnih ureda diljem svijeta; Brazil, Kina, Indija, SAD, Južna Afrika, Kolumbija i Singapur. 2016. godine GRI ekspandirao je sa davanja smjernica na postavljanje prvih globalnih standarda za izvješćivanje o održivosti, a ti se standardi nastavljaju ažurirati i unaprjeđivati. Ključna skupina mreže dionika sastoji se od organizacije civilnog društva, investicijskih institucija, institucija za rad i posredovanje, burza, regulatora i vlada, te razna tržišta u razvoju i nastajanju. Standardi GRI okvira namijenjeni su svim subjektima i organizacijama (malim, velikim, javnim ili privatnim), izvjestiteljima, investitorima i svim ostalim korisnicima neovisno o sektoru poslovanja ili lokaciji. GRI okvir je modularni sustav koji se sastoji od tri serije standarda; univerzalni standardi, sektor standardi i tematski standardi, koji sadrže zahtjeve i preporuke kojih se organizacije moraju pridržavati kako bi izvještavale u skladu sa GRI standardima. Univerzalni standardi referiraju se na sve korisnike, a objedinjuju zahtjeve i načela za korištenje, otkrića o organizaciji koja izvješćuje i smjernice o materijalnim temama organizacije. Sektor standardi objedinjuju 40 različitih sektora, počevši od onih s najvećim utjecajem, te koji su trenutno jedini dostupni javnosti, a to su nafta i plin, ugljen, poljoprivreda, marikultura i ribarstvo, a od kojih korisnici mogu odabrati one koji se odnose na njihovo poslovanje. Tematski standardi sadrže informacije o temama kao što su otpad, zdravlje i sigurnost na radu, zapošljavanje, sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja, dječji rad, marketing i označavanje, privatnost kupaca, porez, itd., te korisnici odabiru one teme koje odgovaraju njihovom modelu poslovanja i pružanja informacija za stvaranje cjelovitog izvješća. Nakon identifikacije utjecaja organizacije i procjene značaja, odabira standarda i podnošenja potrebnih informacija, izvješće je spremno za detaljnu procjenu, registraciju i objavljivanje. Ovakvo izvješće pruža točne, usporedive i visokokvalitetne informacije koje pomažu organizacijama u boljem razumijevanju i upravljanju svojim utjecajima na okolinu. Također, identificira i smanjuje rizike te pospješuje organizacije u njihovoj transparentnosti i pouzdanosti. Organizacije mogu koristiti ovaj okvir u cijelosti ili određene dijelove njegovog sadržaja, a budući da GRI surađuje s brojnim drugim institucijama za izvješćivanje, zagarantirana je sveobuhvatnost i održivo objavljivanje na ravnopravnoj osnovi (GRI 2021, 5-51). Izvješćivanje o održivosti postalo je standardna praksa za mnogobrojne kompanije diljem svijeta, što pokazuje KPMG-ovo istraživanje objavljeno 26. listopada 2022. godine prikazano u grafikonu 2. Istraživanje je provedeno nad 250 najvećih

svjetskih kompanija prema prihodu (G250) i skupu od 100 najvećih poduzeća u svakoj od 58 zemalja (N100), od 1993. do 2022. (KPMG International 2022, 13).



Grafikon 2. Stope globalnog izvješćivanja od 1993-2022 godine

Izvor: KPMG 2022, 13.

Uočava se znatan kontinuirajući rast u stopama izvješćivanja od strane oba ispitana uzorka. Već više od desetljeća 90% ili više G250 kompanija izvješćuje o održivosti, dok je kod N100 kompanija konstantan rast koji je prešao 70%.

Jedine kompanije koje spadaju u G250 skupinu, a ne izvješćuju o održivosti su one koje se nalaze u Kini. Međutim, budući da su regulative izvješćivanja 2022. godine predstavljene i ondje, očekuju se promjene u naredne dvije godine (KPMG International 2022, 13).

2.3. Sustainable Development Goals

Sustainable development goals skup je ciljeva održivog razvoja usvojenih od razvojnog programa Ujedinjenih naroda 2015. godine. Razvojni program UN-a djeluje u 170 zemalja i zalaže se za ostvarenje velikih i ambicioznih ciljeva sa fokusom na održivi razvoj, demokratsko upravljanje,

izgradnju mira i otpornost na klimu i katastrofe. Program je financiran iz dobrovoljnih doprinosa država članica, UN fondova, multilateralnih organizacija, financijskih institucija, privatnog sektora i drugih, koji ujedno čine ključnu mrežu dionika. Ovaj program također potiče zemlje članice na ostvarenje zadanih ciljeva strateškim planom 2022.-2025., predviđenim Agendom 30, a koji će utjecati na živote milijuna ljudi, rješavanje višedimenzionalnog siromaštva, pristup energiji, sudjelovanje na izborima i financiranje razvoja (UNDP 2022, 6).

U suradnji s GRI-jem, Ujedinjeni Narodi izdali su vodič za izvješćivanje o održivosti, koji pruža smjernice za izvješćivanje o SDG ciljevima pomoću izvještajne tehnologije GRI-a. Organizacije bi trebale prioritetno obraditi one teme koje predstavljaju najznačajnije utjecaje na gospodarstvo, okoliš i ljude, a zatim utvrditi utjecaje o kojima bi trebale izvještavati. Postupak utvrđivanja tema o kojima će organizacija izvješćivati uključuje kvantitativnu i kvalitativnu analizu, a utjecaji svake organizacije razlikuju se, jer ovise o sektorima u kojima posluje i o poslovnim odnosima. U svrhu procijene značajnosti svojih utjecaja, organizacija bi trebala konzultirati relevantne interne ili eksterne stručnjake. Proces integriranja SDG ciljeva u postojeća izvješća sastoji se od tri koraka; Prvi korak odnosi se na postupak odabira prioriternih utjecaja i identifikaciju ciljeva o kojima tvrtka treba izvješćivati; Drugi korak odnosi se na postavljanje poslovnih ciljeva, odabir izvještajnih materijala i analizu uspješnosti; Treći korak nudi savjete i smjernice za izvješćivanje i poboljšanje uspješnosti u ostvarenju ciljeva. Izvješćivanje o SDG ciljevima prikladno je za sve organizacije, bez obzira na veličinu, sektor ili lokaciju poslovanja. Ovakvo izvješće uključuje dionike, podržava održive procese odlučivanja na svim razinama unutar tvrtke, oblikuje poslovnu strategiju, usmjerava inovacije i potiče bolju izvedbu i stvaranje vrijednosti te privlači investicije (GRI, UN Global Compact 2018, 4).

2.4. Sustainability Accounting Standards Board

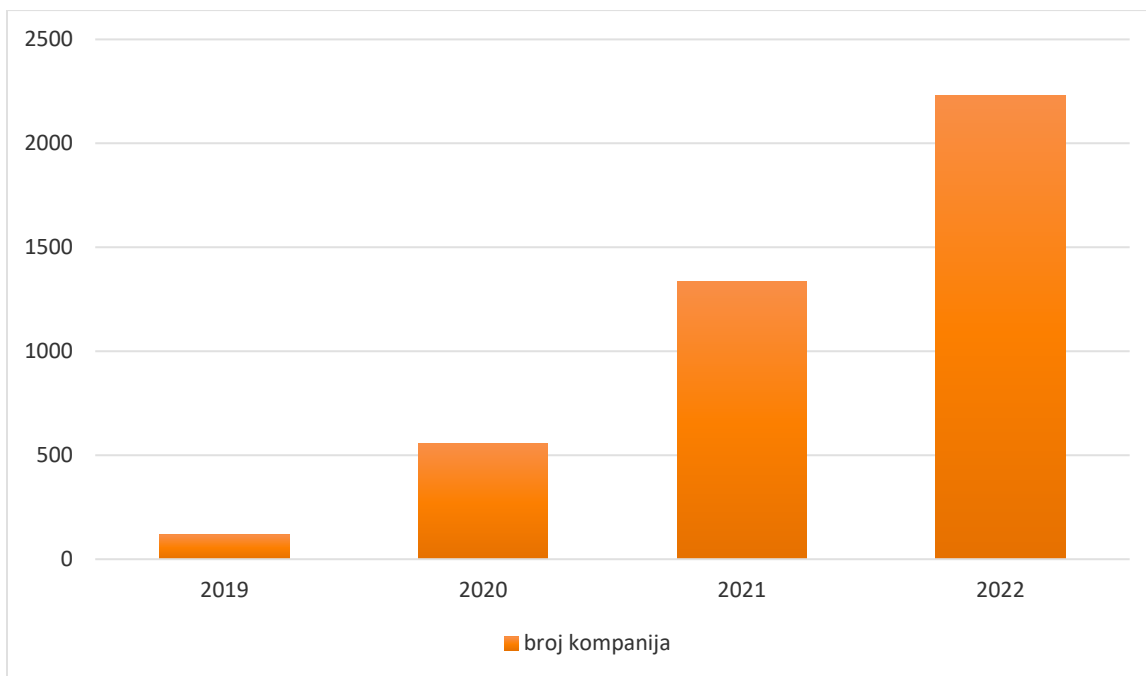
Sustainability Accounting Standards Board (SASB) dobrovoljni je okvir za izvješćivanje o održivosti koji se prvenstveno bavi potrebama investitora za procjenu njihovog investicijskog potencijala i rizika. Sastoji se od skupa standarda koji tvrtkama omogućuju da identificiraju, mjere i upravljaju ekološkim, društvenim i upravljačkim pitanjima te otkrivaju informacije o održivosti svojim investitorima. SASB baziran je na industriji, razvijen sukladno marketinškim istraživanjima

i dokazima, uvelike utječe na smanjenje operativnih troškova, povećava reputaciju, konkurentsku prednost i vrijednost poduzeća te investitorima pruža informacije neophodne za donošenje odluka. Ova neprofitna, neovisna organizacija osnovana je 2011. godine, a koristi se globalno. Poradi jednostavnijeg i lakšeg izvješćivanja o održivosti, 2022. godine SASB organizacija konsolidirana je u Zakladu za izvješćivanje o održivosti, zajedno sa Međunarodnim vijećem za integrirano izvješćivanje. SASB okvir objedinjuje standarde relevantne za 77 industrija, koje su grupirane u skupine 11 djelatnosti; potrošačka dobra, prerada ekstrakta i minerala, financije, hrana i piće, zdravstvena njega, infrastruktura, obnovljivi izvori i alternativna energija, transformacija resursa, usluge, tehnologija i komunikacije i prijevoz. Potencijalnim korisnicima pruža uvod u implementaciju standarda, te ih potiče na uspostavljanje temelja, odabir pravih alata, odluku o otkrivanju informacija, razumijevanje SASB standarda, procjenu sposobnosti, razvijanje otkrivanja informacija te kontinuirano poboljšanje (SASB 2023).

SASB kompanijama i investitorima predstavlja četiri paketa segmenata, sukladno odabiru industrije (SASB 2018, 4):

1. Teme izvješćivanja- minimum tema specifičnih za industriju koje sadržavaju materijalne informacije te kratak opis kako upravljanje temama utječe na stvaranje vrijednosti.
2. Računovodstvene mjere- set kvantitativnih i/ili kvalitativnih računovodstvenih mjera namijenjen mjerenju uspješnosti pojedinih tema.
3. Tehnički protokoli- svaku računovodstvenu mjeru prati tehnički protokol koji daje smjernice o definicijama, opsegu, implementaciji, kompilaciji i prezentaciji, a koje trebaju predstavljati prikladne kriterije za uvjerenje treće strane.
4. Mjere aktivnosti- skup mjera vrijednosti koje analiziraju opseg poslovanja tvrtke i namijenjene su za korištenje u kombinaciji sa računovodstvenim mjerama za ujednačavanje podataka i olakšavanje upotrebe.

Izvješće sastavljeno prema smjernicama SASB okvira omogućuje laku i profesionalnu komunikaciju između kompanija i investitora, ukazuje na rizike i potencijale, te povećava dugoročnu vrijednost poduzeća. Iz grafikona 3. vidljiv je globalni porast broja kompanija koje su usvojile SASB okvir i izvješćuju o održivosti, od 2019. do 2022. godine.



Grafikon 3. Broj kompanija koje koriste SASB okvir po godinama

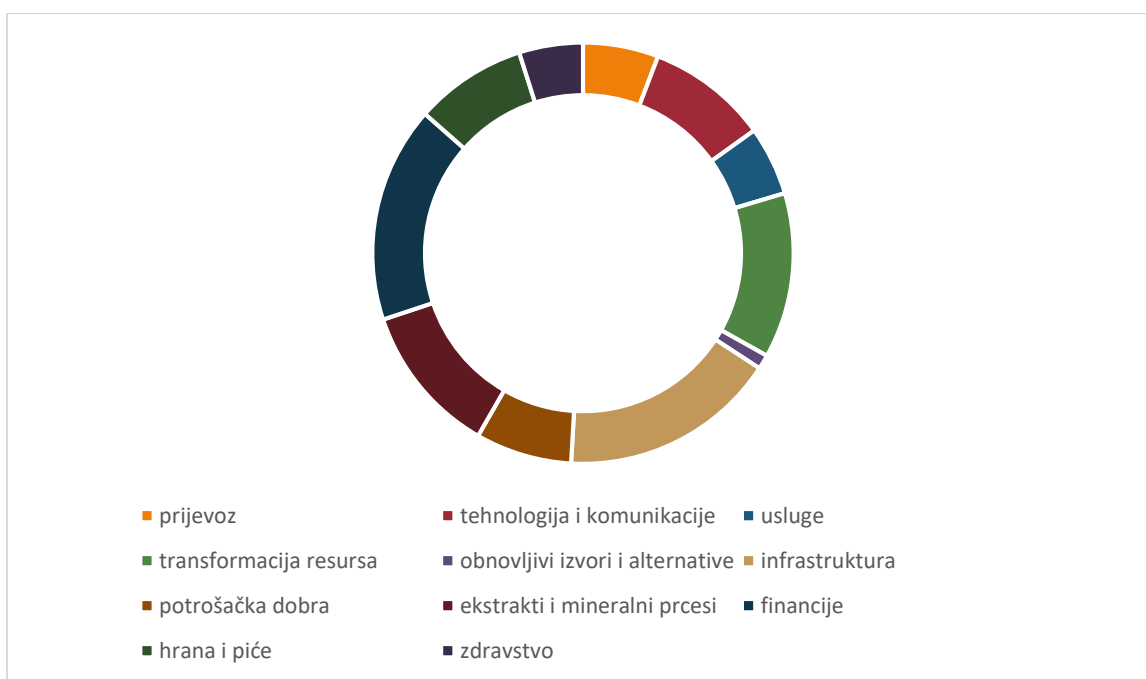
Izvor: SASB Standards Reporters, 2022.

Iako je SASB relativno nov okvir, vidljiv je veliki pomak tijekom godina u broju kompanija koje ga koriste u svom poslovanju. S obzirom na najnovije odluke vezane uz standarde o održivosti, tijekom 2023. godine SASB uvesti će promjene i poboljšanja koje će olakšati i pojednostaviti izvješćivanje putem ovog okvira, a očekivanja su kako će upravo taj korak privući još više korisnika diljem svijeta (Stewart 2023).

2.5. Integrated Reporting

Međunarodni okvir integriranog izvješćivanja, koji je sada zajedno sa SASB-om dio Zaklade za izvješćivanje o održivosti, koristi se u 75 zemalja diljem svijeta u svrhu unaprjeđenja kvalitete informacija koje organizacije pružaju investitorima. Integrated Reporting (IR) okvir primarno je namijenjen privatnom sektoru i profitnim organizacijama, no dostupan je i javnom sektoru kao i neprofitnim organizacijama. Svrha ovog okvira je komunikacija između organizacija i investitora, te otkrivanje informacija o stvaranju i očuvanju, ili pak narušavanju vrijednosti tijekom vremena.

IR okvir orijentiran je ka budućnosti, a može koristiti mreži dionika koja se sastoji od zaposlenika, kupaca, dobavljača, poslovnih partnera, lokalnih zajednica, zakonodavstva i politike. Sadržaj izvješća ovog okvira sastoji se od osam glavnih elemenata koji su povezani i međusobno se ne isključuju; Pregled organizacije i vanjskog okruženja, politika organizacije, poslovni model, rizici i prilike, strategija i raspodjela resursa, učinci, perspektive i osnovna prezentacija organizacije. Također, izvješće obuhvaća kvantitativne i kvalitativne podatke, koji su korisni kod procijene vrijednosti organizacije, prikazuje pozitivne i negativne strane djelovanja organizacije te odgovara na pitanja vezana uz rizike, prilike i ishode (IR 2021, 1-14). Do 2022. godine, IR izvješće koristilo je više od 2500 kompanija, a grafikon 4. prikazuje usvojenost po sektorima na globalnoj razini.



Grafikon 4. Usvojenost IR okvira po sektorima

Izvor: The growing momentum for integrated reporting: Part 1, 2022.

Sektorskom analizom utvrđena je najšira primjena okvira u transformaciji resursa, infrastrukturi i financijama, a najuža u sektoru obnovljivih izvora. Ovaj zabrinjavajući podatak ukazuje na to kako i dalje ima prostora za porast svijesti o održivosti i poduzimanje mjera na globalnoj razini.

3. Usporedba okvira za izvješćivanje o održivosti

Kod usporedbe okvira za izvješćivanje o održivosti važno je uzeti u obzir faktore kao što su opseg izvješća, jednostavnost korištenja, preciznost, vjerodostojnost i usporedivost. Organizacije bi trebale odabrati onaj okvir koji je najviše kompatibilan sa njihovom strategijom održivosti, očekivanjima dionika i ciljevima izvješćivanja. Također, spomenuti okviri za izvješćivanje o održivosti razlikuju se i po orijentaciji te skupinama kojima su namijenjeni, kako je prikazano u tablici 2.

Tablica 2. Orijentiranost okvira za izvješćivanje o održivosti i skupine kojima su namijenjeni

Okvir	Kategorija orijentacije	Skupina kojoj je okvir namijenjen
CDP	Okolišne teme (klima, vode i šume).	Investitori, tvrtke, gradovi, države i regije.
GRI	Ekonomске, ekološke i društvene teme.	Subjekti i organizacije svih vrsta i veličina, izvjestitelji, investitori, vlade, i svi ostali korisnici neovisno o sektoru poslovanja.
SDGs	Teme održivog razvoja, demokratskog upravljanja, izgradnje mira i otpornosti na klimu i katastrofe.	Vlade, međunarodne organizacije, organizacije civilnog društva, poduzeća i pojedinci i ostali koji žele pridonijeti postizanju ovih ciljeva.
SASB	Industrija.	Investitori, analitičari i revizori.
IR	Međuovisnost financijskih učinaka, utjecaja na okoliš, društvenih odgovornosti i upravljačkih praksi.	Privatni sektor i profitne organizacije.

Izvor: izrada autora

CDP okvir, čija su prioritetna područja integrirana u izvješća; klima, vode i šume, namijenjen je prvenstveno skupini dionika koja se sastoji od investitora, tvrtki, gradova, država i regija. GRI pruža set smjernica koje organizacijama omogućuju otkrivanje podataka o njihovoj održivosti, ali i ekonomskim, okolišnim, društvenim i političkim segmentima. GRI okvir prikladan je za subjekte i organizacije svih veličina kao i za sve sektore. SDGs ima mnogo ciljeva, međutim, u fokus stavlja razotkrivanje podataka vezanih uz demokratsko upravljanje, izgradnju mira, klimatske promjene i

okoliš, a osim spomenutim skupinama primijenjen je za sve koji žele doprinijeti postizanju ciljeva i izvještavati o svom napretku. SASB fokusiran je na industrijski sektor, te organizacijama pruža set standarda za izvješćivanje o financijski materijalnim informacijama o održivosti. Predviđen je za korištenje od strane investitora, analitičara, revizora i drugih dionika zainteresiranih za procjenu uspješnosti održivosti organizacije na način koji je specifičan za industriju. IR okvir usredotočen je na integrirano izvješćivanje te pruža uvid u strategiju, politiku i izvedbu organizacija, kao i perspektivu međuovisnosti financijskih i nefinancijskih čimbenika, a primarno je namijenjen privatnom sektoru i profitnim organizacijama.

3.1. Kritički prikaz

Istraživanjem i analizom predstavljenih okvira za izvješćivanje o održivosti, evidentno je kako najširu primjenu imaju *Global Reporting Initiative (GRI)*, *Sustainable Development Goals (SDGs)* i *Integrated Reporting (IR)*. Međutim, svi postojeći i dostupni okviri imaju svoje prednosti i nedostatke. U svrhu provedbe mjerodavne usporedbe spomenutih okvira, u tablici 3. prikazani su njihovi pozitivni i negativni aspekti.

Tablica 3. Pozitivni i negativni aspekti okvira za izvješćivanje o održivosti

Okvir	Pozitivni aspekti	Negativni aspekti
CDP	Fokusirano i standardizirano izvješće, interes investitora, suradnja i angažman.	Ograničen opseg, kvaliteta podataka, stopa odgovora, korisnost naspram izvedbe.
GRI	Sveobuhvatno izvješće, globalna prepoznatljivost, fleksibilnost, angažman dionika.	Složenost, nedostatak usporedivosti, ograničen fokus na materijalnost, percepcija greenwashinga.
SDGs	Univerzalni ciljevi, sveobuhvatan opseg, integrirani pristup, fokusiranost na rezultate.	Ambiciozni ciljevi, ograničeni resursi, izazovi provedbe, mjerenje i praćenje.
SASB	Fokus na industriju, koristan investitorima, standardizacija, materijalnost.	Ograničen opseg, dobrovoljno usvajanje, uski fokus, složenost.
IR	Holistički pristup, angažman dionika, strateški fokus, bolje razotkrivanje podataka.	Složenost, manjak standardizacije, limitirana usvojenost, ograničen fokus na materijalnost.

Izvor: izrada autora

CDP okvir fokusiran je na izvješćivanje o okolišu, te se bavi pitanjima koja se odnose na klimatske promjene, vode i šume. Pruža standardiziran format izvješća koji olakšava usporedbu održivosti između različitih organizacija, što može biti od pomoći u povećanju transparentnosti i odgovornosti u izvješćivanju o okolišu. CDP platforma široko je korištena od strane ulagača i financijskih institucija za procjenu okolišnih rizika i prilika povezanih sa različitim tvrtkama. Naglašava suradnju i angažman s dionicima, što pomaže organizacijama da identificiraju rizike i prilike održivosti, poboljšaju svoju okolišnu izvedbu i izgrade još jače odnose sa dionicima (CDP, 2019-20). Međutim, fokusiranost na izvješćivanje prvenstveno o okolišu ne obuhvaća čitav spektar održivih pitanja koja su relevantna za organizacije i njihove dionike. To može dovesti do uskog fokusa na okolišnu učinkovitost, naspram okolišnih i upravljačkih pitanja. CDP postupak izvještavanja oslanja se na samoprijavljene podatke od strane organizacija, što može biti podložno pogreškama, propustima ili pristranostima. Ovakav proces može ograničiti točnost i pouzdanost prijavljenih podataka i otežati dionicima donošenje odluka na temelju pruženih informacija. Budući da se CDP platforma oslanja na dobrovoljno sudjelovanje, učestale su niske stope odgovora od strane organizacija koje nisu potpuno posvećene izvješćivanju o održivosti, što ograničava ukupni utjecaj CDP inicijative i smanjuje njezinu vjerodostojnost i legitimnost. Ovakav okvir usredotočuje se prvenstveno na usklađenost i otkrivanje informacija, a ne na stvarnu okolišnu izvedbu. Upravo zbog toga, pojedine organizacije usredotoče se na ispunjavanje zahtjeva za izvješćivanja, umjesto na poduzimanje konkretnih akcija za poboljšanje svoje okolišne izvedbe.

Kako je spomenuto, GRI okvir obuhvaća širok raspon pitanja o održivosti te pruža cjelovit skup smjernica koje mogu pomoći organizacijama u sustavnom i strukturiranom izvješćivanju o održivosti. Podatak o tome kako je ovo jedan od najšire poznatih i usvojenih okvira za izvješćivanje o održivosti globalno, pruža organizacijama razinu vjerodostojnosti i legitimnosti, te izvješćivanje u skladu s široko prihvaćenim standardom. Ovakav okvir fleksibilan je i prilagodljiv različitim sektorima i vrstama organizacija, bez obzira na njihovu veličinu. Omogućuje odabir najrelevantnijih pitanja održivosti za poslovanje i izvješćivanje prema potrebi organizacija. Naglašava uključenost dionika tijekom cijelog procesa izvješćivanja, što organizacijama pomaže u boljem razumijevanju očekivanja dionika i u poboljšanju svoje izvedbe (GRI, 2021). GRI okvir može biti složen i vremenski zahtjevan za provedbu, posebice za manje organizacije s ograničenim resursima. Proces izvješćivanja može biti dugotrajan i zahtijevati značajno prikupljanje i analizu podataka. Zbog fleksibilnosti GRI okvira, može doći do varijacije u načinu na koji organizacije

izvještavaju o svojoj održivosti, a rezultat tome je otežana usporedba različitih organizacija. Budući da organizacije koje koriste ovaj okvir nisu obvezane izričito navesti svoje prioritete, dionicima je otežano shvaćanje najvažnijih pitanja održivosti koja se na organizaciju odnose. Postoji mogućnost da dionici percipiraju organizacije koje koriste GRI okvir kao sudionike u „*greenwashingu*“, što dovodi u pitanje kredibilitet inicijative za izvješćivanje o održivosti poput GRI-ja.

Univerzalni ciljevi SDGs-a, ciljevi su koji se odnose na sve zemlje i dionike, uključujući vlade, privatni sektor, organizacije civilnog društva i pojedince, što potiče globalnu suradnju i stvaranje zajedničke vizije održivog razvoja. Ciljevi obuhvaćaju širok raspon pitanja održivosti, uključujući ekonomske, okolišne i društvene aspekte razvoja, što osigurava da se napori za održivost integriraju i budu holistički, a ne kompleksni i izolirani. Promoviraju integrirani pristup održivom razvoju, prepoznajući da su ekološka, društvena i ekonomska održivost međusobno povezane i međuovisne, čime se osigurava da se napori za održivost međusobno pojačavaju i usklađuju s širim ciljevima razvoja. Usredotočenost SDGs-a na postizanje specifičnih rezultata usmjerava na postizanje mjerljivih rezultata koji imaju značajan utjecaj na ljude i planet (UNDP, 2022). Ovo su ambiciozni ciljevi koji zahtijevaju značajne resurse i političku volju za postizanje, stoga ih neki dionici mogu smatrati pretencioznima ili nerealnima. Budući da zahtijevaju značajne financijske resurse, tehnološke inovacije i izgradnju ljudskih kapaciteta za postizanje, dovodi se u pitanje adekvatnost resursa koji su trenutno dostupni za podršku ostvarenja održivog razvoja. Provedba ovakvih ciljeva složena je te zahtijeva usklađeno djelovanje između više dionika, sektora i razina upravljanja. Učinkovita provedba može zahtijevati značajne promjene postojećih politika, praksi i institucija što može predstavljati izazov. Učinkovito mjerenje i praćenje napretka kakvo iziskuju SDGs ciljevi može biti izazovno, osobito u zemljama u razvoju, s ograničenim kapacitetom za prikupljanje i analizu podataka. Pored toga, neki dionici mogu dovesti u pitanje primjerenost postojećih mehanizama za praćenje poradi usvajanja cijelog raspona utjecaja na održivost.

SASB okvir standarda razvijen je kako bi pružio industrijski specifične smjernice o pitanjima održivosti, što organizacijama pomaže u boljem razumijevanju jedinstvenih izazova i prilika s kojima se suočavaju u pogledu održivosti. Osmišljen je da bude relevantan za investitore i pomogne im u procjeni performansi organizacija u pogledu pitanja održivosti, a organizacijama time olakšava privlačenje ulaganja od zainteresiranih investitora. SASB standardi pružaju dosljedan okvir za izvještavanje o informacijama o održivosti, što omogućuje jednostavnu usporedbu različitih tvrtki u istoj industriji. Usredotočeni su na pitanja o održivosti koja se smatraju

materijalnima za određenu industriju, što može pomoći organizacijama da postave svoje prioritete na području održivosti i izbjegnu izvještavanje o pitanjima koja su manje relevantna za njihovu djelatnost (SASB, 2023). Iako su široko priznati, ovi standardi nisu obvezni i organizacije mogu birati načine izvještavanja o pitanjima održivosti, te su uglavnom usredotočeni na financijsku materijalnost i postoji mogućnost da neće obuhvatiti sva relevantna pitanja o održivosti koja su važna dionicima. Također, provedba ovog okvira složena je i zahtijeva značajne resurse, što može predstavljati izazov za manje tvrtke s ograničenim stručnim znanjem izvještavanja o održivosti.

IR okvir pruža sveobuhvatan i integriran pogled na stvaranje vrijednosti organizacije uzimajući u obzir financijske, socijalne, ekološke i upravljačke čimbenike. Potiče organizacije da se angažiraju s dionicima kako bi shvatile njihove perspektive o stvaranju vrijednosti, što pomaže pri identifikaciji i rješavanju materijalnih problema i poboljšanju odnosa s dionicima. IR zahtijeva da organizacije razmotre kako se pitanja o održivosti integriraju u njihovu opću poslovnu strategiju, te na taj način omogućava otkrivanje novih prilika i rizika te poboljšanje dugoročnog donošenja odluka. Također, potiče organizacije na pružanje značajnijih i relevantnijih informacija dionicima, što investitorima može pomoći u donošenju informiranijih odluka i u razmatranju odgovornosti organizacija za njihovu održivost (IR, 2021). Međutim, kompleksnost implementacije i ne postojanje univerzalnog standarda može otežati uspoređivanje stvaranja vrijednosti različitih tvrtki, što rezultira oklijevanjem od strane manjih organizacija u implementaciji zbog potencijalnih troškova i složenosti. IR ne obuhvaća sve relevantne probleme održivosti koji su važni dionicima, stoga je teško odrediti koji su problemu doista materijalni za organizaciju.

3.2. Učinkovitost implementacije okvira za izvješćivanje o održivosti

Učinkovitost implementacije okvira za izvješćivanje o održivosti može varirati o nekoliko čimbenika. Prvenstveno, važan je odabir odgovarajućeg okvira. Svaki okvir ima svoje prednosti i nedostatke i može biti učinkovitiji za određene industrije ili vrste organizacija. Zatim posvećenost i podrška vrhovnog menadžmenta, koji također mogu utjecati na učinkovitost implementacije. Ako se izvješćivanje o održivosti smatra prioritetom i integrira u strategiju organizacije i procese donošenja odluka, vjerojatnije je da će biti učinkovito. Slijedom navedenog, ako se dodjeljuju resursi za podršku aktivnostima izvješćivanja o održivosti, poput prikupljanja i analize podataka, veća je realna mogućnost učinkovitosti. Nadalje, kvaliteta i potpunost prijavljenih podataka mogu

utjecati na učinkovitost implementacije. Ako tvrtke izvješćuju samo o pozitivnim ili površnim aspektima svoje izvedbe u području održivosti, to možda neće biti učinkovito u poticanju poboljšanja ili demonstriranju transparentnosti dionicima. Isto tako, ako se prijavljeni podaci ne uklapaju u cijeli kontekst ili su nepotpuni ili neusklađeni, možda neće biti korisni dionicima u donošenju informiranih odluka. Kada se učinkovito implementira, izvješćivanje o održivosti može pomoći organizacijama u identificiranju i upravljanju rizicima i prilikama u području održivosti, poboljšanju povjerenja dionika i u dugoročnom stvaranju vrijednosti.

Provedeno je mnogo istraživanja o učinkovitosti implementacije okvira za izvješćivanje o održivosti. KPMG-ova studija iz 2020. godine otkrila je kako su: *„Tvrtke koje koriste okvire za izvješćivanje o održivosti sklonije izvješćivanju o širem spektru pitanja o održivosti, imaju sveobuhvatnije izvješćivanje i objavljuju više kvantitativnih podataka.“* Meta-analizom o izvještavanju o održivosti GRI-a iz 2021. godine ustanovljeno je da: *„Izvješćivanje o održivosti može pomoći organizacijama u jačanju reputacije, izgradnji povjerenja s dionicima i poboljšanju financijske izvedbe.“* Topp i Eesh (2021) proveli su istraživanje za sveučilište u Amsterdamu te ukazuju na to da su: *„Tvrtke koje implementiraju okvire za izvješćivanje o održivosti sklonije smanjenju svojih troškova kapitala, što sugerira da izvješćivanje o održivosti može biti učinkovit alat za smanjenje rizika i povećanje vrijednosti.“* Općenito, postoji rastuće tijelo istraživanja koje upućuje na to da implementacija okvira za izvješćivanje o održivosti može biti učinkovit instrument za poticanje poboljšanja u održivoj izvedbi, jačanje povjerenja dionika i dugoročno stvaranje vrijednosti za organizacije.

Zaključak

U današnje vrijeme, prepoznato je kako tradicionalne metode računovodstva ne obuhvaćaju u potpunosti troškove i koristi održivih poslovnih praksi, te se stoga nastoji razviti nove alate i mjere za procjenu društvenih i ekoloških utjecaja ekonomskih aktivnosti. Izvješćivanje o održivosti ključni je alat za tvrtke i organizacije koji olakšava komunikaciju sa dionicima. Uključuje objavljivanje informacija koje se odnose na okolišne, društvene i upravljačke prakse i može se koristiti za demonstraciju predanosti održivom razvoju. Objavljivanjem izvješća o održivosti organizacije grade povjerenje i unaprjeđuju svoju reputaciju. Također, izvješćivanje o održivosti može pomoći u identifikaciji za poboljšanje i potaknuti organizacije na usvajanje održivije prakse. Pruža vrijedne informacije investitorima, kupcima i drugim dionicima koji su sve više zainteresirani za održivost partnera i tvrtki s kojima posluju. Okviri za izvješćivanje o održivosti imaju ključnu ulogu u napredovanju pothvata korporativne održivosti, pomažu organizacijama da bolje razumiju svoje utjecaje na održivost i identificiraju područja u kojima mogu poboljšati svoje djelovanje. Također, omogućuju dionicima da usporede održivost različitih tvrtki i organizacija i donose informirane odluke. Zahtijevaju od korisnika objavljivanje njihovih praksi i performansi dionicima, što pomaže u promicanju transparentnosti i odgovornosti, te u izgradnji povjerenja i poboljšanju reputacije. Međutim, okviri za izvješćivanje o održivosti mogu biti složeni i zahtijevati značajne resurse za implementaciju, što može biti izazov za manje tvrtke. Također, nedostatak fleksibilnosti pojedinih okvira ne omogućuje tvrtkama da izvješćuju o održivim pitanjima koja su specifična za njihovu industriju. Iako imaju za cilj pružiti standardizirani pristup izvješćivanja o održivosti, još uvijek postoje razlike u načinu na koji tvrtke interpretiraju i izvješćuju o održivosti, što otežava usporedbu. Postoji mogućnost da se ovi okviri smatraju načinom da tvrtke i organizacije predstave pozitivnu sliku svoje održivosti bez stvarnog činjenja značajnih promjena. Zaključno, iako okviri za izvješćivanje o održivosti imaju mnogo prednosti, značajni su faktor u izvješćivanju o održivosti, pomažu u razvijanju pozitivnih promjena te doprinose održivoj budućnosti, imaju i neke nedostatke te postoji prostor za unaprjeđenja i poboljšanja.

Bibliografija

- AccountAbility. 2018. *Accountability principles*.
https://www.accountability.org/static/6b3863943105f2a5c4d5fc96affb750d/aa1000_accountability_principles_2018.pdf (pristupljeno 7. prosinca 2022.)
- Brockett, Ann M., i Zabihollah Rezaee. 2012. *Corporate Sustainability*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
- Carbon Disclosure Project. 2019-2020. *Disclosure insight action: Annual report*. https://cdn.cdp.net/cdp-production/cms/reports/documents/000/005/791/original/CDP_Europe_Annual_Report_FY2019-20_single_page_view.pdf?1623339555 (pristupljeno 22. studenog 2022.)
- Dečman, Nikolina, Marzena Remlein, i Ana Rep. 2021. Sustainability and corporate social responsibility in accounting. *U Accounting challenges for sustainability and innovations*, uredila Marzena Remlein, 11-25. Poznanj: Poznan University of Economics and Business.
- Diling, Petra F.A. 2010. Sustainability reporting in a global context: What are the characteristics of corporations that provide high quality sustainability reports- An empirical analysis. *International Business and Economics Research Journal* 9 (1): 19-27.
- Direktiva 2014/95/EU. 2014. Službeni list Europske Unije. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=LT> (pristupljeno 10. studenog 2022.)
- Direktiva 2022/2464/EU. 2022. Službeni list Europske Unije. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464> (pristupljeno 12. svibnja 2023.)
- Europska komisija. 2012. *3x3 good reasons for EMAS*.
https://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/other/Brochure_3x3_Good_reasons_for_EMAS.pdf
(pristupljeno 7. prosinca 2022.)
- Global Reporting Initiative, UN Global Compact. 2018. *Integrating the SDGs into corporate reporting. A practical guide*. file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/gri_ungc_reporting-on-sdgs_practical_guide.pdf
(pristupljeno 23. travnja 2023.)
- Global Reporting Initiative. 2021. *General disclosures*.
<file:///C:/Users/Korisnik/Downloads/GRI%2020General%20Disclosures%202021.pdf>
(pristupljeno 2. prosinca 2022.)

Hopwood, Anthony, Jeffrey Unerman, i Jessica Fries. 2010. *Accounting for Sustainability: practical insights*. London, New York: Earthscan.

Integrated Reporting. 2021. *International Reporting Framework*. https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2022/08/IntegratedReportingFramework_081922.pdf (pristupljeno 13. ožujka 2023.)

Integrated Reporting. 2022. *The growing momentum for integrated reporting: Part 1*. <https://www.integratedreporting.org/news/the-growing-momentum-for-integrated-reporting-part-1/> (pristupljeno 13. ožujka 2023.)

ISO 14001. 2015. *Environmental management systems*. <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:14001:ed-3:v1:en> (pristupljeno 7. prosinca 2022.)

ISO 45001. 2018. *Briefing notes*. https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/archive/pdf/en/iso_45001_briefing_note.pdf (pristupljeno 7. prosinca 2022.)

ISO 9001. 2015. *Quality management systems*. <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:9001:ed-5:v1:en> (pristupljeno 7. prosinca 2022.)

Klynveld Peat Marwick Goerdeler. 2020. *The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting*. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf (pristupljeno 13. svibnja 2023.)

Klynveld Peat Marwick Goerdeler. 2022. *Big shifts, small steps: Survey of Sustainability Reporting*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-small-steps-big-shifts.pdf> (pristupljeno 2. prosinca 2022.)

Laslavić, Željka. 2021. Vodič za nefinancijsko izvještavanje: Stižu novi standardi. *Lider*. <https://lidermedia.hr/poslovna-scena/hrvatska/vodic-za-nefinancijsko-izvjestavanja-stizu-novi-standardi-140258> (pristupljeno 19. studenog 2022.)

Mar Alonso-Almeida, Maria, Josep Llach, i Frederic Marimon. 2012. A closer look at the Global Reporting Initiative, sustainability reporting as a tool to implement environmental and social policies: A worldwide sector analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 21: 318-335.

Siew, Renard Y.J. 2015. A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs). *Journal of Environmental Management* 164: 180-195.

- Social Accountability International. 2014. *International standard*. <https://sa-intl.org/wp-content/uploads/2020/02/SA8000Standard2014.pdf> (pristupljeno 7. prosinca 2022.)
- Stewart, Neil. 2023. *Future of the SASB standards: What you need to know for 2023. disclosure*. <https://www.sasb.org/blog/future-of-the-sasb-standards-what-you-need-to-know-for-2023-reporting/> (pristupljeno 5. ožujka 2023.)
- Sustainability Accounting Standard. 2018. *Managed care*. https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2018/11/Managed_Care_Standard_2018.pdf (pristupljeno 17. veljače 2023.)
- Sustainability Accounting Standard. 2022. *Global use od SASB standards*. <https://www.sasb.org/about/global-use/#education> (pristupljeno 17. veljače 2023.)
- Sustainability Accounting Standard. 2023. *Governance archive*. <https://www.sasb.org/about/governance-archive/> (pristupljeno 17. veljače 2023.)
- Thun, Toni W. 2022. The effect of chief sustainability officers on sustainability reporting- A management perspective. *Business Strategy and the Environment* 31:1-18.
- Toppev, Volkan, i Hepsen, Ertugrul E. 2021. The Cost of Equity Capital and the Implementation of Sustainability Reporting Frameworks: Evidence from Europe. *Journal of Business Ethics* 168: 547-563.
- UNDP. 2022. Strategic plan 2022-2025. https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2021-09/UNDP-Strategic-Plan-2022-2025_1.pdf (pristupljeno 12. prosinca 2022.)
- Wiseman, J. 1982. An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society* 7:54.
- Zrnić, Ana, Dubravka Pekanov Starčević, i Ivo Mijoč. 2020. Ocjena Računovodstva okoliša i izvještavanje o okolišu: Slučaj hrvatskih proizvodnih kotirajućih poduzeća. *Pravni vjesnik* 36:48.

Popis ilustracija

Tablice

Tablica 1.	Sadržaj nefinancijskog izvještaja	6
Tablica 2.	Orijentiranost okvira za izvješćivanje o održivosti i skupine kojima su namijenjen	20
Tablica 3.	Pozitivni i negativni aspekti okvira za izvješćivanje o održivosti	21

Grafikoni

Grafikon 1.	Rast u kompanijama koje pružaju informacije i izvješćuju o održivosti od 2003-2021 godine	13
Grafikon 2.	Stope globalnog izvješćivanja od 1993-2022 godine	15
Grafikon 3.	Broj kompanija koje koriste SASB okvir po godinama	18
Grafikon 4.	Usvojenost IR okvira po sektorima	19