

Izvješćivanje o održivosti u hotelijerstvu

Majer, Martina

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

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:191:417082>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-07**



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
Sveučilišni prijediplomski studij

MARTINA MAJER

Izvješćivanje o održivosti u hotelijerstvu

Sustainability Reporting in the Hospitality Industry

Završni rad

Opatija, 2024.

SVEUČILIŠTE U RIJECI

Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Sveučilišni prijediplomski studij
Menadžment održivoga razvoja

Izvješćivanje o održivosti u hotelijerstvu

Sustainability Reporting in the Hospitality Industry

Završni rad

Kolegij:

Računovodstvo okoliša

Student:

Martina Majer

Mentor:

**izv. prof. dr. sc.
Katarina Poldrugovac**

Matični broj:

ps25033/19

Opatija, srpanj 2024.



IZJAVA O AUTORSTVU RADA I O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG RADA

Martina Majer

ps25033/19

Izvjescivanje o održivosti u hotelijerstvu

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradila/o, 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, 05. lipanj, 2024.

Potpis studenta

Sažetak

Ovaj završni rad bavi se temom izvješćivanja o održivosti, s posebnim fokusom na predstavljanje europskih standarda izvješćivanja o održivosti (ESRS). Kroz rad se analiziraju izvješća o održivosti triju vodećih hotelskih poduzeća u Hrvatskoj - Arena Hospitality Group, Plava Laguna i Ilirija - prema ESRS standardima. U uvodnom dijelu rada objašnjava se pojam i definicija računovodstva okoliša te njegov povijesni razvoj, kao osnovice za razvoj računovodstva održivosti. Nadalje, rad se detaljno bavi definicijom izvješćivanja o održivosti, njegovim ciljevima i izazovima, kao i zakonskom regulativom koja uređuje ovo područje, s posebnim naglaskom na novu Direktivu o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD). Kroz analizu ESRS standarda i usporedbu izvješća o održivosti triju poduzeća, rad pruža uvid u financijske prilike i rizike koje donosi usklađivanje s novim standardima te ističe ključne aspekte održivosti u poslovanju hotelskih poduzeća. Zaključno, rad naglašava važnost transparentnog i sveobuhvatnog izvješćivanja o održivosti za postizanje dugoročne održivosti i konkurentnosti na tržištu.

Ključne riječi: Računovodstvo okoliša; Izvješćivanje o održivosti; Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD); ESRS standardi.

Sadržaj

Uvod.....	1
1. Računovodstvo okoliša – osnovica za razvoj računovodstva održivosti.....	2
1.1. Pojam i definicija računovodstva okoliša i računovodstva održivosti.....	3
1.2. Povijesni razvoj računovodstva okoliša i računovodstva održivosti.....	4
2. Izvješćivanje o održivosti.....	7
2.1. Definicija izvješćivanja o održivosti.....	7
2.2. Svrha, ciljevi i izazovi izvješćivanja o održivosti.....	10
2.3. Zakonska regulativa koja regulira izvješćivanje o održivosti.....	13
2.3.1. Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD).....	14
2.3.2. Razlike između NFRD I CSRD.....	15
2.3.3. Promjene Direktive o korporativnom izvješćivanju o održivosti.....	17
2.4. Međunarodni okviri za nefinancijsko izvješćivanja.....	18
3. Europski standardi izvješćivanja o održivosti.....	21
3.1. Struktura standarda.....	22
3.2. Ključne promjene.....	24
4. Analiza izvještaja o održivosti hotelskih poduzeća primjenom ESRS standarda.....	26
4.1. ESRS E1 Klimatske promjene.....	26
4.2. ESRS E2 Zagađenje.....	28
4.3. ESRS E3 voda i morski resursi.....	29
4.4. ESRS E4 Biološka raznolikost i ekosustavi.....	31
4.5. ESRS E5 Korištenje resursa i kružno gospodarstvo.....	31
4.6. ESRS S1 vlastita radna snaga.....	33
4.7. G1 Korporativna kultura i poslovno ponašanje.....	35
4.8. Kritički osvrt na izvješćivanje hotelskih poduzeća.....	35
5. Zaključak.....	37
Bibliografija.....	38
Popis ilustracija.....	40

Uvod

U današnjem poslovnom okruženju, održivost postaje sve važniji aspekt korporativnog upravljanja i donošenja strateških odluka. Izvješćivanje o održivosti pruža ključne informacije o ekološkim, društvenim i upravljačkim (ESG) čimbenicima, omogućujući dionicima, uključujući investitore, kupce, zaposlenike i regulatorna tijela, da procijene dugoročnu održivost i odgovornost organizacije.

Glavni cilj rada je analizirati izvješća o održivosti triju vodećih hotelskih poduzeća u Hrvatskoj - Arena Hospitality Group, Plava Laguna i Ilirija primjenom ESRS standarda. Ova poduzeća su odabrana zbog svoje značajne uloge u turističkom sektoru i posvećenosti održivom poslovanju. Izvješća će biti analizirana u skladu s ESRS standardima, s posebnim naglaskom na identificiranje financijskih prilika i rizika koje donosi usklađivanje s ovim standardima. Cilj je prikazati kako primjena ESRS standarda utječe na poslovanje ovih hotelskih poduzeća, ističući ključne aspekte održivosti i njihove financijske posljedice. Kroz ovu analizu, rad će pružiti uvid u strategije koje koriste ove grupacije za integraciju održivosti u svoje poslovne modele te kako se suočavaju s izazovima i iskorištavaju prilike koje donosi usklađenost s ESRS standardima. Na taj način, rad će doprinijeti razumijevanju važnosti izvješćivanja o održivosti u suvremenom poslovnom okruženju i njegovoj ulozi u postizanju održivih ciljeva. Također, analizom financijskih prilika i rizika, rad će pokazati kako odgovorno poslovanje može dovesti do dugoročne ekonomske koristi i stabilnosti. Ovaj pristup naglašava da održivost nije samo moralna ili regulatorna obveza, već i poslovna strategija koja može pridonijeti značajnoj vrijednosti za poduzeća i društvo u cjelini.

Rad je strukturiran u četiri glavna poglavlja koja se nadalje dijele na nekoliko daljnjih potpoglavlja. Kroz njih će se detaljnije istražiti aspekti izvješćivanja o održivosti, uključujući povijesni razvoj, standarde i regulative koje ga definiraju, te izazove i prednosti koje donosi. Povijesni pregled uključuje ključne događaje i inicijative koje su oblikovale današnje prakse izvješćivanja o održivosti, od početnih koraka prema ekološkom računovodstvu do suvremenih integriranih izvješća koja objedinjuju financijske i nefinancijske podatke. Razmotrit će se i komparativna analiza različitih međunarodnih okvira poput Global Reporting Initiative (GRI), Sustainability Accounting Standards Board (SASB) i drugih u odnosu na nove ESRS standarde. Zatim slijedi prethodno navedena detaljna analiza ESRS standarda i analiza izvještaja o održivosti

odabranih poduzeća primjenom navedenih standarda. Na kraju rada navedena je korištena literatura i popis ilustracija.

1. Računovodstvo okoliša – osnovica za razvoj računovodstva održivosti

Računovodstvo okoliša služi kao temelj za razvoj računovodstva održivosti integracijom pitanja zaštite okoliša u tradicionalne financijske prakse. Kvantificira troškove i koristi za okoliš povezane s poslovanjem tvrtke, uključujući korištenje resursa, stvaranje otpada i kontrolu onečišćenja. Ovi detaljni podaci o okolišu pružaju ključnu osnovu za računovodstvo održivosti, koje se proširuje kako bi uključilo društvene aspekte i aspekte upravljanja. Uspostavljanjem sustavnog pristupa mjerenju i upravljanju utjecajima na okoliš, računovodstvo okoliša utire put sveobuhvatnom održivom računovodstvu koje obuhvaća cijeli spektar održivog učinka poduzeća.

Kao što je već spomenuto, računovodstvo okoliša postavilo je temelje za šire područje računovodstva održivosti. Poteklo iz 1960-ih i 1970-ih usred rastuće svijesti o degradaciji okoliša i potrebe za regulatornim nadzorom, računovodstvo okoliša se pojavilo kao ključni alat za upravljanje ekološkim troškovima povezanim s poslovnim aktivnostima. Sustavnim praćenjem i izvješćivanjem o čimbenicima kao što su korištenje resursa, gospodarenje otpadom i onečišćenje, računovodstvo okoliša je poduzećima i dionicima pružilo ključne informacije o ekološkom utjecaju korporativnih operacija.

Evolucija računovodstva okoliša postavila je temelje za razvoj računovodstva održivosti, koje obuhvaća društvene aspekte i aspekte upravljanja uz čimbenike okoliša. Ovaj pristup prepoznaje da održivi razvoj zahtijeva balansiranje ekonomske učinkovitosti s upravljanjem okolišem i društvenim blagostanjem. Razvoj okvira kao što su Globalna inicijativa za izvješćivanje (GRI) i Europski standardi izvješćivanja o održivosti (ESRS) ilustrira napredak od računovodstva okoliša do računovodstva održivosti, naglašavajući sve veću važnost transparentnog, standardiziranog izvješćivanja u promicanju održivih poslovnih praksi. Definirati će se pojmovi računovodstva okoliša i računovodstva održivosti, kroz ključne događaje i dokumente predstaviti će se povijesni razvoj računovodstva okoliša i računovodstva održivosti. Istražiti će se njihova međusobna povezanost, te će se također istaknuti kako računovodstvo okoliša čini osnovu za širu disciplinu održivog računovodstva, koja se proteže izvan utjecaja na okoliš i uključuje društvene čimbenike i čimbenike upravljanja.

1.1. Pojam i definicija računovodstva okoliša i računovodstva održivosti

Usmjerenje ka održivom načinu poslovanja jedan je od ključnih izazova s kojima se poduzeća danas suočavaju. Pitanja klimatskih promjena, prekomjerne potrošnje ograničenih prirodnih resursa i ubrzano uništavanje Zemljinih ekosustava potaknuli su brojne promjene u društvu i gospodarstvu. Sve je važnije da organizacije razumiju i odgovore na način na koji će ova pitanja utjecati na njihovo poslovanje i dugoročni uspjeh. Računovodstvo okoliša i računovodstvo održivosti omogućuju poduzećima mjerenje i upravljanje svojih utjecaja na okoliš i šire društvo. Računovodstvo okoliša usredotočeno je na identifikaciju, kvantificiranje i izvješćivanje o troškovima povezanim s utjecajem poduzeća na okoliš, uključujući korištenje resursa, stvaranje otpada i zagađenje. Ovaj oblik računovodstva pruža kritične uvide koji pomažu poduzećima da ublaže negativne utjecaje na okoliš i poboljšaju usklađenost s propisima. Računovodstvo održivosti uz ekološka razmatranja uključuje i društvene dimenzije i dimenzije upravljanja, odražavajući sveobuhvatan pristup korporativnoj odgovornosti.

„Računovodstveni procesi i prakse imaju ključnu ulogu u pomaganju poduzećima da razviju održivije prakse poslovanja. Takve prakse omogućuju sustavnu identifikaciju i međusobno povezivanje ekonomskih, društvenih i okolišnih troškova i koristi organizacijskih strategija i djelovanja.“¹

Razvijene su brojne tehnike financijskog računovodstva u svrhu priopćivanja vlasnicima organizacija kako je menadžment koristio ekonomske resurse, pokazujući odgovornost za financijske resurse za koje je odgovoran i financijske učinke svojih operacija. Zbog svojih ekoloških, društvenih i ekonomskih utjecaja, danas se od organizacija sve više traži da budu odgovorne kako za navedene utjecaje tako i za korištenje okolišnih i društvenih resursa.

„Pojam računovodstva okoliša koristi se u svrhu opisivanja novih informacija menadžmenta i računovodstva kojima je cilj stvoriti i doprinijeti kvalitetnim informacijama koje pomažu poduzeću u orijentaciji ka održivosti.“²

Računovodstvo okoliša pruža pogled na utjecaje poduzeća na okoliš, omogućuje bolje donošenje odluka te promiče održive poslovne prakse. Sustavnim mjerenjem i izvješćivanjem o utjecajima na okoliš, poduzeća mogu donositi informiranije odluke, poboljšati svoj učinak održivog načina poslovanja i izgraditi jače odnose s dionicima. S povećanjem ekoloških izazova uloga računovodstva okoliša postat će sve važnija u promicanju održivog razvoja i

¹ Hopwood i Unerman, *Accounting for sustainability: Practical insights.*, 2.

² Ibid., 15.

osiguravanju dugoročnog poslovnog uspjeha poduzeća.

„Pojam računovodstva održivosti odnosi se na niz tehnika, alata i prakse koji se koriste u mjerenju, planiranju, kontroli i odgovornosti organizacija s obzirom na okolišna, društvena i gospodarska pitanja.“³ Dakle, računovodstvo održivosti fokusira se na mjerenje, analizu i izvješćivanje poslovanja poduzeća u odnosu na njegove utjecaje na okoliš, društvo i upravljanje. Za razliku od tradicionalnog računovodstva, koje se prvenstveno bavi financijskim transakcijama i izvještajima, računovodstvo održivosti integrira nefinancijske čimbenike u računovodstveni okvir.

Računovodstvo održivosti i računovodstvo okoliša dva su blisko povezana pojma. Imaju za cilj integrirati nefinancijske čimbenike u tradicionalne računovodstvene prakse u svrhu pružanja sveobuhvatnijeg razumijevanje učinka poduzeća u odnosu na okolišne, društvene i upravljačke čimbenike. Računovodstvo održivosti i računovodstvo okoliša međusobno su povezani, s tim da računovodstvo okoliša predstavlja ključnu komponentu šireg okvira računovodstva održivosti. Njihova međusobna povezanost detaljnije će biti prikazana u sljedećem poglavlju.

1.2. Povijesni razvoj računovodstva okoliša i računovodstva održivosti

Povijesni razvoj računovodstva okoliša i računovodstva održivosti odražava se u sve većem prepoznavanju potreba za integracijom okolišnih i društvenih pitanja u prakse poslovanja poduzeća.

„Promjene društvenih normi tijekom 1960-ih i 1970-ih donijele su različite pritiske na poduzeća i druge organizacije, uključujući zahtjeve za većom društvenom i ekološkom odgovornošću.“⁴

„Tijekom razdoblja 80.-tih godina prošlog stoljeća *International Union for Conservation of Nature* (IUCN) objavila je izvješće pod nazivom *World Conservation Strategy* (WCS), konstruiranog u suradnji sa Programom Ujedinjenih naroda za okoliš (UNEP).⁵ Izvješće navodi kako su prirodni resursi ograničeni te kako je u tom pogledu važno uzeti u obzir potrebe budućih generacija. Izvješće Brundtland⁶ iz 1987.g., koje je uvelo koncept održivog

³ Laine, Tregidga i Unerman, *Sustainability accounting and accountability.*, 2.-3.

⁴ Burchell, Clubb i Hopwood, *Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom. Accounting, Organizations and Society*

⁵ Gokten, Ozerhan i Okan Gokten, *The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 106.

⁶ Brundtland, *Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development. Geneva, UN-Dokument A/42/427*

razvoja, dodatno je naglasilo potrebu za integracijom pitanja okoliša pri donošenju ekonomskih odluka. Knjige *Blueprint for a Green Economy*⁷ i *The Greening of Accountancy: The Profession After Pearce*⁸ utjecale su na bazu iz koje se računovodstvo okoliša pojavilo kao posebno područje istraživanja. Događaj u Exxon Valdezu 1989., prilikom kojeg dolazi do ekološke katastrofe izlivanjem nafte duž obale Aljaske, smatra se prekretnicom nakon koje dionici počinju tražiti informacije o utjecajima poslovanja poduzeća na okoliš. Kao odgovor na posljedice nesreće u Exxon Valdezu, ekolozi i investitori osnovali su neprofitnu organizaciju *The Coalition for Environmentally Responsible Economies* (CERES). Organizacija je u jesen 1989. objavila Valdezova načela. Cilj navedenih načela, koja se nazivaju i CERES načela, je uspostavljanje etičko ekološkog ponašanja u poslovnim aktivnostima.⁹

Deset osnovnih načela koje je objavio CERES su očuvanje biosfere, održivo korištenje prirodnih resursa, smanjenje i odlaganje otpada, pretvorba energije, smanjenje rizika, sigurni proizvodi i usluge, obnova okoliša, javno objavljivanje, predanost upravljanja i revizijsko izvješćivanje.¹⁰ „Početkom 1990.-tih problematika izvještavanja o održivosti obrađivana je u kontekstu računovodstva okoliša.“¹¹

Autor, savjetnik, poduzetnik te vodeći stručnjak za održivost i osnivač agencije SustainAbility, John Elkington, uveo je pristup “Triple Bottom Line” (TBL). Pristup izražava potrebu za trodimenzionalnom perspektivom za mjerenje razvoja: ljudi, planeta i profita koji se u literaturi naziva i 3P mjerni sustav. Spomenuti pristup se odnosi na društvene, ekološke i ekonomske učinke razvoja.

Godine 1997., CERES i Institut Tellus uz potporu UNEP-a osnovali su Global Reporting Initiative (GRI). Cilj je bio potaknuti odgovornost poduzeća kako bi se osiguralo da se pridržavaju načela odgovornog ponašanja prema okolišu, što je zatim prošireno na socijalna, ekonomska pitanja i pitanja upravljanja.¹²

Godine 1998. u okviru GRI-a osnovan je upravni odbor, sastavljen od mnogih različitih dionika. Preporučeno je da se predloženi okvir izvješćivanja poboljša kako bi uz ekološka pitanja bili uključeni ekonomski i društveni učinci.¹³

„U tom smislu, 1998. godina može se smatrati godinom u kojoj je računovodstvo okoliša transformirano u računovodstvo

⁷ Pearce, Markandya i Barbier, *Blueprint for a green economy*

⁸ Gray, *The greening of accountancy: The profession after Pearce*

⁹ Gokten, Ozerhan i Okan Gokten, op.cit., 109.

¹⁰ Ibid., 108.-109.

¹¹ Ibid., 108.

¹² GRI, *Our mission and history*

¹³ GRI, *Timeline of GRI's history*

održivosti.“¹⁴ Dakle, nadovezujući se na temelje računovodstva okoliša, računovodstvo održivosti pojavilo se 1990.-ih i 2000.-ih kao širi okvir koji uključuje ne samo ekološke već i društvene aspekte i aspekte upravljanja. Stvaranje Globalne inicijative za izvješćivanje (GRI) 1997. godine bio je ključni trenutak, pružajući standardizirane smjernice za izvješćivanje o održivosti. U ovom razdoblju također su se razvili razni drugi okviri, kao što su Sustainability Accounting Standards Board (SASB) i Integrated Reporting Framework (IR) i mnogi drugi, čiji je cilj bio sveobuhvatno uključivanje održivosti u financijsko izvješćivanje. Također je ovdje važno i istaknuti Europske standarde izvješćivanja o održivosti (ESRS). Spomenuti standardi imaju ključnu ulogu u području računovodstva održivosti pružajući strukturiran i sveobuhvatan okvir za objavljivanje informacija o okolišu, društvu i upravljanju (ESG). Ovi standardi osiguravaju da su računovodstvene prakse održivosti dosljedne i usporedive među poduzećima, povećavajući transparentnost i odgovornost. ESRS standardi, koji zahtijevaju detaljno izvješćivanje i usklađivanje s međunarodnim okvirima, olakšavaju integraciju pitanja održivosti u financijske odluke.

Veza između računovodstva okoliša i računovodstva održivosti leži u njihovom zajedničkom cilju promicanja transparentnosti i odgovornosti u praksama poslovanja poduzeća. Dok se računovodstvo okoliša posebno usredotočuje na ekološke utjecaje i troškove, računovodstvo održivosti obuhvaća širi raspon ESG čimbenika. Oboje imaju za cilj pružiti zainteresiranim stranama relevantne informacije za procjenu održivosti i etičkih razmatranja poduzeća, što u konačnici potiče održivije poslovne prakse i doprinosi općem cilju održivog razvoja. Razvoj računovodstva okoliša i računovodstva održivosti ističe važnost proširenja računovodstvenog polja kako bi obuhvatilo nefinancijske elemente, potičući poduzeća da preuzmu odgovornost ne samo za svoje ekonomske rezultate već i za svoje utjecaje na okoliš i društvo.

¹⁴ Gokten, Ozerhan i Okan Gokten, op.cit., 108.

2. Izvješćivanje o održivosti

Ovo poglavlje pružit će sveobuhvatan pregled izvješćivanja o održivosti definirajući njegove temeljne koncepte, ciljeve, svrhe i izazove povezane s tim. Započet će se s razjašnjavanjem definicije izvješćivanja o održivosti, naglašavajući njegovu ulogu u otkrivanju ekoloških, društvenih i upravljačkih (ESG) učinaka poduzeća dionicima. To će uključivati ispitivanje specifičnih ciljeva i prednosti izvješćivanja o održivosti, kao što je povećanje transparentnosti, poticanje povjerenja dionika i poticanje korporativne odgovornosti. Također će se prikazati i izazovi s kojima se poduzeća suočavaju u provedbi učinkovitih praksi izvješćivanja o održivosti.

Zatim će se prikazati zakonske odrednice koji reguliraju izvješćivanje o okolišu, dajući pregled ključnih zakona i direktiva koje nalažu objavljivanje podataka o održivosti. Ovaj odjeljak će detaljno opisati zahtjeve i očekivanja postavljena ovim propisima, naglašavajući važnost usklađenosti za korporativne subjekte. Shodno tome, detaljno će se predstaviti Direktiva o nefinancijskom izvješćivanju (NFRD) i nova Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD). Ovaj odjeljak će usporediti dvije direktive, ističući ključne razlike i poboljšanja koja je uveo CSRD. Usporedba će se usredotočiti na aspekte kao što su opseg primjenjivosti, preciznost zahtjeva za izvješćivanje te razina detalja i transparentnosti koja se zahtijeva od poduzeća.

Zatim će se predstaviti međunarodni okviri izvješćivanja o održivosti koji vode i standardiziraju prakse izvješćivanja diljem svijeta. To će pokriti istaknute okvire organizacije kao što su *Global Reporting Initiative (GRI)*, *Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*, *International Integrated Reporting Council (IIRC)* i *Carbon Disclosure Project (CDP)* i novi Europski standardi izvješćivanja o održivosti (ESRS), objašnjavajući njihove metodologije, opsege i specifične aspekte održivosti.

2.1. Definicija izvješćivanja o održivosti

Dinamičan razvoj poslovanja u posljednjem desetljeću suočio je tvrtke s novim izazovima i nametnuo im nove zahtjeve u pogledu informacija o svojim aktivnostima. Sve veći broj nefinancijskih pokazatelja i rizika koji se odnose na društvene, ekološke i upravljačke aspekte aktivnosti imaju značajan utjecaj na globalnu vrijednost poduzeća. Važnost pitanja izvješćivanja o održivosti i sve veći zahtjevi za povećanom transparentnošću od strane investitora i drugih dionika bili su pokretačka snaga iza zakonodavstva posljednjih godina.

„GRI definira izvješćivanje o održivosti kao izvješće koje objavljuje poduzeće o utjecaju svojih svakodnevnih aktivnosti na gospodarstvo, društvo i okoliš.“¹⁵ Izvješćivanje o održivosti je izraz koji se obično koristi za opisivanje niza praksi u kojima organizacije pružaju informacije o pitanjima održivosti. „Sastoji se od mjerenja, objavljivanja informacija te preuzimanja odgovornosti pred unutarnjim i vanjskim dionicima za uspješnost organizacije u pogledu postizanja cilja održivog razvoja.“¹⁶ Izvješćivanje o održivosti postaje rašireno u društvima i sada je standardna praksa u mnogim velikim organizacijama, osobito u poslovnom svijetu. „U izvješću o održivosti prikazuju se vrijednosti organizacije i model upravljanja organizacijom, kao i poveznica između strategije organizacije i njezine predanosti postizanju održivog gospodarstva na globalnoj razini.“¹⁷

Izvješćivanje o održivosti nije jedini naziv koji se koristi za ovu vrstu izvješćivanja. Ranije je bilo uobičajeno da organizacije objavljuju EHS (okoliš, zdravlje i sigurnost) izvješća. Postoji i mnoštvo izvješća o korporativnom građanstvu, izvješća o korporativnoj odgovornosti, izvješća o odgovornosti i izvješća o društvenoj odgovornosti poduzeća. Ranije korišteni izraz „nefinancijsko izvješćivanje“ danas je zamijenjen izrazom korporativno izvješćivanje o održivosti, tj. izvješćivanje o održivosti.

Izvješća o održivosti može se javiti u različitim oblicima. Jedno od njih je tradicionalno samostalno izvješće o održivosti. Navedeno izvješće se objavljuje na godišnjoj osnovi uz financijsko izvješće. Drugi oblik izvješća o održivosti je integrirano izvješće, u kojem su društvene, ekološke i ekonomske informacije prikazane uz financijske informacije u jednom izvješću. Također, brojna poduzeća svoje informacije o održivosti objavljuju putem svojih web stranica ili društvenih medija.

Izvješće o održivosti može biti sastavljeno kao:¹⁸

- Izvješće na razini organizacije izvješća;
 - privatnih poduzeća;
 - neprofitnih organizacija;
 - javnih organizacija (sveučilišta, bolnica i sl.);
 - pojedinačnih institucija i agencija EU-a;
 - takvo izvješćivanje donosi se od strane vlasnika, donositelja odluka i sl.
- Izvješće na nacionalnoj razini izvješća vlada država članica:

¹⁵ GRI, The value of sustainability reporting and the GRI Standards

¹⁶ Europski revizorski sud, *Izvješćivanje o održivosti: pregled stanja u institucijama i agencijama EU-a*, 4.

¹⁷GRI, Sustainability Reporting with GRI,

¹⁸ Europski revizorski sud, *Ibid.*, 11.

- takvo izvješćivanje donosi se od strane Parlamenta i drugih dionika i Političkog foruma UN-a na visokoj razini.
- Izvješće na razini EU-a izvješća Europske komisije:
 - takvo izvješćivanje donosi se od strane Parlamenta i drugih dionika i Političkog foruma UN-a na visokoj razini.

„Izvješćivanje o održivosti pokreće interna poboljšanja poduzeća potičući ih ka prakticiranju korporativne održivosti, razvijajući procese svijesti i može utjecati na uspostavljanje rutina koje bi svojim djelovanjem informacije vezane uz održivost razmatrale kao dio poslovnih informacija.“¹⁹

Štoviše, izvješćivanje o održivosti promiče kulturu stalnog napredovanja, omogućujući poduzećima da identificiraju i ublaže rizike, iskoriste prilike i poboljšaju svoju dugoročnu konkurentnost. Kako poduzeća sve više prepoznaju svoju odgovornost u rješavanju globalnih problema poput klimatskih promjena, društvene nejednakosti i degradacije okoliša, izvješćivanje o održivosti postaje ključni element u izgradnji održivije i pravednije budućnosti.

¹⁹ Schaltegger, Bennett i Burritt, *Sustainability Accounting and Reporting: Development*, 304.

2.2. Svrha, ciljevi i izazovi izvješćivanja o održivosti

Međutim, iako se izvješćivanje o održivosti razvilo u uobičajenu praksu, vjerodostojnost izvješća o održivosti ne smatra uvijek visokom. Budući da je izvješćivanje još uvijek u velikoj mjeri dobrovoljna praksa, za koju ne postoji službeni mehanizam revizije, dionici redovito izražavaju zabrinutost da bi se izvješća o održivosti mogla koristiti za greenwashing. To služi kao pokretač koji potiče organizacije da se usredotoče na kvalitetu informacija koje pružaju svojim dionicima.

Sve veći broj poduzeća izdaje izvješća o okolišu i održivosti, što postavlja pitanja o razlozima za takve korporativne aktivnosti i koristima koje izvješćivanje o održivosti stvara za poduzeća. Među najvažnijim ciljevima i prednostima izvješćivanja o održivosti su²⁰:

- prepoznavanje korporativnih aktivnosti, proizvoda i usluga koje stvaraju utjecaj na okoliš i društvo;
- povećanje korporativnog ugleda i vrijednosti brenda;
- stjecanje konkurentske prednosti;
- korištenje izvješćivanja o održivosti kao načina za isticanje nad konkurentima;
- usporedba i benchmarking u odnosu na konkurente;
- povećanje transparentnosti i odgovornosti unutar tvrtke;
- uspostavljanje i podržavanje motivacije zaposlenika te internih procesa informiranja i kontrole.

Međutim, za razliku od općeg izvješćivanja, komunikacija i izvješćivanje o održivosti suočavaju se s posebnim izazovima upravljanja. Među najvažnijim izazovima koji se odnose na internu komunikaciju poduzeća su²¹:

- Dogovor oko pojmova "održivost" ili "održivi razvoj";
- Teška analiza i identifikacija pitanja održivosti;
- Problemi menadžmenta u operacionalizaciji, mjerenju i komunikaciji. Izvješćivanje o održivosti mora biti potkrijepljeno sustavnim računovodstvom i sustavom upravljanja informacijama;
- Potreba za interdisciplinarnim timskim radom.

S druge strane, izvješćivanje o održivosti suočava se i sa izazovima koji se odnose na održivost u eksternoj komunikaciji poduzeća, kao što su²²:

- otežan pristup informacijama o održivosti poduzeća za dionike;

²⁰ Schaltegger, Bennett i Burritt, op.cit., 302.

²¹ Ibid., 308.-309.

²² Ibid., 309.-310.

- nedostatak znanja poduzeća o informacijskim potrebama dionika, što rezultira ne zadovoljavanjem potreba zainteresiranih strana za informacijama;
- nedostatak orijentacije na ciljnu skupinu, što zatim uzrokuje rizik od preopterećenja informacijama;
- ograničena usporedivost informacija o ekološkom i društvenom učinku uzrokovana nedostatkom kvalitete samih podataka, ali i samom kvalitetom prikupljanja podataka.

Izvješćivanje o održivosti suočava se sa značajnim izazovima. Rješavanje ovih izazova zahtijeva razvijanje standardiziranih okvira, ulaganje u obrazovanje zaposlenika, usvajanje naprednih tehnologija. Prevladavanje ovih prepreka povećat će vjerodostojnost i učinkovitost izvješćivanja o održivosti, što će u konačnici i dugoročnom poslovnom uspjehu.

Sedam načela za pripremu i prezentaciju izvješća o održivosti uključuju smjernice za sadržaj izvješća i način prezentacije informacija, kao što su²³:

- strateški fokus i orijentacija prema budućnosti;
- povezanost informacija;
- odnosi s dionicima;
- materijalnost;
- sažetost;
- pouzdanost i cjelovitost;
- dosljednost i usporedivost.

Potreba za objavljivanjem informacija o održivosti poduzeća sve se više povezuje s nemogućnošću tradicionalnih financijskih izvješća da prikažu cjelovitu sliku poslovanja zbog prisutnosti niza nematerijalnih prednosti na kojima se temelje suvremeni poslovni modeli, stoga oni ne mogu pružiti informacije o cjelokupnoj vrijednosti poduzeća. Kao odgovor na navedene nedostatke pojavile su se prakse dobrovoljnog objavljivanja nefinancijskih informacija od strane niza velikih tvrtki. To također daje poticaj nastanku i razvoju niza okvira i standarda za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama, pri čemu se glavni pravci formiraju u području okoliša, društvenih i upravljačka pitanja (tzv. ESG čimbenici). Naravno, uz ova osnovna pitanja u okviru nefinancijskog izvješćivanja uključene su i teme o poslovnom modelu poduzeća, ljudskim pravima i ravnopravnosti spolova, antikorupcijskim

²³IFRS Foundation, International Integrated Reporting Framework, 7.

politikama itd., koje su uz tradicionalne ESG čimbenike danas objedinjene pod jedan opći pojam "izvješćivanje o održivosti".

2.3. Zakonska regulativa koja regulira izvješćivanje o održivosti

Dinamičan razvoj poslovanja suočava poduzeća s novim izazovima. Transparentnost i odgovornost u korporativnom upravljanju sve više dobivaju na važnosti, te je sve veći naglasak na izvješćivanju o održivosti, koje obuhvaća objavljivanje informacija povezanih s čimbenicima okoliša, društva i upravljanja. Zakonska regulativa o izvješćivanju o održivosti ima za cilj pružiti strukturirani okvir za poduzeća kako bi na jednostavniji način objavljivali svoje prakse održivosti i utjecaje na dionike.

Pariški sporazum²⁴ o klimatskim promjenama iz 2015. i usvajanje Ciljeva održivog razvoja²⁵ od strane Ujedinjenih naroda iste godine označili su prekretnicu u društvenoj svijesti o izazovima klimatskih promjena i održivog razvoja. Kao odgovor na preporuke Stručne skupine na visokoj razini za održivo financiranje, Europska komisija predstavila je u ožujku 2018. „Akcijski plan za financiranje održivog rasta“ (European Commission, 2018.)²⁶. Ovaj plan obuhvaća deset ključnih radnji podijeljenih u tri široke kategorije: (i) preusmjeravanje tokova kapitala prema održivijem gospodarstvu, (ii) integracija održivosti u upravljanje rizikom i (iii) poticanje objavljivanja podataka o održivosti i održivih mehanizama korporativnog upravljanja.²⁷ U prosincu 2019. Europska komisija predstavila je „Europski zeleni plan,, (European Commission, 2019.)²⁸, skup političkih inicijativa s ciljem da Europa postane klimatski neutralna do 2050. godine. U skladu s ovim dogovorom, u srpnju 2021. Europski parlament i Vijeće EU donijeli su Europski zakon o klimi (*Europski zakon o klimi* 2021., SL L 243, str. 1)²⁹, koji je stupio na snagu, obvezujući države članice da do 2050. postignu nultu neto emisiju stakleničkih plinova.

U skladu s ovim razvojem, zakonodavstvo o objavljivanju podataka o održivosti također se razvija. Počevši s Direktivom o nefinancijskom izvješćivanju, poznatu kao NFRD³⁰, koju je Europski parlament i Vijeće EU usvojilo 2014. NFRD je naložio objavljivanje nefinancijskih informacija, uključujući podatke o raznolikosti, za velika poduzeća i poduzeća od javnog interesa sa sjedištem u EU-u s više od 500 zaposlenika, na snazi od financijske godine 2017. Ostali mandati EU-a za objavljivanje podataka o održivosti slijedili su NFRD, uključujući Uredbu o objavljivanju održivih financija³¹ (Europski

²⁴ UNFCCC, Pariški sporazum o klimatskim promjenama

²⁵ UN, *The 17 goals*

²⁶ Europska Komisija, Akcijski plan o financiranju održivog rasta.

²⁷ Europska Komisija, Akcijski plan o financiranju održivog rasta ; *Financiranje u korist održivijeg svijeta*

²⁸ Europska Komisija , Europski zeleni plan

²⁹ Europski parlament i Vijeće EU, Europski zakon o klimi

³⁰ EU parlament i Vijeće , Direktiva 2014/95/EU

³¹ Uredba (EU) 2019/2088 Europskog parlamenta i Vijeća

parlament i Vijeće EU-a, 2019.), koja zahtijeva da sudionici na financijskim tržištima i financijski savjetnici objave posebne informacije o rizicima održivosti, Uredbu o taksonomiji³² (Europski parlament i Vijeće EU, 2020.), koja uvodi sustav za klasifikaciju ekološki održivih gospodarskih aktivnosti, te Uredbu o kapitalnim zahtjevima (CRR) II³³ (Europski parlament i Vijeće EU-a, 2019.), koji uključuje standarde za objavljivanje rizika povezanih s klimom unutar svog . Štoviše, EU je u studenom 2022. donio Direktivu o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD)³⁴ (Europski parlament i Vijeće EU-a, 2022.), koja zamjenjuje NFRD od financijske godine 2024. nadalje, te koja će se kasnije u radu detaljnije obraditi.

2.3.1. Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD)

Nedovoljna količina relevantnih, pouzdanih i usporedivih informacija od strane Direktive o nefinancijskom izvještavanju (NFRD), uvjetovala je izradu Direktive o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD).

Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD) prihvaćena 10. studenog 2022. godine predstavlja regulativu EU-a koja zahtijeva od svih velikih društva da redovito i transparentno objavljuju informacije o učincima svojih aktivnosti na okoliš i društvo te o rizicima održivosti kojima mogu biti izložene. Regulativa pomaže investitorima, potrošačima, kreatorima politike i drugim dionicima da procijene društvene, okolišne i upravljačke učinke poslovanja te učinke klimatskih rizika.³⁵

Direktiva donosi nove promjene koje se odnose na obveznike, sadržaj izvješća, standarde za izvješćivanje, način objave i provjeru.

Obveznici Direktive su sva poduzeća prisutna na uređenim tržištima EU, osim mikro poduzeća, kao i sve financijske institucije bez obzira na pravni oblik. Također, poduzeća koja ispunjavaju barem dva od tri sljedeća kriterija: prihod veći od 40 milijuna eura, imovina veća od 20 milijuna eura i broj zaposlenih veći od 250.³⁶ U Direktivu su uključena i poduzeća iz trećih zemalja koja ili ostvaruju više od 150 milijuna eura prometa na teritoriju EU ili imaju podružnicu koja zadovoljava kriterije velikog poduzeća.³⁷

Izvješće mora sadržavati sljedeće stavke³⁸:

³² Uredba (EU) 2020/852 o uspostavi okvira za olakšavanje održivih ulaganja

³³ Uredba (EU) 2019/2033 o bonitetnim zahtjevima za investicijska društva

³⁴ EU parlament i Vijeće, Direktiva (EU) 2022/2464, 1.

³⁵ Ibid., 2.

³⁶ Ibid., 44.

³⁷ Ibid., 6.

³⁸IDOP, *Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD)*

- informacije o poslovnom modelu i strategiji;
- opis znanstveno utemeljenih i vremenski ograničenih ciljeva povezanih s pitanjima održivosti;
- opis uloge administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela u pogledu održivosti;
- opis politika povezanih s održivosti;
- opis procesa dubinske analize i esg učinaka u lancu vrijednosti;
- opis glavnih rizika za poduzeće povezanih s pitanjima održivosti i plan upravljanja istima.

Također, samo izvješće mora sadržavati i kvalitativne i kvantitativne podatke, buduće i prethodno razdoblje i projekcije za budućnost, samo poslovanje poduzeća kao i lanac vrijednost i načelo dvostruke materijalnosti.

Jedno od ključnih stavki Direktive je načelo dvostruke materijalnosti. Spomenuto načelo naglašava kako će poduzeća morati izvješćivati o utjecaju njihovih poslovnih aktivnosti na održivost poduzeća te o tome kako vanjski čimbenici održivosti, npr. klimatske promjene utječu na aktivnosti poduzeća. Što će omogućiti ulagačima i drugim dionicima donošenje informiranih odluka vezanih za pitanja o održivosti.

Također se uvodi i obveza da izvješća o održivosti budu provjerena od strane revizora ili neovisnog pružatelja usluga provjere. Zahtijevajući detaljne objave o praksama održivosti i utjecajima, CSRD potiče poduzeća da integriraju održivost u svoje osnovne poslovne strategije, a upravo to će utjecati na poboljšanu transparentnost i detaljno izvješćivanje koji potiču bolju suradnju s dionicima, uključujući investitore, klijente, zaposlenike i regulatore.

2.3.2. Razlike između NFRD I CSRD

Direktiva o nefinancijskom izvješćivanju (NFRD) i Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD) regulatorni su okviri koje je uspostavila Europska unija radi povećanja transparentnosti i odgovornosti u korporativnom izvješćivanju, posebno u pogledu održivosti i objavljivanju nefinancijskih informacija. Iako dijele slične ciljeve, postoje značajne razlike

između dviju direktiva, koje odražavaju razvoj očekivanja i zahtjeva za korporativno izvješćivanje o održivosti.

U nastavku (Tablica 1.) pobliže su prikazane razlike između Direktive o nefinancijskom izvještavanju koja prestaje vrijediti 2025. godine za financijsku godinu 2024. i Direktive o korporativnom izvještavanju koja stupa na snagu 2025.g. za financijsku godinu 2024.

Tablica 1.: Razlike između Direktive o nefinancijskom izvještavanju i Direktive o korporativnom izvještavanju

	NFRD	CSRD
OBVEZNICI	Velika poduzeća javnog interesa i subjekti javnog interesa koji su poduzeća velikih grupa, u oba slučaja broj zaposlenih veći od 500	Poduzeća koja zadovoljavaju dva od tri sljedeća kriterija: Pros. br. zaposlenika; tijekom godine iznosi 250; Više od 40 mil. eura neto prihoda; Više od 20 mil. eura bilance; Uvrštena mala i srednja poduzeća
FORMAT IZVJEŠĆIVANJA	Nije postavljeno (online/pdf)	Digitalni xHTML format
OKVIR IZVJEŠĆIVANJA	Mogućnost izbora okvira izvješćivanja (GRI, SASB, CDSB, itd.)	Obvezno izvješćivanje prema ESRS standardima

IZVOR: vlastiti rad autora prema podacima sa službene stranice Europske Unije, finance.ec.europa.eu, preuzeto: 28.04.2024.

Uvođenje CSRD-a označava značajan pomak u načinu na koji se od poduzeća očekuje da pristupe i objave svoje prakse o održivosti, naglašavajući potrebu za rigoroznijim i standardiziranim okvirima izvješćivanja.

Kombinirani učinak poboljšanja koje donosi Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti – prošireni opseg, standardizirani zahtjevi za izvješćivanje i digitalno izvješćivanje ima za cilj značajno poboljšati kvalitetu, dosljednost i transparentnost

informacija o održivosti koje objavljuju poduzeća. Kao rezultat toga, dionici, uključujući investitore, klijente, zaposlenike i regulatore, imat će pristup pouzdanijim i usporedivim podacima, što će poboljšati kvalitetu, dosljednost i transparentnost informacija o održivosti koje objavljuju poduzeća.

2.3.3. Promjene Direktive o korporativnom izvješćivanju o održivosti

Uvođenje nove Direktive donijelo je brojne promjene za poduzeća. Dok su u Tablici 2. prikazane su razlike između Direktive o nefinancijskom izvještavanju i Direktive o korporativnom izvještavanju, u ovome poglavlju detaljnije će se analizirati same izmjene koje donosi Direktiva.

Promjene donesene novom Direktivom su sljedeće ³⁹:

- izvješćivanje prema ESRS standardima;
- integrirana izvješća o održivosti;
- javno dostupne informacije o održivosti koja se nalaze u odjeljku izvještaja posloводства, objavljena u xhtml formatu i digitalno označena;
- eksterna verifikacija od strane ovlaštenih revizora ili drugih pružatelja usluga provjere;
- objavljivanje informacija o ključnim rizicima i prilikama poduzeća.

Direktiva donosi nekoliko ključnih promjena za unapređenje izvješćivanja o održivosti u Europskoj uniji. Proširuje opseg kako bi uključio širi raspon poduzeća, uvrštena su i mala i srednja poduzeća, čime se osigurava šira pokrivenost. CSRD nalaže detaljnije i sveobuhvatnije ESG objave, uključujući koncept dvostruke značajnosti, koji zahtijeva od tvrtki da izvješćuju o financijskim učincima pitanja održivosti i njihovim ekološkim i društvenim učincima. Također zahtijeva neovisno osiguranje informacija o održivosti kako bi se povećala vjerodostojnost i uvodi formate digitalnih izvješća za bolju dostupnost i analizu. Ove promjene imaju za cilj poboljšati transparentnost, usporedivost i pouzdanost u izvješćivanju o održivosti, usmjeravajući tvrtke prema održivijim praksama.

Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD) predstavlja značajan pomak u procesima izvješćivanja o održivosti. Nadovezujući se na temelje postavljene Direktivom o nefinancijskom izvješćivanju (NFRD), CSRD sveobuhvatnije zahtjeve s ciljem povećanja transparentnosti, dosljednosti i pouzdanosti informacija o održivosti koje objavljuju poduzeća.

³⁹European Commission, The Corporate Sustainability Reporting Directive

Poboljšanje kvalitete objavljivanja podataka o održivosti utjecat će na samo usmjeravanje poduzeća ka održivijem načinu poslovanja, što će ujedno utjecati i na poticanje održivijeg gospodarstva.

2.4. Međunarodni okviri za nefinancijsko izvješćivanje

U skladu s porastom važnosti izvješćivanja o održivosti javlja se i veliki broj različitih oblika izvješćivanja o održivosti. Međunarodni okviri za nefinancijsko izvješćivanje daju smjernice poduzećima za otkrivanje informacija o svojoj ekološkoj, društvenoj i upravljačkoj uspješnosti. Navedeni standardi pomažu osigurati da su nefinancijske informacije transparentne, usporedive i pouzdane, zadovoljavajući potrebe različitih dionika, uključujući investitore, klijente, zaposlenike i regulatore.

U svrhu boljeg razumijevanja izvješćivanja o održivosti, bitno je prikazati različite međunarodne okvire koji pomažu poduzećima u otkrivanju njihove ekoloških, društvenih i upravljačkih poslovnih procesa. Ovi okviri daju standardizirane smjernice, osiguravajući da izvješća o održivosti budu sveobuhvatna, usporediva i pouzdana. Ovi okviri, kao što su Globalna inicijativa za izvještavanje (GRI), Odbor za računovodstvene standarde održivosti (SASB), Vijeće za integrirano izvješćivanje (IIRC) i CDP (Projekt razotkrivanja ugljika) i novi Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS) imaju za cilj poboljšati transparentnost, dosljednost i usporedivost izvješća o održivosti. Sljedeća tablica (Tablica 2.) predstavlja sažetak nekih od međunarodnih okvira izvješćivanja o održivosti, ističući njihove ključne značajke i korisnike. Ova usporedba pomoći će ilustrirati razlike i sličnosti između ovih okvira, pružajući jasniju sliku alata dostupnih za izvješćivanje o održivosti.

Tablica 2. : Međunarodni okviri za nefinancijsko izvješćivanje.

ORGANIZACIJA	OSNOVANO	SADRŽAJ
GRI	1997.	Skup ekoloških, ekonomskih i društvenih standarda koji pomažu poduzećima pri izvješćivanju o održivosti
IIRC	2010.	Uspostavljanje integriranog izvješćivanja unutar glavne poslovne prakse kao norma u javnom i privatnom sektoru
SASB	2011.	Identificira pitanja održivosti koja bi mogla utjecati na financijsku izvedbu i vrijednost poduzeća u 77 industrija
CDP	2000.	Vodi globalni sustav mjerenje, izvješćivanje ključnih okolišnih informacijama za poduzeća i gradove
ESRS	2023.	Standardizirani zahtjevi za objavljivanje podataka za poduzeća kako bi izvještavale o ekološkim, društvenim i upravljačkim pitanjima

Izvor: vlastiti rad autora prema podacima sa službenih stranica GRI; globalreporting.org/, IIRC; global-organisations/iirc, SASB sasb.ifrs.org/, CDP cdp.net/en, ESRS, efrag.org/lab, preuzeto: 30.5.2024.

Okviri za izvješćivanje o održivosti pružaju standardizirane smjernice poduzećima za objavljivanje svojih ekoloških, društvenih i upravljačkih (ESG) čimbenika. Ključni okviri uključuju Globalnu inicijativu za izvješćivanje (GRI), koja nudi sveobuhvatne smjernice za izvješćivanje; Odbor za računovodstvene standarde održivosti (SASB), koji se fokusira na

ESG čimbenike specifične za industriju; Međunarodni savjetodavni odbor za integrirano izvješćivanje (International Integrated Reporting Council, IIRC) čiji je cilj unaprijediti integrirano izvješćivanje, koje spaja financijske i nefinancijske informacije kako bi pružilo sveobuhvatnu sliku o vrijednosti koju poduzeće stvara tijekom vremena, te je razvio Međunarodni okvir za integrirano izvješćivanje, koji potiče organizacije da razmišljaju o svom poslovnom modelu i strategijama uzimajući u obzir sve relevantne resurse i odnose koji utječu na dugoročnu održivost; i CDP (Carbon Disclosure Project) koji upravlja globalnim sustavom otkrivanja informacija za investitore, poduzeća, gradove, države i regije kako bi im pomogla da upravljaju svojim utjecajem na okoliš, prikupljajući i analizirajući podatke o emisijama ugljika, korištenju vode i šumarstvu. Europski standardi izvješćivanja o održivosti (ESRS), koji će se još detaljnije prikazati u sljedećem poglavlju, posebno su osmišljeni za poboljšanje izvješćivanja o održivosti unutar Europske unije, osiguravajući sveobuhvatne i usporedive ESG objave. Ovi okviri poboljšavaju transparentnost, usporedivost i odgovornost u izvješćivanju o održivosti, pomažući dionicima da donose informirane odluke i podržavaju poduzeća u integraciji održivosti u njihove poslovne strategije. Standardi izvješćivanja o održivosti igraju ključnu ulogu u poboljšanju korporativne transparentnosti i odgovornosti. Pridržavajući se ovih standarda, poduzeća mogu pružiti vrijedan uvid u svoje prakse održivosti, olakšavajući bolje donošenje odluka i doprinoseći održivijem globalnom gospodarstvu. Svaki standard nudi jedinstvene značajke i prednosti, zadovoljavajući različite aspekte izvješćivanja o održivosti i rješavajući različite potrebe različitih dionika.

Usklađivanje ovih standarda s globalnim okvirima osigurava usporedivost, poboljšavajući ukupnu kvalitetu i pouzdanost nefinancijskih izvješća. Kako održivost nastavlja dobivati na značaju, ovi će standardi izvješćivanja imati sve važniju ulogu u poticanju korporativne odgovornosti, njegovanju povjerenja i promicanju održivog razvoja diljem svijeta.

3. Europski standardi izvješćivanja o održivosti

U ovom poglavlju će se detaljno analizirati Europski standardi izvješćivanja o održivosti (ESRS). Prikazat će se njihova struktura, naglašavajući kako su organizirani kako bi sveobuhvatno obradili različite aspekte izvješćivanja o održivosti. Nadalje, poglavlje će istaknuti ključne promjene koje je uveo ESRS u usporedbi s prethodnim standardima i direktivama za izvješćivanje. To će uključivati istraživanje poboljšanih zahtjeva za objavljivanjem podataka i naglaska na materijalnosti. Njihov detaljniji prikaz omogućit će lakše razumijevanje empirijskog dijela rada.

Europska komisija je dana 31. srpnja 2023. usvojila delegirani akt Europskih standarda izvješćivanja o održivosti (ESRS). Spomenuti akt uključuje 12 ESRS-a, koji se sastoje od dva međusektorska standarda primjenjivih na sva pitanja održivosti te deset tematskih standarda koji pokrivaju širok raspon ekoloških i društvenih pitanja i pitanja upravljanja.⁴⁰ ESRS standardi su standardi izvješćivanja o održivosti koji podupiru Direktivu o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD), s ciljem da se izvješćivanje o održivosti izjednači s financijskim izvješćivanjem. Kao što je već prethodno bilo spomenuto, cilj Direktive, koja je na snazi od siječnja 2023., je izjednačiti izvješćivanje o održivosti s financijskim izvješćivanjem.

U svrhu postizanja ovog cilja, poduzeća moraju pružiti relevantne, usporedive i pouzdane informacije o svojim utjecajima, rizicima i prilikama povezanim s održivošću. Kako bi poduzeća bila u mogućnosti izvještavati o ekološkim, društvenim i upravljačkim pitanjima, ESRS uključuje detaljne i standardizirane zahtjeve za objavljivanje podataka.⁴¹

Kao što je prethodno spomenuto, objavljeni Delegirani akt sadrži ukupno 12 standarda za izvješćivanje o održivosti. ESRS uključuje dva međusektorska standarda koji definiraju opća načela izvješćivanja i temeljne koncepte CSRD-a, uključujući dvostruku materijalnost i granice izvješćivanja, kao i sveobuhvatne objave koje moraju izvršiti sve tvrtke unutar opsega CSRD.⁴² Dok preostalih deset tematskih standarda uključuje posebne zahtjeve za izvješćivanje o okolišnim, društvenim i upravljačkim pitanjima.

Poduzeća će prema ESRS standardima morati izvješćivati kvalitativne i kvantitativne informacije, te kako trenutne tako i potencijalne učinke njihovog poslovanja, kao i

⁴⁰ EFRAG, European Sustainability Reporting Standards; The first set of ESRS

⁴¹ EU Komisija, dopuna Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu standarda izvještavanja o održivosti, 59.

⁴² European Commission, European Sustainability Reporting Standards

kratkoročne, srednjoročne i dugoročne planove poduzeća.⁴³ Polazeći od toga jasno je kako će standardi omogućiti poduzećima da njihove informacije o održivosti budu usporedive, relevantne i sažete.

Osim izvješćivanja o ESG čimbenicima svojeg poslovanja, poduzeća će također morati izvješćivati i o svom lancu vrijednosti.⁴⁴ Koncept dvostruke materijalnosti, koji je prethodno spomenut, uvjetovati će izvješćivanje o značajnim učincima poslovanja na društvo i okoliš, te kako okolišna i društvena pitanja utječu ili mogu utjecati na novčani tijek, bilancu ili dobit.

Prva izvješća pripremljena prema Europskim standardima za izvješćivanje o održivosti objavit će subjekti od javnog interesa sa preko 500 zaposlenika u 2025. godini za 2024. godinu. Od 2026., a za financijsku godinu 2025., o održivosti počinju izvještavati sva velika poduzeća.⁴⁵

3.1. Struktura standarda

Europska savjetodavna skupina za financijsko izvještavanje (EFRAG) spomenute standarde razvila je tako da omogućavaju strukturirano izvještavanje o održivosti.

ESRS standardi uključuju razine izvješćivanja koje se svode na standarde primjenjive na sva poduzeća, zatim sektorske standarde i standarde na razini samog poduzeća.

Europska Unija razvila je ESRS standarde kako bi osigurala sveobuhvatno i dosljedno izvješćivanje o održivosti. Ovi standardi strukturirani su kako bi obuhvatili ključne aspekte okolišnih, društvenih i upravljačkih (ESG) čimbenika. U nastavku je prikazana tablica (Tablica 3.) koja detaljno razlaže podjelu ESRS standarda na opće, tematske i sektorske specifične standarde. Ova podjela omogućava poduzećima da izvještavaju o svojim održivim praksama, pružajući transparentne i usporedive informacije dionicima. Tablica služi kao vodič za razumijevanje različitih elemenata ESRS standarda i njihove primjene u praksi.

⁴³ EU Komisija, , op. cit., 187.

⁴⁴ EU Komisija, op. cit., 13.

⁴⁵ EU parlament i Vijeće, Direktiva (EU) 2022/2464, op. cit., 64.

Tablica 3.: ESRS standardi

MEĐUSEKTORSKI STANDARDI		OKOLIŠNI STANDARDI		DRUŠTVENI STANDARDI		UPRAVLJAČKI STANDARDI	
ESRS 1	Opći zahtjevi	ESRS E1	Klimatske promjene	ESRS S1	Vlastita radna snaga	ESRS G1	Poslovno ponašanje
ESRS 2	Opće objave	ESRS E2	Onečišćenje	ESRS S2	Radna snaga u lancu vrijednosti		
		ESRS E3	Voda i morski resursi	ESRS S3	Zajednice pod utjecajem		
		ESRS E4	Bioraznolikost i ekosustavi	ESRS S4	Potrošači i krajnji korisnici		
		ESRS E5	Cirkularna ekonomija				

Izvor: vlastiti rad autora prema podacima sa službene stranice Europske Unije, ec.europa.eu/commission/, preuzeto 31.04.2024.

Europski standardi za izvješćivanje o održivosti (ESRS) strukturirani su kako bi obuhvatili ključne aspekte održivosti o kojima poduzeća trebaju izvještavati. Podjela ESRS standarda obuhvaća Opće zahtjevi za izvješćivanje koji definiraju osnovne principe i zahtjeve za izradu izvješća o održivosti, uključujući obvezne elemente kao što su strategija, poslovni model, politika, akcijski planovi i alokacija resursa. Te Opće objave koje sadrže smjernice za općenito izvješćivanje koje se primjenjuju na sva poduzeća, pokrivajući teme kao što su upravljanje, strategija i analiza rizika. Nadalje, tematski standardi koji obuhvaćaju područja okoliša, društva i upravljanja. ESRS E – Okoliš su usmjereni na izvješćivanje o okolišnim temama kao što su klimatske promjene, onečišćenje i korištenje resursa. ESRS S – Društvo pružaju smjernice za izvješćivanje o društvenim aspektima, uključujući radna prava, ravnopravnost, zdravlje i sigurnost, te odnose s lokalnim zajednicama. ESRS G – Upravljanje

pokrivaju upravljačke teme poput poslovne etike, korporativnog upravljanja, antikorupcijskih mjera i transparentnosti. Dok ESRS sektorski specifični standardi, koji zbog svoje usmjerenosti ka razvitku specifičnih potreba i izazova različitih industrija nisu navedeni u prethodnoj tablici (Tablica 3.), omogućuju prilagođeno izvješćivanje koje odražava jedinstvene karakteristike svakog sektora.

Sveobuhvatna podjela ESRS standarda omogućava detaljno izvješćivanje o svim aspektima održivosti. Struktura koja pokriva opće, tematske i sektorske standarde osigurava da poduzeća mogu transparentno i precizno prikazati svoje prakse i napredak u području održivosti.

Cilj europskih standarda izvještavanja o održivosti je definirati informacije o održivosti koje poduzeća moraju objaviti u skladu s Direktivom 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća. Ovi standardi također specificiraju informacije koje poduzeće treba objaviti o svojim značajnim učincima, rizicima i prilikama vezanim uz okolišne, socijalne i upravljačke aspekte održivosti.

3.2. Ključne promjene

Europska komisija uključila je pregled značajnih promjena u usporedbi s nacrtom ESRS-a koje je Europska savjetodavna grupa za financijsko izvještavanje (EFRAG) predao Europskoj komisiji u studenom 2022. Promjene napravljene nakon razdoblja povratnih informacija u lipnju 2023. uključuju⁴⁶ :

- materijalnost, svi standardi i zahtjevi za objavu bit će predmet procjene materijalnosti, uz iznimku zahtjeva specificiranih u standardu ESRS 2: Opće objave;
- postupno uvođenje određenih zahtjeva, npr. poduzeća s manje od 750 zaposlenika imaju mogućnost u prvoj godini izvještavanja ne izvijestiti zahtjeve za objavu u standardu ESRS S1 Vlastita radna snaga, a u prve dvije godine imaju mogućnost ne objaviti informacije koje se traže prema standardu o bioraznolikosti (ESRS E4), radnicima u dobavljačkom lancu (ESRS S2), lokalnim zajednicama (ESRS S3) i kupcima (ESRS S4);
- zamjena obveznih zahtjeva obveznicima, npr. tranzicijski plan bioraznolikosti, pokazatelje o ne-zaposlenicima (engl. *non-employees*) i objašnjenje zašto poduzeće neku temu smatra nematerijalnom;

⁴⁶ IDOP, *Europski standardi za izvješćivanje o održivosti*

- dodatna fleksibilnost u nekim objavama, npr. u izvještavanju o financijskim učincima koji proizlaze iz ESG rizika i informacijama o uključivanja dionika.

Bitno je naglasiti i važnost usklađivanja Europskih standarda za izvješćivanje o održivosti (ESRS) s globalnim standardima. Usklađivanje ESRS-a s međunarodnim standardima poput Global Reporting Initiative (GRI) i Sustainability Accounting Standards Board (SASB) omogućuje bolju usporedivost izvješća o održivosti na globalnoj razini. To olakšava investitorima i drugim dionicima usporedbu performansi različitih poduzeća. Također povećava transparentnost u izvješćivanju, jer poduzeća slijede dosljedne smjernice i kriterije za izvješćivanje. Slijedeći globalne standarde, ESRS osigurava da izvješćivanje o održivosti bude detaljno, sveobuhvatno i visoke kvalitete. Ovo pomaže poduzećima da bolje razumiju i upravljaju svojim ESG rizicima i prilikama. Usklađivanje ESRS-a s globalnim standardima stoga igra ključnu ulogu u unaprjeđenju kvalitete, transparentnosti i usporedivosti izvješća o održivosti, čime doprinosi postizanju održivog razvoja na globalnoj razini.

ESRS predstavlja značajan napredak u području izvješćivanja o održivosti, s ciljem standardizacije i poboljšanja kvalitete izvješćivanja o održivosti diljem Europe. Jedan od najznačajnijih napredaka ESRS-a je naglasak na dvostrukoj materijalnosti koji povećava relevantnost i dubinu izvješća o održivosti, čineći ih korisnijima za dionike. Kako se poduzeća budu prilagođavala ovim novim standardima, ESRS će igrati ključnu ulogu u pokretanju poboljšanja performansi održivosti i transparentnosti, što će u konačnici doprinesti održivijem i odgovornijem načinu poslovanja samih poduzeća.

4. Analiza izvještaja o održivosti hotelskih poduzeća primjenom ESRS standarda

U ovom poglavlju analizirat će se izvješća o održivosti 2023. godine za triju vodećih hotelskih grupacija u Hrvatskoj: Arena Hospitality Group, Plava Laguna i Ilirija. Ova analiza temelji se na ESRS (European Sustainability Reporting Standards) standardima, pružajući uvid u usklađenost i implementaciju održivih praksi u njihovim poslovnim modelima. Poseban fokus bit će stavljen na identificiranje financijskih prilika i rizika koje proizlaze iz primjene novih standarda. Cilj je prikazati kako se ovi hotelski lanci prilagođavaju zahtjevima ESRS-a, te kako usklađivanje sa standardima može pozitivno ili negativno utjecati na njihovo poslovanje. Analiza će također obuhvatiti strategije i mjere koje ove grupacije poduzimaju kako bi integrirale održivost u svoje operacije, čime se dodatno naglašava važnost transparentnog i odgovornog poslovanja u suvremenom poslovnom okruženju.

4.1. ESRS E1Klimatske promjene

ESRS E1 zahtijeva da poduzeća jasno povežu informacije iz financijskih izvješća s klimatskim objavama. To uključuje izvještavanje o potencijalnim financijskim učincima fizičkih i tranzicijskih rizika i prilika povezanih s klimom. Zatim objava fizičkih i tranzicijskih rizika; poduzeća moraju objaviti iznos i popis trenutne neto imovine izložene fizičkim rizicima (kao što su ekstremni vremenski uvjeti) i tranzicijskim rizicima (koji proizlaze iz prijelaza na niskougljično gospodarstvo). Također se traži klasifikacija nekretnina prema razredima energetske učinkovitosti. Standard zahtijeva objavu potencijalnih obveza iz shema trgovanja emisijama koje su regulirane emisijama. Poduzeća također moraju objaviti ugovorne obveze za kupnju ugljičnih kredita. Potrebno je izvijestiti o udjelu prihoda od djelatnosti koje su izložene fizičkim i tranzicijskim rizicima. Ovo pomaže dionicima razumjeti koliko su poslovne aktivnosti poduzeća osjetljive na klimatske promjene i prijelazne procese. Poduzeća moraju opisati kako klimatski rizici i prilike utječu na njihovu strategiju i poslovni model. To uključuje informacije o politikama, akcijskim planovima i alokaciji resursa za upravljanje klimatskim rizicima i prilagodbu klimatskim promjenama.

Podatke o emisijama stakleničkih plinova nije moguće usporediti zbog toga što Plava Laguna d.d. planira tek u budućem izvještajnom razdoblju početi izvješćivati o njima. Podatci vezani za ugljične kredite i određivanje internih cijena ugljika nisu spomenuti ni u jednom od analiziranih izvješća. Slijedeća stavka je analiza

potrošnje energije. U tablici (Tablica 4.) navedena je ukupna potrošnja energije iskazana u mjernoj jedinici megadžul (MJ).

Tablica 4. : Ukupna potrošnja energije u 2023.

	AHG	PLAVA LAGUNA	ILIRIJA
Ukupna potrošnja energije (MJ)	154665919	307920793	29241100

Izvor: vlastiti rad autora prema podacima sa službenih stranica Arena Hospitality Group; Godišnje izvješće i financijski izvještaji za 2023., Plava Laguna; Godišnji izvještaj za 2023., Ilirija; Izvješće o održivosti za 2023., preuzeto: 30.06.2024.

Potrošnja energije prema ESRS E1 standardu uključuje detaljno izvješćivanje o ukupnoj količini energije koju poduzeće troši, razvrstanu prema izvorima energije, kao što su obnovljivi izvori, fosilna goriva i električna energija. Grupa AHG pod pojmom potrošnja ukupne energije obuhvaća potrošnju goriva iz neobnovljiva izvora, električne energije i grijanje. Plava Laguna uz potrošnju električne energije, navodi još i potrošnju prirodnog plina, loživog ulja, ukapljenog plina i goriva za vozila, ali i potrošnju energije iz fotonaponskih elektrana. Dok Ilirija u potrošnju ukupne energije ubraja potrošnju električne energije, plina i zemnog plina i lož ulja. U svrhu analiziranja potencijalnih materijalnih i tranzicijskih rizika i potencijalnih prilika klimatskih promjena AHG započinje s korištenjem alata koji koristi pri procjeni klimatskih rizika– *CLIMATIG*, koji se služi podacima iz različitih klimatskih modela, te satelitskim i povijesnim podacima kako bi izradio model koji bi imao mogućnost predviđanja klimatskih rizika. Plava Laguna ulaže u projekte energetske učinkovitosti i obnovljivih izvora energije i poduzima inicijative u svrhu osiguravanja uštede s financijskog aspekta, što se očituje u aktivnostima postavljanja fotonaponskih elektrana. Društvo Ilirija također prepoznaje utjecaj klimatskih promjena na poslovanje. Navodi kako učestalosti ekstremnih vremenskih mogu izazvati izvanredne i nepredvidive štete te ugroziti poslovanje, dok varijabilnost temperatura izravno utječe na dolaske i kvalitetu boravka. Povećanje razine mora ugrožava izgrađenu infrastrukturu smještenu neposredno uz obalu. Kako bi se prevladale klimatske promjene, Društvo provodi preventivne, tehničke, prostorne i funkcionalno organizacijske mjere. Implementacija mjera za poboljšanje energetske učinkovitosti donosi značajne financijske prilike i rizike za hotele. Povećanje energetske učinkovitosti može rezultirati uštedom troškova jer hoteli mogu smanjiti svoje energetske izdatke, što dugoročno vodi do značajnih financijskih ušteda. Osim toga, poduzeća koja primjenjuju održive prakse mogu privući sve veći broj gostiju koji

preferiraju ekološki odgovorne opcije, što može povećati prihod. Međutim, postoje i financijski rizici. Uvođenje energetske učinkovite tehnologije i obnovljivih izvora energije zahtijeva značajna početna ulaganja, što može predstavljati financijski pritisak. Nadalje, novi sustavi za upravljanje energijom i obnovljivi izvori energije mogu zahtijevati specijalizirano održavanje i obuku zaposlenika, čime se povećavaju operativni troškovi. Također, nepoštivanje novih regulativa vezanih uz emisije stakleničkih plinova može dovesti do kazni i pravnih problema, što negativno utječe na financijsko stanje poduzeća.

4.2. ESRS E2 Zagađenje

ESRS E2 se fokusira na teme vezane uz zagađenje. Poduzeća moraju izvijestiti o emisijama onečišćujućih tvari u zrak, vodu i tlo. To uključuje i kvantitativne podatke o tvarima koje su označene kao zabrinjavajuće (SoCs) i o tvarima koje su označene kao vrlo zabrinjavajuće (SVHCs).

U izvješćima poduzeća nisu bile prisutne informacije vezane za SoCs i SVHCs. Grupa AHG ne ispušta korištenu vodu izravno u okoliš, niti ispušta znatne količine zagađujućih tvari u zrak, a također ne proizvodi kemijske tvari kao dio svog poslovanja. Plava Laguna navodi kako u svrhu sprečavanja onečišćenja vode, zraka i tla održava opremu. Dok Društvo Ilirja provodi interne kontrole rada kotlovnica i kontinuirano razvijaju tehnološka poboljšanja kako bi smanjili emisije onečišćujućih plinova u atmosferi.

Financijske prilike i rizici povezani s dijelom prihoda koji se odnosi na tvari koje su označene kao zabrinjavajuće (SoCs) i tvari koje su označene kao vrlo zabrinjavajuće (SVHCs), kapitalni izdaci (*CapEx*) i operativni izdaci (*OpEx*) koji se odnose na incidente mogu se opisati na sljedeći način. Kapitalna ulaganja u održive tehnologije i prakse, poput sustava za pročišćavanje vode ili energetske učinkovite uređaja, mogu smanjiti dugoročne operativne troškove. Iako su početni troškovi visoki, povrat investicije može biti značajan zbog smanjenih troškova energije i vode, kao i smanjenja izdataka povezanih s incidentima i kaznama. Nepoštivanje propisa vezanih za SoC/SVHC može rezultirati visokim kaznama i pravnim troškovima, što može značajno smanjiti prihode. Incidenti povezani s ekološkim onečišćenjem ili sigurnosnim rizicima mogu rezultirati visokim operativnim troškovima. Rješavanje incidenata zahtijeva trenutne resurse, a mogući su i dodatni troškovi za sanaciju, pravne usluge i kompenzacije. To može značajno opteretiti operativni proračun poduzeća. Iako su ulaganja u održive tehnologije korisna, visoki početni kapitalni izdaci mogu

predstavljati financijski teret, osobito za manja hotelska poduzeća. Također, postoji rizik da tehnologija postane zastarjela prije nego što se investicija u potpunosti isplati.

4.3. ESRS E3 voda i morski resursi

ESRS E3 standard se specifično bavi pitanjima vezanim uz korištenje i zaštitu vodnih resursa i morskih ekosustava. Ovaj standard postavlja smjernice za objavu informacija o korištenju vode, utjecaju na vodne resurse, strategijama zaštite vodnih tijela i morskih ekosustava te upravljanju rizicima povezanim s vodom. Poduzeća moraju objaviti podatke o ukupnoj potrošnji vode i o učinkovitosti korištenja vode, uključujući mjere za smanjenje potrošnje vode i povećanje učinkovitosti. Poduzeća trebaju objaviti informacije o utjecajima svojih aktivnosti na lokalne vodne resurse i morske ekosustave. ESRS E3 zahtijeva da poduzeća opišu svoje politike, strategije i ciljeve za zaštitu vodnih resursa i morskih ekosustava.

Grupa AHG ima uspostavljen središnji sustav za nadzor nad infrastrukturom vode pomoću kojeg dobivaju informacije o potrošnji i pritisku vode na mjernim mjestima, što omogućuje ukazati na potencijalne gubitke ili oštećenja vode. Također su ugradili sanitarnu opremu s niskom potrošnjom vode u svrhu kolektivnog smanjivanja potrošnje vode. U izvješću su također naveli kako ne ispuštaju iskorištenu vodu u okoliš, sradve otpadne vode ispuštaju se u lokalnu infrastrukturu za obradu otpadnih voda, koja je pod nadzorom komunalnih službi.. Istaknuto je i kako su ugradili sustav obrnute osmoze morske i slane vode kako bi zadovoljivi vlastite potrebe navodnjavanja. Plava Laguna u svom izvješću navodi kako potrošnju vode prate putem mjesečnih i tjednih izvještaja, integrirali su i središnji sustav za nadzor koji omogućuje lako praćenje potrošnja vode na mjernim mjestima te se pomoću toga svako odstupanje dokumentira. Što rezultira otkrivanjem potencijalnih gubitaka vode ili oštećenja u vodovodnoj infrastrukturi. Za pročišćavanje otpadnih voda na određenim lokacijama koriste se uređaji za pročišćavanje, dok je u kampu Camping Park Umag instaliran MBR – membranski biološki pročišćivač otpadnih voda. Reciklirana voda iz ovog sustava koristi se za navodnjavanje zelenih površina i za ispiranje vodokotlića. Otpadne vode proizvedene u objektima Društva Ilirija također prvo prolaze procese pročišćavanja. Društvo je 2021.g. pribavilo dozvolu za korištenje vode za navodnjavanje zelenih površina iz bušotine u kampu „Park Soline“. Time je Društvo posvetilo veliku pažnju smanjenju upotrebe pitke vode za navodnjavanje hortikulturnih površina u kampu, koristeći isključivo vlastiti izvor vode.

Tablica 5.: Analiza potrošnje vode po broju prodanih smještajnih jedinica u 2023.

	AHG	PLAVA LAGUNA	ILIRIJA
Broj prodanih smještajnih jedinica	1.016.824	1.992.221	194.604
Potrošnja vode (m³)	511.000	1.483.335	176,010.00

Izvor: vlastiti rad autora prema podacima sa službenih stranica Arena Hospitality Group; Godišnje izvješće i financijski izvještaji za 2023., Plava Laguna; Godišnji izvještaj za 2023., Ilirija; Godišnji izvještaj za 2023., preuzeto: 30.06.2024.

U tablici (Tablica 5.) analizirana je potrošnja vode po broju prodanih smještajnih jedinica za tri hotelske grupacije: Arena Hospitality Group, Plava Laguna i Ilirija. Rezultati ukazuju na varijacije u potrošnji vode između ovih poduzeća, što može biti rezultat različitih operativnih praksi, učinkovitosti sustava za upravljanje vodom te specifičnosti svakog pojedinačnog objekta. Ovakva analiza omogućuje identifikaciju područja gdje su moguća poboljšanja u učinkovitom korištenju vode, što je ključno za održivo upravljanje resursima i smanjenje operativnih troškova.

Optimizacija potrošnje vode predstavlja značajne financijske prilike. Smanjenje potrošnje vode može značajno smanjiti operativne troškove, posebno u regijama gdje je voda skupa ili gdje su uvedeni visoki porezi na potrošnju vode. Zatim, implementacija sustava za reciklažu i ponovnu upotrebu vode mogu dodatno smanjiti troškove. Primjerice, korištenje reciklirane vode za navodnjavanje zelenih površina ili za ispiranje toaleta može smanjiti ukupnu potrošnju pitke vode. Također postoje mogućnosti raznih poticaja ili subvencija od strane lokalnih vlasti ili vlade za poduzeća koja ulažu u sustave za uštedu vode i održivo upravljanje resursima, te bi pristup tim financijskim poticajima dodatno smanjio troškove implementacije tih sustava i ubrzao povrat investicija.

Financijski rizici povezani s potrošnjom vode također predstavljaju značajne izazove za poduzeća. Prvo, povećanje cijena vode može znatno povećati operativne troškove, posebno u područjima s ograničenim vodenim resursima ili gdje se uvode visoke naknade za korištenje vode. Nadalje, nedostatak vode ili restrikcije u vodoopskrbi mogu ozbiljno ugroziti poslovanje poduzeća. U ekstremnim slučajevima, nestašica vode može dovesti do zatvaranja objekata ili smanjenja kapaciteta, što izravno smanjuje prihode. Visoki početni troškovi

implementacije novih tehnologija i sustava za upravljanje vodom mogu predstavljati financijski teret, osobito za manja hotelska poduzeća s ograničenim proračunima.

4.4. ERS E4 Biološka raznolikost i ekosustavi

ESRS E4 se specifično bavi pitanjima vezanim uz biološku raznolikost i ekosustave. Ovaj standard postavlja smjernice za objavu informacija o utjecaju poslovnih aktivnosti na biološku raznolikost, upravljanju rizicima i prilagodbi, te strategijama za očuvanje i obnavljanje ekosustava. Također uključuje informacije o dobivenim dozvolama, certifikatima, te bilo kakvim prekršajima ili kaznama vezanim uz zaštitu biološke raznolikosti.

AHG grupa ima tri kampa, Tašalera, Medulin i Stupice, koji se nalaze sunutar granica parka prirode Zaštićena priroda južne Istre. Njihovo djelovanje usklađeno je s relevantnim zakonodavstvom EU-a i nacionalnim propisima za očuvanje prirode. Također, već dugi niz godina osvaja međunarodnu oznaku „Plave zastave“ za dvije plaže na poluotoku Verudela, plaža Yacht i plaža Ambrela. Grupa je i korisnik certifikata Zeleni ključ za sve svoje objekte. Plava Laguna je prva turistička kompanija u Poreču koja je prepoznala važnost očuvanja mora i priobalja, te je već 1999. godine pridobila priznanje „Plave zastave“. Tijekom 2023. godine, više od dvije trećine plaža pod upravljanjem Plave Lagune, odnosno 17 plaža i jedna marina, nosilo je ovo priznanje. Kamp „Park Soline“ društva Ilrija je nositelj međunarodnog certifikata Zeleni ključ. Navedenim certifikatom se potvrđuje zadovoljavanje svih kriterija održivog razvoja i zaštite okoliša.

Potencijalni financijski učinci bioraznolikosti i ekosustava za poduzeća uključuju rizike i mogućnosti koje proizlaze iz njihove interakcije s okolišem. Rizici uključuju potencijalne štete na ekosustavima zbog turističkih aktivnosti, što može dovesti do gubitka prirodnih atrakcija koje privlače goste. Oštećenje bioraznolikosti može smanjiti atraktivnost destinacije, negativno utjecati na reputaciju hotela i smanjiti prihode. Također, nepridržavanje ekoloških propisa može rezultirati kaznama i pravnim troškovima, povećavajući operativne troškove. S druge strane, postoje značajne financijske mogućnosti povezane s očuvanjem bioraznolikosti i ekosustava. Poduzeća koja se aktivno bave očuvanjem okoliša mogu privući ekološki osviještene goste, što može povećati popunjenost kapaciteta i prihode. Sudjelovanje u programima očuvanja bioraznolikosti može donijeti i dodatne prihode kroz ekoturizam i sponzorske programe.

4.5. ESRS E5 Korištenje resursa i kružno gospodarstvo

Ovaj standard postavlja smjernice za objavu podataka vezanih za prijelaz sa korištenja neobnovljivih izvora energija na osiguranje i doprinos proizvodnje obnovljivih izvora i regeneracije ekosustava. Također ovim standardom treba biti obuhvaćeno pitanje kružnog gospodarstva. Obuhvaćeno je i samo pitanje otpada, točnije količine koje se proizvedu i njegova raščlamba uključujući proces recikliranja i upravljanja otpadom.

AHG po pitanju smanjenja količine otpada provodi mjere pravilnog odvajanja otpada po vrsti, primjer toga je projekt „Smanji prehrambeni otpad“, koji je 2023. proveden u hotelu Park Plaza Histria. Plava Laguna mjerama kao što su selekcija otpada, promicanje paperless poslovanja, uvođenje ekološko prihvatljivih i edukacije o smanjenju biootpada također utječe na smanjenje količine otpada. Gospodarenje otpadom u objektima Društva Ilirja uključuje aktivnosti sprečavanje mogućih onečišćenja zbog nastanka i nepravilnog rukovanja s opasnim i neopasnim vrstama otpada, vođenje pripadajuće dokumentacije odnosno evidentiranje i praćenje nastanka i tijeka otpada uključujući i godišnju prijavu ukupno nastalih količina otpada, kontrolu pravilnog razvrstavanja otpada i edukaciju zaposlenika. U tablici (Tablica 6.) navedeni su konkretni podaci o količini otpada izraženi u mjernoj jedinici tona (t) koju su navedena hotelska poduzeća proizvela u 2023.g.

Tablica 6.: Proizvedena količina otpada u 2023.

Sastav otpada	AHG	PLAVA LAGUNA	ILIRJA
Opasan (t)	1,59	29,5	40.963
Neopasan (t)	2305,32	2.270,7	126.748
Ukupno (t)	2306,91	2.300,2	167.711

Izvor: vlastiti rad autora prema podacima sa službenih stranica Arena Hospitality Group; Godišnje izvješće i financijski izvještaji za 2023., Plava Laguna; Godišnji izvještaj za 2023., Ilirija; Izvješće o održivosti za 2023., preuzeto: 30.06.2024.

Grupa AHG klasificira opasan otpad kao otpad koji može sadržavati tvari koje se moraju zbrinuti u skladu sa zahtjevima EU Direktive o gospodarenju otpadom. Plava Laguna pod opasnim otpadom navodi elektronički i električni otpad i rashladne uređaje. Opasni otpad Društva Ilirja sastoji se od otpadnih tiskarskih tonera, elektronskog otpada, fluorescentnih cijevi, otpad koji sadrži živu, motorna, strojna i maziva ulja, muljevi iz separatora ulje/voda i zauljena voda, ambalaža koja sadrži ostatke opasnih tvari ili je onečišćena opasnim tvarima itd.

Proizvodnja manje količine i njegovo pravilno razvrstavanje mogu donijeti nekoliko financijskih prilika za poduzeće. Smanjenje količine otpada znači niže troškove odvoza i

odlaganja, što direktno smanjuje operativne troškove poduzeća. Mnoge vlade i lokalne vlasti nude poticaje i subvencije za poduzeća koja smanjuju količinu otpada i aktivno sudjeluju u reciklaži, što može dodatno smanjiti troškove. Poštivanje ekoloških propisa i smanjenje otpada mogu smanjiti rizik od kazni i pravnih troškova, te osigurati usklađenost s budućim zakonskim zahtjevima. Dodatno, smanjenje otpada često ide ruku pod ruku s učinkovitijim korištenjem resursa, što smanjuje troškove sirovina i energije.

Plava Laguna kontinuirano ulaže u obnovljive izvore energije. Neki od primjera uključuju postavljanje fotonaponskih elektrana na više objekata, ugradnja punionica za električna vozila, zamjenu obične rasvjete LED rasvjetom. Grupa AHG u 2023g. ugovorila je ugradnju solarnih sustava, te će u 2024. proizvesti pet posto svojih potreba za električnom energijom na četiri lokacije u Hrvatskoj. Također su povećali ponudu stanica za punjenje električnih vozila. Ilirija je korisnik ZelEn energije, to jest energije iz obnovljivih izvora, a istovremeno u većini svojih objekata koristi ekološki čišće energente (zemni i ukapljeni plin).

Korištenje obnovljivih izvora energije može donijeti brojne financijske prilike. Prvo, korištenje solarne energije, vjetroelektrana ili geotermalnih sustava može značajno smanjiti troškove za energiju, što omogućuje smanjenje operativnih troškova, jer obnovljivi izvori energije često imaju niže varijabilne troškove u usporedbi s fosilnim gorivima. Uz to, mnoge vlade i lokalne vlasti nude poticaje, subvencije i porezne olakšice za ulaganja u obnovljive izvore energije. To može smanjiti početne troškove instalacije i ubrzati povrat investicije. Nadalje, ulaganje u obnovljive izvore energije može poboljšati imidž poduzeća kao ekološki osviještene destinacije, privlačeći goste koji preferiraju održive prakse. Ovo može povećati popunjenost kapaciteta i lojalnost gostiju. Na kraju, korištenje obnovljivih izvora energije pomaže hotelima da se usklade s budućim ekološkim propisima i standardima, smanjujući rizik od kazni i pravnih problema.

4.6. ESRS S1 vlastita radna snaga

Pri analizi ESRS S standarda koji predstavljaju aspekt društva, za potrebe rada detaljno će se analizirati samo ESRS S1 standardi koji su usmjereni na pitanja vezana uz radnike poduzeća. ESRS S1 obuhvaćaju slijedeća pitanja: uvjeti rada, prava zaposlenika, raznolikost, jednakost, zdravlje i sigurnost na radu, te profesionalni razvoj, ravnoteža između posla i privatnog života, razlika u plaćama između muških i ženskih zaposlenika, omjer plaća izvršnog direktora i incidenti i pritužbe u ljudskim resursima.

Pri analizi promatranih izvješća ni u jednom poduzeću nije zabilježen slučaj diskriminacije u 2023.g. Veliki je naglasak stavljen na provođenje politika zdravlja i sigurnosti na radu. AHG naglašava da kontinuirana obuka svih zaposlenika, koju provode interno i u suradnji s ovlaštenim organizacijama, omogućuje preventivno djelovanje na svim razinama poslovanja. Također, redoviti liječnički pregledi za gotovo sve grupe i kategorije zaposlenika osiguravaju praćenje i preventivno djelovanje na zdravlje zaposlenika. Ilirija politike zdravlja i sigurnosti provodi putem Službe sigurnosti, koja omogućuje brigu o zdravstvenoj sigurnosti svih zaposlenika na razini kompanije, te se provode kontinuirane edukacije. Plava Laguna provodi obuku zaposlenika o zdravlju i sigurnosti na radnom mjestu, te organizira edukacije o zaštiti na radu prilikom zapošljavanja. Također, u skladu s potrebama radnih mjesta, provode dodatna stručna osposobljavanja u suradnji s ovlaštenim tvrtkama.

Kontinuirano obučavanje i edukacija zaposlenika ključni su za povećanje produktivnosti, kvalitetu rada i prilagodbu promjenama. Oni poboljšavaju zadovoljstvo i motivaciju zaposlenika, smanjuju rizik od nesreća na radu, te omogućuju poduzećima da zadrže konkurentsku prednost. Analizirana poduzeća prepoznala su važnost ove teme, što je vidljivo iz tablice (Tablica 7.) koja prikazuje broj sati posvećenih edukaciji zaposlenika.

Tablica 7. : Proizvedena količina otpada u 2023..

	AHG	PLAVA LAGUNA	ILIRIJA
Prosječan broj sati po zaposlenom	26,1	31	11

Izvor: vlastiti rad autora prema podacima sa službenih stranica Arena Hospitality Group; Godišnje izvješće i financijski izvještaji za 2023., Plava Laguna; Godišnji izvještaj za 2023., Ilirija; Izvješće o održivosti za 2023., preuzeto: 30.06.2024.

Neki od programa edukacije i osposobljavanja koje provodi AHG su „Razvoj standarda zanimanja, standarda kvalifikacija i stručnih kurikuluma za programe iz područja turizma i hotelijerstva“ i usavršavanje „ Arena Management Development“. Ilirija edukaciju svojih zaposlenika provodi u suradnji s vanjskim ovlaštenim tvrtkama, udrugama i institutima specijaliziranim za edukacije iz različitih područja i vodećim sveučilišnim i veleučilišnim ustanovama u Republici Hrvatskoj. Tijekom 2023. Plava Laguna održala je niz edukacija iz programa razvoja za zaposlenike u svrhu daljnjeg karijernog razvoja.

Povećana produktivnost i bolji uvjeti rada mogu rezultirati većim zadovoljstvom zaposlenika i nižom stopom fluktuacije, što direktno doprinosi financijskim prilikama za

hotele. Motivirani i angažirani zaposlenici, koji osjećaju podršku i imaju prilike za razvoj, često su produktivniji i vjerniji svojim poslodavcima. Pozitivan imidž branda također igra značajnu ulogu; hoteli koji se ističu kao dobri poslodavci mogu lakše privući i zadržati talentirane radnike, što dodatno doprinosi njihovom uspjehu. Međutim, postoje i financijski rizici povezani s ovim pristupom. Obuka zaposlenika za usvajanje novih praksi i razvoj profesionalnih vještina može biti skupa. Nepovoljni radni uvjeti mogu dovesti do visoke stope fluktuacije zaposlenika, što povećava troškove zapošljavanja i obuke novih radnika.

4.7. G1 Korporativna kultura i poslovno ponašanje

ESRS G1 standardi odnose se na korporativnu kulturu i poslovno ponašanje. Što uključuje upravljanje odnosa s dobavljačima, prakse plaćanja, prevenciju i otkrivanje korupcije i podmićivanje, događaje korupcije ili podmićivanja. Uspoređujući izvješća o održivosti promatranih poduzeća možemo zaključiti kako nije zabilježen niti jedan slučaj korupcije ili podmićivanja ni u jednom poduzeću. Iako nisu navedene konkretne prakse plaćanja u izvješćima, može se istaknuti kako poduzeća potiču suradnju s dobavljačima koja je usklađena s ESG čimbenicima.

Izvješćivanje prema navedenom standardu donosi operativnu efikasnost i uštede u vidu smanjenje rizika od tužbi i kazni, dakle poštivanje propisa i etičkih standarda može smanjiti rizik od pravnih problema, kazni i tužbi, što dugoročno štedi novac.

4.8. Kritički osvrt na izvješćivanje hotelskih poduzeća

Poduzeća su pokazala određeni napredak u izvješćivanju o održivosti, ali još uvijek postoji značajan prostor za poboljšanje u pogledu detaljnosti, transparentnosti i sveobuhvatnosti njihovih izvješća. Trenutno izvještavaju u skladu s nekim aspektima ESRS standarda, ali kako bi se u potpunosti uskladili s novim zahtjevima, potrebno je jasnije definirati i prikazati strategije i mjere za smanjenje emisija stakleničkih plinova, pružiti detaljnije kvantitativne podatke o onečišćujućim tvarima, poboljšati izvješćivanje o očuvanju biološke raznolikosti i utjecaju njihovih aktivnosti na ekosustav, detaljnije izvještavati o prijelazu na obnovljive izvore energije i strategijama za smanjenje otpada te povećati transparentnost u socijalnim standardima, posebno u razlici plaća i praksama plaćanja. Plava Laguna pokazuje nedostatak podataka vezanih za strategije smanjenja emisija stakleničkih plinova, kao i konkretnih informacija o samim emisijama. S druge strane, kod Društva Ilirija nedovoljno su definirane politike i akcijski planovi kojima se planiraju služiti za upravljanje klimatskim rizicima i prilagodbu klimatskim promjenama. AHG Grupa treba poboljšati izvješćivanje o potrošnji

vode, naglasak na pružanje podataka o potrošnji vode po broju noćenja, što trenutno nedostaje u njihovim izvješćima. Također, svim analiziranim poduzećima nedostaju detaljni podatci i informacije o politikama i akcijama prijelaza s neobnovljivih izvora energije na obnovljive izvore. Konkretno, potrebno je jasno prikazati kako njihove inicijative doprinose povećanju proizvodnje i korištenja obnovljivih izvora energije, što bi značajno doprinijelo transparentnosti i razumijevanju njihovih održivih praksi. U pogledu socijalnih standarda, dok je vidljiv napredak u obuci zaposlenika i programima za poboljšanje njihovog zdravlja i sigurnosti, veći naglasak treba biti stavljen na transparentnost u razlici plaća između muških i ženskih zaposlenika te omjer plaća izvršnog direktora. Trenutno samo AHG Grupa ima objavljene ove podatke, što pokazuje potrebu za većom transparentnošću i u drugim poduzećima

Zaključno, iako su dosadašnja izvješća o održivosti obuhvaćala širok spektar informacija vezanih za održive poslovne prakse koje primjenjuju, dolaskom novih standarda poduzeća će trebati uložiti dodatne napore kako bi poboljšala svoje prakse izvješćivanja i u potpunosti se uskladila s ESRS standardima.

5. Zaključak

U radu su detaljno istraženi i analizirani različiti aspekti računovodstva okoliša, njegov povijesni razvoj te njegovu ulogu u osnovici za razvoj računovodstva održivosti. Računovodstvo okoliša, kao specijalizirana grana računovodstva, omogućuje kvantifikaciju i izvještavanje o ekološkim troškovima i koristima, čime pomaže poduzećima u donošenju informiranih odluka koje smanjuju njihov ekološki otisak. Povijesni razvoj računovodstva okoliša ukazuje na postupnu evoluciju svijesti o važnosti očuvanja okoliša, što je postavilo temelje za suvremene prakse održivosti. Ovaj razvoj naglašava sve veću potrebu za integracijom nefinancijskih elemenata u računovodstvene prakse, omogućujući poduzećima da preuzmu odgovornost za svoje ekonomske rezultate i utjecaje na okoliš i društvo.

Tema izvještavanja o održivosti obrađena je kroz definicije, standarde i zakonsku regulativu, s posebnim naglaskom na novu Direktivu o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD). Ova direktiva predstavlja značajan korak naprijed u harmonizaciji izvještavanja o održivosti s financijskim izvještavanjem, zahtijevajući od poduzeća sveobuhvatno izvještavanje o njihovim učincima na okoliš, društvo i upravljanje (ESG faktori). U tom kontekstu, ESRS standardi pružaju detaljne smjernice koje poduzećima olakšavaju usklađivanje s novim zakonskim zahtjevima.

Glavni dio rada posvećen je analizi izvješća o održivosti triju vodećih hotelskih grupacija u Hrvatskoj - Arena Hospitality Group, Plava Laguna i Ilirija. Izvješća ovih poduzeća analizirana su prema ESRS standardima, pri čemu su identificirane financijske prilike i rizici koje donosi usklađivanje s ovim standardima. Analiza je pokazala da su navedena poduzeća svjesna važnosti održivosti i aktivno rade na integraciji održivih praksi u svoje poslovne modele. Međutim, također su uočeni određeni prostori za poboljšanje, posebno u pogledu detaljnosti i transparentnosti izvještavanja.

Ovaj rad naglašava važnost kontinuiranog unapređenja praksi održivosti i transparentnosti izvještavanja kako bi se osigurala dugoročna održivost poslovanja i zadovoljstvo svih dionika. Primjena ESRS standarda predstavlja ključan korak prema postizanju tih ciljeva, omogućavajući poduzećima da bolje razumiju i upravljaju svojim ekološkim, društvenim i upravljačkim utjecajima. Kroz ovu analizu, dobili smo jasniji uvid u trenutne prakse i izazove s kojima se suočavaju hotelska poduzeća, te smjernice za buduće unapređenje njihovih strategija održivosti i praksa izvješćivanja.

Bibliografija

- Anthony Hopwood, Jeffrey Unerman, *Accounting for Sustainability*, London, Routledge, 2010.
- Arena Hospitality Group, *Godišnje izvješće i financijski izvještaji za 2023.g.* <https://www.arenahospitalitygroup.com/datastore/filestore/30/Godisnje-izvjesce-2023.pdf>, (pristupljeno 30.06.2024.)
- Bebbington, Jan & Larrinaga, Carlos, 2014. *Accounting and sustainable development: An exploration*, Accounting, Organizations and Society, Elsevier, 2014.
- Brundtland, G.H., *Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development*. A/42/427., 1987., <http://www.un-documents.net/ocf-ov.htm>, (pristupljeno 2. svibnja 2024.)
- Charl Villiers, Warren Maroun, *Sustainability Accounting and Integrated Reporting*, London, Routledge, 2017
- David William Pearce, Anil Markandya, Edward Barbier, *Blueprint for a green economy*, Earthscan, 1989.
- Europska Komisija, *Delegirana uredba 2023/2772 o dopuni Direktive 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu standarda izvještavanja o održivosti*, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302772, (pristupljeno: 8. lipnja .2024).
- European Parliament and of the Council, *Directive (EU) 2022/2464*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>, (pristupljeno: 19. svibnja 2024.)
- European Commission, *European Sustainability Reporting Standards*, ec.europa.eu3, (pristupljeno: 3. svibnja 2024.)
- Europska Komisija, *Akcijski plan o financiranju održivog rasta*, eur-lex.europa.eu7, (pristupljeno: 17. lipnja 2024.)
- Europska Komisija, *Akcijski plan o financiranju održivog rasta*, 2018. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018DC0097> (pristupljeno: 17. svibnja 2024).
- Europski revizorski sud, *Izješćivanje o održivosti: pregled stanja u institucijama i agencijama EU-a*, eca.europa.t, (pristupljeno: 28. travnja 2024.)
- Europski parlament i Vijeće, *Europski zakon o klimi*, eur-lex.europa.eu1, (pristupljeno: 17. lipnja 2024.)
- Gokten, Ozerhan i Okan Gokten, *The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 2020.
- GRI, Our mission and history, globalreporting.org/, (pristupljeno: 25. travnja .2024.)
- GRI, The value of sustainability reporting and the GRI Standards, [globalreporting.org-](https://globalreporting.org/), (pristupljeno: 1. lipnja.2024.)

Hopwood, Anthony G., and Jeffrey Unerman, *Accounting for sustainability: Practical insights.*, Earthscan, 2010.

IDOP, *Direktiva o korporativnom izvješćivanju o održivosti (CSRD)*, [idop.hr /](https://www.idop.hr/), (pristupljeno: 10. travnja 2024).

Ilirija, Izvješće o održivosti za 2023.g., <https://storage.googleapis.com/bidstorage/ilirija/ilirija-dd-izvjestaj-o-odrzivosti-za-2023-godinu-667e7a875aaf5.pdf>,(pristupljeno:: 30. lipnja .2024.)

Matias Laine, Matias Laine, Helen Tregidga, Helen Tregidga, Jeffrey Unerman, *Sustainability accounting and accountability*, Routledge, 2010.

Plava Laguna, Godišnji izvještaj za 2023.g., <https://biz.plavalaguna.hr/hr/korporativneinformacije/plava-laguna/financijska-izvjesca>, preuzeto: 30.06.2024.

Rob Gray, *The greening of accountancy: The profession after Pearce*, Michigansko sveučilište, Certified Accountants Publications, 1990.

Stefan Schaltegger, Martin Bennett, and Roger Burritt., *Sustainability accounting and reporting: development, linkages and reflection. An introduction. Sustainability accounting and reporting.*, Dordrecht, Springer, 2006.

UN, *The 17 goals*, sdgs.un.org/goals, preuzeto: 17.05.2024.

UNFCCC, Pariški sporazum o klimatskim promjenama, [consilium.europa.EU](https://www.consilium.europa.eu), (pristupljeno:: 17. lipnja 2024).

Uredba (EU) 2019/2033 o bonitetnim zahtjevima za investicijska društva, [eur-lex.europa](https://eur-lex.europa.eu), (pristupljeno: 16. svibnja 2024.)

Uredba (EU) 2020/852 o uspostavi okvira za olakšavanje održivih ulaganja, [eur-lex.eu/](https://eur-lex.europa.eu) , preuzeto: 17.5.2024.

Uredba (EU) 2019/2088 Europskog parlamenta i Vijeća, [eur-lex.eu-](https://eur-lex.europa.eu),(pristupljeno: 17. svibanj .2024.)

Vijeće EU, *Europski zeleni plan*, [consilium.europa.eu/](https://www.consilium.europa.eu/) , (pristupljeno: 17. lipnja 2024).

Popis ilustracija

Tablice

Tablica 1.	Razlike između Direktive o nefinancijskom izvještavanju i Direktive o korporativnom izvještavanju	16.
Tablica 2.	Međunarodni okviri za nefinancijsko izvješćivanje	19.
Tablica 3.	ESRS standardi	23.
Tablica 4.	Ukupna potrošnja energije u 2023.	27.
Tablica 5.	Analiza potrošnje vode po broju prodanih smještajnih jedinica u 2023.	30.
Tablica 6.	Proizvedena količina otpada u 2023.	32.
Tablica 7.	Proizvedena količina otpada u 2023.	34.