



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

Маст. екон. Маја С. Стојановић

**ИЗВЕШТАВАЊЕ О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ –
НОРМАТИВНИ И РАЧУНОВОДСТВЕНИ АСПЕКТИ**

докторска дисертација

Ниш, 2015. године



UNIVERSITY OF NIŠ
FACULTY OF ECONOMICS

MSc Maja S. Stojanović

**ENVIRONMENTAL REPORTING –
NORMATIVE AND ACCOUNTING ASPECTS**

Doctoral Dissertation

Niš, 2015

Комисија за оцену и одбрану докторске дисертације

Ментор:

Др Јован Крстић, редовни професор,
Универзитет у Нишу, Економски факултет

Чланови комисије:

1. Др Дејан Спасић, ванредни професор,
Универзитет у Нишу, Економски факултет

2. Prof. Dr. Axel Haller,
Катедра за финансијско рачуноводство и ревизију, Универзитет у Регензбургу,
Немачка (Chair for Financial Accounting and Auditing, University of Regensburg,
Germany)

Датум одбране докторске дисертације: _____

Ова докторска дисертација написана је највећим делом током мог истраживачког боравка на Универзитету у Регензбургу.

Најискреније се захваљујем ментору проф. др Јовану Крстићу на усмеравању, саветима и корисним сугестијама током израде ове докторске дисертације.

Посебно се захваљујем др Дејану Спасићу, ванредном професору на Економском факултету Универзитета у Нишу, на сталном подстицању и драгоценој помоћи у свим фазама израде ове дисертације.

Веома сам захвална и проф. др Axel-у Haller-у са Универзитета у Регензбургу, на могућности да боравим на Катедри за финансијско рачуноводство и ревизију поменутог универзитета, као и на његовим корисним саветима и примедбама при писању рада.

Мојим најдражим, мајци Сарајчици, сестри Драгани и дечку Daniel-у, захваљујем се што су својом великом љубављу, пажњом и разумевањем учинили да истрајем.

У знак несебичне љубави и искреног поштовања посвећујем ову докторску дисертацију мојој мајци Сарајчици, за све напоре које је учинила током читавог мог школовања, и мом оцу Стојанчи који би се са мном поносио.

Ниш, јануар 2015. године

Маја Стојановић

Научни допринос докторске дисертације

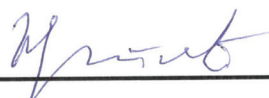
У домаћој научној и стручној литератури ретки су радови који се на свеобухватан начин баве извештавањем о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа. Стога се значај овог истраживања, као самосталног научног рада, огледа управо у доприносу недовољној истражености, и посебно због чињенице да оваква врста извештавања представља новину у домаћој рачуноводственој теорији и пракси. У новије време многа предузећа руководећи се принципима одрживог развоја и друштвене одговорности, посебно одговорности за заштиту животне средине, с једне стране и профитне мотивације с друге стране, стављају све већи акценат на обелодањивању информација о утицају својих пословних активности на квалитет животне средине и друштво уопште. Дакле, извештавање о трострукој основи подразумева проширење традиционалног модела екстерног финансијског извештавања тако што се поред финансијских перформанси у обзир узимају и еколошке и друштвене перформансе пословања предузећа. Према томе, покушај конципирања модела извештавања о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања, применљивог у предузећима која послују у Републици Србији свакако представља својеврстан научни допринос ове докторске дисертације. Модел извештавања о заштити животне средине у Србији мора се развијати уз пуно уважавање како специфичности самих предузећа, тако и услова, околности и регулаторног оквира у којима она послују и мора бити флексибилан у одговарајућој мери. Имајући у виду да је концепт одрживог развоја кључни елемент политичке стратегије на нивоу Европске уније, који има, поред осталог, и јак утицај на политички усмерено понашање предузећа, предмет истраживања је такође релевантан за политички циљ Републике Србије да постане чланица Европске уније, јер помаже Влади, као и предузећима у процесу конвергенције ка правилима и праксама у земљама чланицама ЕУ (па чак и ка правилима и праксама на глобалном нивоу).

Scientific contribution of the doctoral dissertation

In domestic scientific and professional literature there are rare papers which are dealing in a comprehensive way with reporting on economic, environmental and social aspects of business. Therefore, the significance of this research, as an independent scientific work, is reflected precisely in contributing to the insufficient research, especially due to the fact that this kind of reporting is a novelty in domestic accounting theory and practice. In recent years many companies, guided by the principles of sustainability and social responsibility, in particular responsibility for the environment, on the one hand and profit motivation on the other, are putting greater emphasis on the disclosure of information about the influence of their business activities on the quality of the environment and society in general. Hence, triple bottom line reporting means an expansion of the traditional model of external financial reporting, so that in addition to the financial performance it takes into account environmental and social business performance. Thus, the attempt to conceive one environmental (and wider social) reporting model, applicable to the companies which are operating in the Republic of Serbia, is certainly a unique scientific contribution of this doctoral dissertation. Environmental reporting model in Serbia must be developed with full recognition not only of the companies' specificities, but also of the terms, conditions and regulatory framework in which they operate, and it must be flexible to an appropriate extent. Bearing in mind that the sustainability concept is a very crucial element in the EU's political strategy that has, besides other areas, also a strong impact on the politically intended behaviour of companies, the research topic is also relevant for the political target of the Republic of Serbia to become a member of the European Union, because it helps the government as well as the companies to converge with rules and practices in EU member states (and even with those on a global level).

**ИЗЈАВА МЕНТОРА О САГЛАСНОСТИ ЗА ПРЕДАЈУ
УРАЂЕНЕ ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

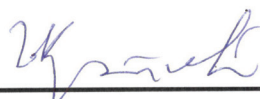
Овим изјављујем да сам сагласан да кандидат **МАЈА СТОЈАНОВИЋ** може да преда Реферату за последипломско образовање Факултета урађену докторску дисертацију под називом **ИЗВЕШТАВАЊЕ О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ – НОРМАТИВНИ И РАЧУНОВОДСТВЕНИ АСПЕКТИ**, ради организације њене оцене и одбране.



(Потпис ментора: Проф. др Јован Крстић)

**STATEMENT OF MENTOR'S CONSENT FOR SUBMISSION OF COMPLETED
DOCTORAL DISSERTATION**

Hereby, I declare that I agree that the candidate **MAJA STOJANOVIĆ**, can submit completed doctoral dissertation to the officer for postgraduate education of the Faculty under the name of: **ENVIRONMENTAL REPORTING – NORMATIVE AND ACCOUNTING ASPECTS** for the purpose of its evaluation and defense.



(mentor's signature: Prof. Dr. Jovan Krstić)

ИЗЈАВА

Под пуном материјалном и моралном одговорношћу изјављујем да је приложена докторска дисертација резултат сопственог научног истраживања и да је коришћена литература на адекватан начин цитирана, без преузимања идеја, резултата и текста других аутора на начин којим се прикрива оригиналност извора. У потпуности преузимам одговорност за спроведено истраживање, анализу, интерпретацију података и закључке.

Својеручни потпис:

M. Stojanović

У Нишу, дана 29.01.2015 године

S T A T E M E N T

With due material and moral responsibility, hereby I declare that the doctoral dissertation is the result of personal scientific research and that the references used are cited adequately without use of ideas, results and texts of other authors in the way that hides the source's originality. I take the full responsibility for conducted research, analysis, data interpretation and conclusions.

Signature:

M. Stojanović

Niš, 29.01.2015

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

Резиме: Предузећа су део друштва у коме обављају своје пословне активности, па самим тим, поред остваривања економских циљева, морају водити рачуна о утицају својих активности на животну средину и друштво, односно неопходно је да се понашају на друштвено одговоран и прихватљив начин, чиме могу остварити и одређене користи. Услед очигледних промена у природном окружењу (као што су климатске промене и последице тих промена, несташица воде, загађење ваздуха, деградација екосистема и истањивање озонског омотача) и материјалних последица глобалног „стила живота“ по животну средину, дошло је до пораста свести у многим земљама и друштвима да животна средина и њени ресурси представљају главне елементе који су суштински неопходни за будућност човечанства. Тај пораст свести довео је са једне стране до регулаторних активности националних и међународних институција, а са друге стране до забринутости јавности у погледу питања заштите животне средине. Као последица тога концепт одрживог развоја друштва је широко и глобално прихваћен као основа националне и међународне политике почетком 90-тих година прошлог века. Ова више или мање глобална посвећеност и убеђење скренула је, између осталог, пажњу на утицај пословних активности предузећа на животну средину и друштво и довела до концепта према коме вредност предузећа не треба одмеравати само на основу финансијских перформанси већ и на основу еколошких и друштвених перформанси пословања, узимајући у обзир и позитивне и негативне утицаје на природно и друштвено окружење. Овај концепт перформанси назива се трострука основа перформанси и све више је предмет разматрања главних стејкхолдера предузећа (као што су снабдевачи капитала, добављачи, купци и друштво уопште). Предузећа треба да одговоре на очекивања њихових стејкхолдера тако што ће утицаје својих пословних активности на животну средину и друштво укључити у њихове системе стратешког и оперативног менаџмента, у процес доношења одлука, као и у њихове системе екстерног финансијског и нефинансијског извештавања. Укључивање тих ефеката у систем екстерног финансијског и нефинансијског извештавања, односно проширење традиционалног модела екстерног финансијског извештавања нефинансијским информацијама је од посебног значаја, јер корпоративно извештавање јесте пресудно за процену вредности предузећа од стране стејкхолдера и самим тим за будући (финансијски) успех предузећа. Информације о еколошким аспектима

пословања предузећа су најпре обелодањиване као саставни део годишњег извештаја, затим кратко као део ткз. друштвеног извештавања, потом у виду самосталног извештаја о заштити животне средине, извештаја о одрживом развоју, и у новије време у оквиру интегрисаног извештаја. Како би се дефинисала садржина и форма наведених извештаја развијен је велики број смерница и упутстава, као и регулаторних захтева за извештавање од стране европских и међународних организација и институција. На нивоу ЕУ посебно се истичу Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере установљен од стране Европске комисије, Препорука Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа, одређене Директиве Европске комисије, као и Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине Федерације европских рачуновођа, док се на глобалном нивоу као најсвеобухватнија упутства издвајају Смернице за извештавање о одрживом развоју установљене од стране Глобалне иницијативе за извештавање и Међународни оквир за интегрисано извештавање донет од стране Међународног савета за интегрисано извештавање. У циљу побољшања веродостојности и квалитета обелодањених информација о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања, значајну улогу има спровођење ревизије или услуга уверавања, у зависности од форме извештавања, што је такође условило развој одређених стандарда, као што су Саопштење о међународној пракси ревизије 1010, Међународни стандард ангажмана уверавања 3000 и АА1000 Стандард уверавања. Док је на нивоу ЕУ, али и широм света већ доста урађено по овом питању и ниво извештавања о одрживом развоју у свету је у сталном порасту, за предузећа која послују у Републици Србији овај концепт извештавања представља релативну новину, с обзиром на то да већина наших предузећа још увек настоји да препозна свој интерес у овој области, као и да се упозна са смерницама и упутствима за извештавање, начином извештавања и значајем уверавања предметног извештаја.

Кључне речи: друштвена одговорност предузећа, одрживи развој, трострука основа, нефинансијске информације, извештавање о еколошким аспектима пословања, ревизија/уверавање, Република Србија

Научна област: Економија

Ужа научна област: Пословне финансије, рачуноводство и ревизија

УДК број: 657:502

„Ништа није моћније од идеје чије је време дошло.“

Victor Hugo

Environmental Reporting – Normative and Accounting Aspects

Abstract: Companies are part of society in which they are performing their business activities, so, in addition to achieving their economic goals, they must take into account the impact of their activities on the environment and society as well, which means that, it is necessary to act in a socially responsible and acceptable way, and thus accomplish certain benefits. Due to the obvious changes in the natural environment (e.g. climate change and its consequences, water shortages, air pollution, degradation of ecosystems and ozone layer depletion) and the material effect of the global “life-style” on the environment, there has been an increasing awareness in a lot of countries and societies that the environment and its resources are the major elements that are crucially necessary for the future of mankind. This growing awareness has led on the one hand to the regulatory activities of national and international institutions and on the other hand to the public concerns about environmental issues. As a consequence the concept of “sustainable development” of society was broadly and globally accepted as a core of national and international policy in the early 90-ies of the last century. This more or less global commitment and conviction has, besides other aspects, also drawn attention to the impact of companies` business activities on the environment and the society and has led to the concept that the value of a company should not only be measured according to its financial performance but also to its environmental and social performance of the business, including the positive and negative impacts on the natural and social environment. This performance concept is referred to as the triple bottom line performance and is increasingly considered by the major stakeholders of companies (such as capital provider, suppliers, customers and society in general). Companies need to respond to the expectations of their stakeholders so that they will include the impacts of their business activities on the environment and society in their strategic and operative management systems, as well as their decision making process and their system of external financial and non-financial reporting. Including of these effects in the system of external financial and non-financial reporting, i.e. the expansion of the traditional model of external financial reporting with non-financial information is of particular importance, because corporate reporting is crucial for the evaluation of the company by its stakeholders and therefore for its future (financial) success. Information about environmental aspects of the business were firstly disclosed as a part of the annual report, then shortly as a part of the so-called social reporting, then in the form of a standalone environmental report, sustainability report, and recently within an integrated report. In order to define content and form of the above mentioned

reports a number of guidelines and regulatory requirements for reporting have been developed by European and international organizations and institutions. At the EU level particularly important are Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) established by the European Commission, European Commission Recommendation on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies, certain Directives of the European Commission as well as Proposal of an environmental reporting framework issued by Federation of European Accountants, while at the global level Sustainability Reporting Guidelines established by Global Reporting Initiative (GRI) and International Integrated Reporting Framework issued by International Integrated Reporting Council (IIRC) are the most comprehensive guidelines for sustainability reporting. In order to improve credibility and quality of disclosed information about environmental (and wider social) aspects of the business, it is important to conduct an audit or assurance of sustainability reports depending on the reporting form, which also caused the development of certain standards such as International Auditing Practice Statement 1010, International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 and AA1000 Assurance Standard. While at the EU level and around the world a lot has already been done regarding this matter, and the sustainability reporting level in the world is constantly increasing, for companies which are operating in the Republic of Serbia this reporting concept is the relative novelty, considering that the most of our companies are still trying to find their interest in this area and to become familiar with the sustainability reporting guidelines, reporting methods as well as with the significance of the assurance.

Key words: corporate social responsibility, sustainable development, triple bottom line, non-financial information, reporting on environmental aspects of business, audit/assurance, Republic of Serbia

Scientific field: Economics

Narrow scientific field: Business Finance, Accounting and Auditing

UDC number: 657:502

“Nothing is more powerful than an idea whose time has come.”

Victor Hugo

Садржај

Садржај	I
Списак слика	V
Списак табела	VI
Списак скраћеница.....	VIII
УВОД	1
1. ДЕТЕРМИНАНТЕ ПОСЛОВАЊА ПРЕДУЗЕЋА У ДРУШТВЕНО ОДГОВОРНОЈ ЕКОНОМИЈИ	9
1.1 Потреба за друштвено одговорним пословањем предузећа.....	9
1.1.1 Развој и појмовно одређење концепта друштвене одговорности предузећа	10
1.1.2 Димензије и компоненте друштвене одговорности предузећа.....	19
1.1.2.1 Интерна и екстерна димензија друштвене одговорности предузећа.....	20
1.1.2.2 Компоненте друштвене одговорности предузећа.....	25
1.1.2.2.1 Економска и правна одговорност предузећа	28
1.1.2.2.2 Етичка и филантропска одговорност предузећа	31
1.1.3 Различити аспекти утицаја друштвене одговорности предузећа	36
1.1.3.1 Стандарди друштвене одговорности предузећа	39
1.1.3.2 Усаглашавање економске и друштвене одговорности предузећа	50
1.2 Заштита животне средине као елемент друштвене одговорности предузећа	56
1.2.1 Правни аспект заштите животне средине.....	58
1.2.1.1 Правни оквир заштите животне средине на глобалном нивоу	59
1.2.1.2 Правни оквир заштите животне средине на нивоу Европске уније	65
1.2.2 Еколошке перформансе пословања предузећа.....	71
1.2.2.1 Појмовно одређење и мерење еколошких перформанси.....	73
1.2.2.2 Економски утицај еколошких перформанси пословања предузећа	79
2. ПРОШИРЕНИ МОДЕЛ ЕКСТЕРНОГ ФИНАНСИЈСКОГ И НЕФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА КАО ОСНОВ ИЗВЕШТАВАЊА О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ	85
2.1 Финансијско извештавање у савременим условима пословања: суштина, традиционални модел екстерног финансијског извештавања и концептуални оквир	85
2.1.1 Суштина финансијског извештавања и комплексност финансијских извештаја у савременим условима пословања	87
2.1.2 Традиционални модел екстерног финансијског извештавања	90

2.1.2.1	Развој пројекта Концептуалног оквира за финансијско извештавање	92
2.1.2.2	Концептуални оквир за финансијско извештавање	96
2.1.2.2.1	Циљ финансијског извештавања опште намене	98
2.1.2.2.2	Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација	100
2.1.2.2.3	Основне претпоставке финансијског извештавања	103
2.1.2.2.4	Дефинисање, признавање и одмеравање елемената финансијских извештаја	104
2.1.2.2.5	Концепти капитала и одржавања капитала	108
2.2	Проширени модел екстерног финансијског и нефинансијског извештавања	110
2.2.1	Нови концепт пословања и управљања предузећем у контексту одрживости ..	112
2.2.2	Могућа подручја проширеног модела екстерног финансијског и нефинансијског извештавања	120
2.2.3	Извештавање о заштити животне средине у моделу проширеног екстерног финансијског и нефинансијског извештавања	127
2.2.3.1	Развој извештавања о заштити животне средине	128
2.2.3.2	Теоријске перспективе извештавања о заштити животне средине	133
3.	ИЗВЕШТАВАЊЕ О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ И ИНСТИТУЦИЈЕ КОЈЕ СЕ БАВЕ НОРМИРАЊЕМ – КОМПАРАТИВНИ АСПЕКТ	138
3.1	Растући значај извештавања о заштити животне средине, односно извештавања о одрживом развоју у различитим земљама	138
3.2	Регулатива у области извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и интегрисаног извештавања	145
3.2.1	Регулатива у области извештавања о заштити животне средине на нивоу Европске уније	150
3.2.1.1	Смернице за добровољно извештавање на нивоу Европске уније	150
3.2.1.2	Захтеви за обавезно извештавање на нивоу Европске уније	157
3.2.1.3	Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине	162
3.2.2	Глобална иницијатива за извештавање	170
3.2.2.1	Развој, концепт и циљ Глобалне иницијативе за извештавање	170
3.2.2.2	Структура смерница Глобалне иницијативе за извештавање	173
3.2.2.3	Смернице за извештавање о одрживом развоју G4	176
3.2.3	Међународни оквир за интегрисано извештавање	181
3.2.3.1	Развој Међународног оквира за интегрисано извештавање	182
3.2.3.2	Структура Међународног оквира за интегрисано извештавање	185
3.3	Сличности и разлике између анализираних оквира и смерница за извештавање	192

4. РЕЛЕВАНТНА ПИТАЊА ЗАШТИТЕ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ У РЕВИЗИЈИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА	200
4.1 Потреба за ревизијом или уверавањем обелодањених информација о заштити животне средине	200
4.2 Разматрање питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја	204
4.2.1 Планирање процеса ревизије	208
4.2.2 Спровођење ревизије	213
4.2.3 Извештавање ревизора.....	217
4.3 Услуге уверавања извештаја о одрживом развоју.....	218
4.3.1 Међународни стандард ангажмана уверавања 3000	222
4.3.1.1 Делокруг, циљеви и дефиниције стандарда <i>ISAE 3000</i>	223
4.3.1.2 Захтеви стандарда <i>ISAE 3000</i>	226
4.3.2 AA1000 Стандард уверавања	234
4.3.2.1 Циљ, сврха и делокруг стандарда <i>AA1000AS</i>	236
4.3.2.2 Примена стандарда <i>AA1000AS</i>	238
4.3.2.3 Прихватање ангажмана у складу са стандардом <i>AA1000AS</i>	239
4.3.2.4 Спровођење ангажмана у складу са стандардом <i>AA1000AS</i>	241
4.4 Изазови у пружању услуга уверавања интегрисаног извештаја	243
5. КОНЦЕПТУАЛНЕ ОСНОВЕ МОДЕЛА ИЗВЕШТАВАЊА О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ ПРИМЕНЉИВОГ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ	247
5.1 Друштвена одговорност предузећа у Републици Србији.....	247
5.2 Правни и рачуноводствено-финансијски аспекти заштите животне средине у Републици Србији	252
5.2.1 Правни оквир заштите животне средине у Републици Србији	254
5.2.2 Систем финансијског и нефинансијског извештавања у Републици Србији.....	263
5.3 Достигнути ниво извештавања о заштити животне средине у предузећима која послују у Републици Србији	269
5.3.1 Методологија истраживања	271
5.3.2 Карактеристике предузећа у узорку	272
5.3.3 Резултати истраживања и закључци донети на основу тих резултата.....	274
5.4 Модел извештавања о заштити животне средине применљив у Републици Србији – битна обележја и могућа подручја.....	299

ЗАКЉУЧАК	310
Списак закона, прописа и других докумената	321
Списак литературе	324
Прилози.....	344
Биографија аутора.....	359
Изјаве аутора	360

Списак слика

Слика 1.	Четвороделни модел друштвене одговорности предузећа	26
Слика 2.	Пирамида друштвене одговорности предузећа	27
Слика 3.	Економске и правне компоненте друштвене одговорности предузећа	30
Слика 4.	Етичке и филантропске компонентне друштвене одговорности предузећа	32
Слика 5.	Три домена друштвене одговорности предузећа	35
Слика 6.	Однос између перформанси друштвене одговорности, финансијских перформанси и репутације предузећа	54
Слика 7.	Основне споне између очекивања стејкхолдера и перформанси предузећа	82
Слика 8.	Процес комуникације путем финансијских извештаја	89
Слика 9.	Димензије концепта вредности	114
Слика 10.	Еволуција пословних приоритета	115
Слика 11.	Пословно наспрам вредносно оријентисаног извештавања	124
Слика 12.	Еколошки аспекти пословања предузећа у корпоративном извештавању ..	132
Слика 13.	Извештавање о одрживом развоју у 15 земаља света у периоду од 1993. до 2013. године (у годинама у којима одређена земља није била укључена у истраживање, за вредност је узета 0)	140
Слика 14.	Форма извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања	143
Слика 15.	Трендови у обавезном и добровољном извештавању о одрживом развоју ..	146
Слика 16.	Заступљеност стандарда друштвене одговорности у предузећима	279
Слика 17.	Форма извештавања о заштити животне средине	287
Слика 18.	Обелодањивање информација на веб-сајту предузећа	293

Списак табела

Табела 1. Дефиниције друштвене одговорности предузећа	17
Табела 2. Примери стандарда друштвене одговорности	39
Табела 3. Глобалне прекретнице у управљању животном средином	60
Табела 4. Категоризација показатеља еколошких перформанси	76
Табела 5. Усаглашавање фаза заједничког пројекта IASB-а и FASB-а са прелиминарним документом DP/2013/1 издатим од стране IASB-а.....	95
Табела 6. Разлике између старог и новог концепта пословања предузећа	119
Табела 7. Корисници и њихове информационе потребе.....	165
Табела 8. Елементи интегрисаног извештаја	190
Табела 9. Поређење различитих оквира и смерница за извештавање	192
Табела 10. Питања за упознавање са пословањем клијента	209
Табела 11. Карактеристике високог и умереног нивоа уверавања	239
Табела 12. Прихваћени значајни међународни документи из области заштите животне средине у Републици Србији.....	255
Табела 13. Седишта анкетираних предузећа.....	273
Табела 14. Збирне карактеристике предузећа из узорка.....	274
Табела 15. Утицај ДОП-а на ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имица	275
Табела 16. Утицај концепта ДОП-а на ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имица у односу на величину предузећа.....	276
Табела 17. Оцена значаја управљања компонентама друштвене одговорности	276
Табела 18. Корелациона анализа утицаја концепта ДОП-а на ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имица и оцене значаја управљања компонентама друштвене одговорности.....	278
Табела 19. Заступљеност стандарда друштвене одговорности у зависности од секторске припадности предузећа.....	280
Табела 20. Концепт ДОП-а позитивно утиче на финансијске перформансе пословања предузећа	281
Табела 21. Утицај концепта ДОП-а на финансијске перформансе пословања у односу на величину предузећа.....	281
Табела 22. Развијеност свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу	281
Табела 23. Развијеност свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу односу на величину предузећа.....	282
Табела 24. Потреба за извештавањем о заштити животне средине.....	283

Табела 25. Оцена информисаности о регулативама и смерницама у области извештавања о заштити животне средине	283
Табела 26. Коефицијент корелације између развијености свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу и потребе за извештавањем о заштити животне средине, као и између развијености свести и информисаности о регулативи и смерницама у области извештавања о заштити животне средине	285
Табела 27. Број предузећа упознатих са постојањем наградних шема за извештавање о заштити животне средине на нивоу Европске уније.....	285
Табела 28. Број предузећа упознатих са делокругом рада и активностима Агенције за заштиту животне средине при Министарству пољопривреде и заштите животне средине Републике Србије	286
Табела 29. Заступљеност одређене форме извештавања о заштити животне средине у зависности од величине предузећа.....	288
Табела 30. Реализација праксе извештавања о еколошким аспектима пословања предузећа.....	288
Табела 31. Примена GRI Смерница за извештавање о одрживом развоју при извештавању о еколошким аспектима пословања.....	289
Табела 32. Примена GRI Смерница за извештавање о одрживом развоју у зависности од порекла капитала предузећа.....	289
Табела 33. Ниво примене GRI Смерница за извештавање о одрживом развоју.....	289
Табела 34. Обелодањивање показатеља еколошких перформанси.....	290
Табела 35. Интерни систем показатеља еколошких перформанси.....	291
Табела 36. Примена интерног система показатеља и GRI Смерница у зависности од секторске припадности предузећа.....	292
Табела 37. Спровођење ревизије или услуга уверавања извештаја у коме су обелодањене информације о заштити животне средине.....	294
Табела 38. Утицај разумевања значаја концепта ДОП-а и опредељености предузећа да састављају извештај о еколошким аспектима пословања на одлуку о спровођењу ревизије или уверавања тог извештаја	295
Табела 39. Ревизија или уверавање извештаја у коме су обелодањене информације о заштити животне средине	296
Табела 40. Спровођење услуга уверавања извештаја о заштити животне средине/извештаја о одрживом развоју у зависности од смерница на основу којих је извештај састављен	296
Табела 41. Извештај о уверавању је саставни део извештаја о одрживом развоју	296
Табела 42. Поређење садржине извештаја менаџмента према IASB-у и извештаја о пословању према важећем Закону о рачуноводству Републике Србије.....	303
Табела 43. Посебни стандардни подаци – основна опција	305

Списак скраћеница

б.г.	без године
ДОП	Друштвена одговорност предузећа
др.	други/друго
ДФЈ	Демократска федеративна Југославија
ЕЕЗ	Европска економска заједница
ЕК	Европска комисија
енгл.	енглески
ЕУ	Европска унија
Ибид.	Ибидем (на истом месту, у истом делу)
итд.	и тако даље
ЈРС	Југословенски рачуноводствени стандарди
МРС	Међународни рачуноводствени стандарди
МСП	Мала и средња предузећа
МСР	Међународни стандарди ревизије
МСФИ	Међународни стандарди финансијског извештавања
нпр.	на пример
оп. цит.	<i>opere citato</i> (у цитираном/наведеном делу)
пар.	параграф
ПКС	Привредна комора Србије
РС	Република Србија
САД	Сједињене Америчке Државе
СРЈ	Савезна Република Југославија
ст.	став
стр.	страна/стране
СФРЈ	Социјалистичка Федеративна Република Југославија
т.	тачка
тзв.	такозвани/такозвана/такозвано
тј.	то јест
УН	Уједињене нације
ФНРЈ	Федеративна Народна Република Југославија
чл.	члан

A4S	The Prince`s Accounting for Sustainability Project
AA1000APS	AA1000 Accountability Principles Standard
AA1000AS	AA1000 Assurance Standard
AA1000SES	AA1000 Stakeholder Engagement Standard
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BSI	British Standards Institution
BSR	Business for Social Responsibility
CBD	Convention on Biological Diversity
CED	Committee for Economic Development
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economies
CFFR	Conceptual Framework for Financial Reporting
CRRA	Corporate Responsibility Reporting Awards
CSD	Commission on Sustainable Development
CSR	Corporate Social Responsibility
CSR Reporting	Corporate Social Responsibility Reporting
DP	Discussion Paper
EC	Commission of the European Communities/European Commission
ED	Exposure Draft
EEC	European Economic Community
EERA	European Environmental Reporting Awards
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme
EMS	Environmental management system
E-PRTR	European Pollutant Release and Transfer Register
EVA	Economic Value Added
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (Federation of European Accountants)
GRI	Global Reporting Initiative
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAPS	International Auditing Practice Statement
IAS	International Accounting Standards

IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IED	Industrial Emissions Directive
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIRC	International Integrated Reporting Committee/Council
IIRF	International Integrated Reporting Framework
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IPPC	Integrated Pollution Prevention and Control Directive
IR	Integrated Reporting
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISEA	Institute of Social and Ethical Accountability (AccountAbility)
ISO	International Organization for Standardization
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
MDGs	Millennium Development Goals
NPI	National Pollutant Inventory
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OHSAS	Occupational health and safety management system
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PRTR Protocol	Protocol on Pollutant Release and Transfer Register
QMS	Quality management system
ROA	Return on Assets
ROE	Return on Equity
SDGs	Sustainable Development Goals
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
SOX	Sarbanes Oxley Act
TBL Reporting	Triple Bottom Line Reporting
TBL	Triple Bottom Line
TRI	Toxic Release Inventory
UN	United Nations
UNCED	United Nations Conference on Environment and Development
UNCSD	United Nations Conference on Sustainable Development

UNECE	United Nations Economic Commission for Europe
UNEP	United Nations Environment Programme
UNFCCC	United Nations Framework Convention on Climate Change
UNGC	United Nations Global Compact
US EPA	United States Environmental Protection Agency
US SEC	United States Security and Exchange Commission
WBCSD	World Business Council for Sustainable Development
WCED	World Commission on Environment and Development
WCS	World Conservation Strategy
WSSD	World Summit on Sustainable Development

УВОД

У уводном делу рада биће образложен предмет истраживања. Увод ће такође обухватити и основне информације о значају и циљу, методама и хипотезама истраживања, као и структуру рада по поглављима.

Предмет истраживања у овом раду јесу теоријски, пре свега нормативни, и рачуноводствено-финансијски аспекти извештавања о заштити животне средине. Почетком 70-тих година прошлог века дошло је до наглог пораста забринутости због недовољне пажње која је поклањана утицају пословних активности предузећа на животну средину и друштво. Озбиљност проблема ангажовала је све релевантне чиниоце – државе, међународне организације и институције, регулаторна и остала тела да заједничким снагама створе адекватне прописе у овој области, и претпоставке за одрживи економски развој на глобалном нивоу. Хармонична релација између предузећа и животне средине јесте услов очувања животне средине и природних ресурса (посебно необновљивих) и за будуће нараштаје.¹ Предузећа, која су у великој мери одговорна за настале проблеме, морају преузети одговорност за неекономске последице својих активности по животну средину и друштво, односно морају се понашати на друштвено одговоран и прихватљив начин. С обзиром на чињеницу, да је шири заједница заинтересована за то како се ове последице одражавају на финансијске резултате предузећа, јавља се потреба за проширеним моделом екстерног финансијског и нефинансијског извештавања у коме информације о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања предузећа заузимају значајно место. Корпоративно извештавање фокусирано искључиво на финансијске перформансе предузећа, престало је да испуњава промењене и све шире информационе потребе стејкхолдера предузећа,² а решење се налази у проширењу традиционалног модела екстерног финансијског извештавања нефинансијским информацијама (информацијама о еколошким и друштвеним перформансама пословања) које употпуњују слику о предузећу.³ Када су у питању информације о еколошким аспектима пословања нарочито се истичу следећа питања: Да ли проширени модел екстерног финансијског извештавања, који укључује и нефинансијске информације, може представљати адекватну основу за извештавање о

¹ Ризнић, Д. Т.; Војновић, Б.; Дукић, А. (2014): Економски аспекти одрживог развоја привреде, *Ecologica*, вол. 21, бр. 74, стр. 241.

² Шкарић Јовановић, К. (2013): Финансијско извештавање о улагањима у заштиту животне средине, *Acta Economica*, Економски факултет Универзитета у Бања Луци, вол. 11, бр. 18, стр. 85.

³ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): Трансформација корпоративног извештавања – од финансијског ка пословном извештавању, *Економски хоризонти*, вол. 13, бр. 1, стр. 123.

заштити животне средине? Како је текао развојни пут извештавања о заштити животне средине? Да ли је свако раздобље у развоју извештавања о заштити животне средине пратило и установљивање и доношење одговарајућих смерница и упутстава за извештавање? Каква је и колико је значајна улога ревизије при разматрању информација о еколошким аспектима пословања обелодањених у оквиру годишњег извештаја предузећа, и независне верификације, односно уверавања извештаја о заштити животне средине или извештаја о одрживом развоју, чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања предузећа? У којој мери је извештавање о заштити животне средине заступљено у предузећима која послују у Републици Србији? Да ли се може конципирати модел извештавања о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања применљив у Републици Србији? Истраживања у овој дисертацији су управо усмерена на покушај давања адекватних одговора на наведена питања.

Извештавање о одрживом развоју, чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања, представља веома значајан део данашњег корпоративног извештавања. Адекватно укључивање питања одрживог развоја у извештаје предузећа (најпре у оквиру годишњег извештаја, затим кратко као део тзв. друштвеног извештавања, потом у виду самосталног извештаја о заштити животне средине, извештаја о одрживом развоју, и у новије време интегрисаног извештаја) јесте једно од кључних питања даљег развоја корпоративних комуникација. Циљеви истраживања у овом раду јесу да се, најпре, укаже на потребу и значај извештавања о утицају пословних активности предузећа на животну средину и друштво, и да се затим као резултат сагледавања регулативе и праксе извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и, у новије време, интегрисаног извештавања у свету, домаћих законских прописа у области заштите животне средине и система финансијског и нефинансијског извештавања код нас,⁴ као и утврђеног нивоа извештавања о заштити животне средине од стране предузећа која послују у Републици Србији, конципира модел извештавања о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања применљив у нашој земљи.

За потребе израде докторске дисертације коришћено је више научних метода који су карактеристични за економска истраживања, а чија примена је условљена

⁴ У овом раду узети су обзир релевантни закони, прописи и други документи из домаћег и упоредног права, као и рачуноводствени стандарди, смернице и упутства за извештавање закључно са 15. септембром 2014. године.

сваким парцијалним делом истраживане проблематике. Примена аналитичког метода огледа се у сагледавању и анализи потребе како за друштвено одговорним пословањем, тако и за извештавањем о друштвеној одговорности, односно извештавањем о одрживом развоју, и у новије време интегрисаног извештавања, чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања предузећа. На тај начин ствара се адекватна основа за уочавање искустава предузећа широм света, која су потребу за извештавањем о еколошким и друштвеним аспектима пословања уочила знатно раније у односу на предузећа која послују у Републици Србији. Компаративни метод налази широку примену у упоредној анализи смерница за извештавање о заштити животне средине, извештавање о одрживом развоју, и оквира за интегрисано извештавање са оквиром за финансијско извештавање. Предмет истраживања наметнуо је и неопходност коришћења индуктивног и дедуктивног метода. Сваки појединачни случај, искуство сваке појединачне земље у развоју смерница за добровољно и/или регулаторних захтева за обавезно извештавање о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања од значаја је за извођење општих закључака и оцену сврсисходности овакве врсте извештавања. С друге стране, дедуктивна метода нашла је примену у установљавању корисних и конкретних препорука за развој модела извештавања о заштити животне средине код нас, анализом општих ставова које је регулатива, као и пракса многих земаља широм света већ усвојила.

У истраживању наведене проблематике пошло се од следећих основних хипотеза:

X₁: Друштвено одговорно пословање омогућава предузећу стварање слике „доброг корпоративног грађанина“.

X₂: Све је већа развијеност свести о потреби извештавања о утицају пословних активности предузећа на животну средину и друштво, као и захтева стејкхолдера за оваквом врстом информација.

X₃: Ниво извештавања о заштити животне средине, односно извештавања о одрживом развоју у свету је у сталном порасту.

X₄: Због великог броја смерница и упутстава за извештавање о заштити животне средине и извештавање о одрживом развоју, било је неопходно донети и усвојити опште применљиве смернице, како би се остварио одређени ниво хармонизације ове материје.

X₅: Извештавање о заштити животне средине од стране предузећа која послују у Републици Србији је на ниском нивоу.

Рад је структуриран у пет делова.

У **првом делу** рада разматрају се концептуалне основе друштвене одговорности предузећа и указује на сврху и потребу за друштвено одговорним пословањем и понашањем предузећа. Разумевање концепта друштвене одговорности предузећа и потребе укључивања истог у пословање предузећа подразумева, најпре, сагледавање историјског развоја и појмовног одређења концепта друштвене одговорности предузећа, затим детерминисање његових основних димензија и саставних компоненти, као и анализу различитих аспеката утицаја овог концепта. Концепт друштвене одговорности предузећа има дугу и контроверзну историју, па се самим тим и дефинише на различите начине од стране великог броја аутора и одређених организација, односно може се рећи да до данас не постоји јединствени одговор на питање шта концепт друштвене одговорности предузећа заиста представља. С друге стране, основне димензије и саставне компоненте овог концепта су јасно одређене. Интерна димензија друштвене одговорности предузећа подразумева одговорно пословање и понашање предузећа у обављању својих пословних активности и односе које предузећа остварују унутар колектива, односно подразумева одговорно понашање према запосленима и према животној средини и природним ресурсима које предузећа користе у обављању својих пословних активности. Међутим, друштвено одговорно пословање протеже се и изван предузећа – на локалну заједницу и друге стејкхолдере, као што су пословни партнери, добављачи, купци, државни органи и невладине организације, као и на животну средину кроз прекогранични ефекат еколошких проблема и потрошњом природних ресурса из читавог света, што представља екстерну димензију друштвене одговорности предузећа. Компоненте друштвене одговорности предузећа јесу економска, правна, етичка и филантропска одговорност. Склоп економске одговорности (бити профитабилан), правне одговорности (поштовање опште законске регулативе и великог броја других закона и подзаконских аката) и етичке одговорности (бити поштен и понашати се према општеприхваћеним моралним принципима друштва) чини основу за филантропску одговорност предузећа. Она подразумева да предузећа буду добри корпоративни грађани и да активно доприносе решавању одређених друштвених проблема. Доношење одлуке о имплементацији концепта друштвене одговорности предузећа у пословне стратегије, односно у оперативне процесе и културу предузећа, подразумева и адекватно разумевање утицаја овог концепта од стране менаџмента предузећа. С тим у вези, неопходно је да се предузећа упознају и примењују одређене стандарде друштвене одговорности

предузећа (као што су *OECD* Смернице, одређени *ISO* стандарди, *Ceres* принципи и принципи Глобалног договора Уједињених нација), али и да буду упозната са користима које могу остварити друштвено одговорним пословањем и понашањем. Посебна пажња у овом делу докторске дисертације дата је заштити животне средине као елементу друштвене одговорности предузећа. Питања заштите животне средине и одрживог развоја постају предмет бројних међународних конференција почетком 70-тих година прошлог века, од када се постепено успоставља и одговарајућа правна, односно законска регулатива на глобалном нивоу и нивоу Европске уније, а све у циљу решавања нараслих еколошких проблема. Да би се испуниле „еколошке“ обавезе из бројних међународних и европских уговора и докумената, морају се успоставити механизми којим ће се обавезати или мотивисати сви значајнији друштвени субјекти, а пре свега предузећа, да не угрожавају квалитет животне средине. Евидentan је утицај одговорног понашања предузећа према животној средини на дугорочну пословну успешност, односно профитабилност, па је стога неопходно праћење и анализа нефинансијских перформанси тј. еколошких перформанси пословања предузећа.

У другом делу рада анализира се потреба за проширеним моделом екстерног финансијског и нефинансијског извештавања као основе за извештавање о заштити животне средине. Најпре се указује на суштину финансијског извештавања у савременим и променљивим условима пословања и разматрају обележја традиционалног модела екстерног финансијског извештавања. Финансијско извештавање, усмерено ка екстерним корисницима информација, представља процес обезбеђења квантитативних финансијских информација о предузећу и њиховог саопштавања стејкхолдерима за потребе доношења пословних одлука. Надаље се анализира Концептуални оквир за финансијско извештавање који је објављен 2010. године као резултат заједничког рада америчког Одбора за стандарде финансијског рачуноводства (*FASB*) и Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (*IASB*) на пројекту развоја новог концептуалног оквира, а од 2012. године када је пројекат реактивиран спроводи се искључиво од стране *IASB*-а. Концептуалним оквиром за финансијско извештавање из 2010. године идентификован је циљ финансијског извештавања опште намене и детерминисане квалитативне карактеристике корисних финансијских информација, док концепт извештајног ентитета треба накнадно додати, а сви остали елементи који се тичу основних претпоставки финансијског извештавања, дефинисања, признавања и одмеравања елемената финансијских извештаја, концепта капитала и одржавања капитала, преузети су из претходне верзије оквира из 1989.

године. Постојећи модел за екстерно финансијско извештавање, који пружа само информације о финансијском положају и резултату пословања предузећа, већ одавно представља једну од препрека за обликовање новог, савременим условима пословања прилагођеног система за финансијско и нефинансијско извештавање. Због тога се надаље, у оквиру овог дела, сагледава потреба за проширењем модела екстерног финансијског извештавања укључивањем нефинансијских информација, што је условљено новим концептом пословања и управљања предузећем у контексту одрживости. Као могућа подручја проширеног модела екстерног финансијског и нефинансијског извештавања јавља се извештавање о кључним факторима успеха са становишта концепта генерисања вредности за акционаре, и извештавање о друштвеној одговорности, односно извештавање о одрживом развоју са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере, чија заједничка карактеристика јесте обелодањивање информација на добровољној основи. Корпоративно извештавање отишло је корак даље развојем концепта интегрисаног извештавања који подразумева повезивање традиционалног модела екстерног финансијског извештавања са извештавањем о одрживом развоју у један извештајни систем. Извештавање о заштити животне средине, као предмет истраживања овог рада, представља извештавање о еколошким перформансама пословања предузећа, а сам развој ове врсте извештавања подразумевао је најпре обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја предузећа, потом састављање тзв. друштвеног извештаја и убрзо затим састављање засебног, самосталног извештаја о заштити животне средине, а од почетка 21. века ове информације су углавном публиковане као саставни део извештаја о одрживом развоју и, у новије време, интегрисаног извештаја.

Трећи део разматра растући значај извештавања о заштити животне средине и касније извештавања о одрживом развоју, чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања предузећа. Бројне међународне и европске организације и институције разматрају питања која се тичу садржине и начина извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања и настоје да заједничким снагама створе адекватне смернице и упутства у овој области. У области извештавања о заштити животне средине и рачуноводственог обухватања еколошких аспеката пословања на нивоу Европске уније посебно се истичу Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере установљен од стране Европске комисије (*EMAS*) и Препорука Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима

предузећа, као смернице за добровољно извештавање, док регулативу обавезујућег карактера чине Директива о интегрисаном спречавању и контроли загађења, Европски регистар испуштања и преноса загађујућих материја и Директива 2003/51/ЕК, односно Директива 2013/34/ЕУ. Поред наведених смерница и регулаторних захтева, на нивоу ЕУ од значаја је и ангажовање Федерације европских рачуновођа у овој области, која је радила на установљавању општеприхваћеног оквира за извештавање о заштити животне средине. На глобалном нивоу као најсвеобухватнија упутства издвајају се смернице Глобалне иницијативе за извештавање (*GRI*) и Међународни оквир за интегрисано извештавање (*International <IR> Framework*) донет од стране Међународног савета за интегрисано извештавање. На крају овог дела, дата је компаративна анализа Концептуалног оквира за финансијско извештавање, Предлога оквира за извештавање о заштити животне средине, *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју *G4* и Међународног оквира за интегрисано извештавање, како би се утврдиле евентуалне сличности и разлике између наведених оквира и смерница.

У четвртом делу указује се на неопходност спровођења ревизије или уверавања обелодањених информација о заштити животне средине, како би се побољшала веродостојност и квалитет тих информација. Информације о еколошким аспектима пословања обелодањене у оквиру годишњег извештаја предузећа, јесу предмет разматрања у ревизији финансијских извештаја. У ту сврху донето је Саопштење о међународној пракси ревизије 1010 – Разматрање питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања. Поменуто Саопштење и одређени међународни стандарди ревизије представљају оквир за сагледавање и анализу релевантних питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја предузећа. Уколико предузећа обелодањују информације о еколошким аспектима пословања у виду засебног извештаја о заштити животне средине или као саставни део извештаја о одрживом развоју, тада је потребно спровести независну верификацију, односно уверавање предметног извештаја. За потребе спровођења услуга уверавања развијена су два међународна стандарда, и то Међународни стандард ангажмана уверавања 3000 – Ангажмани уверавања осим ревизије или прегледа историјских финансијских информација од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања, и AA1000 Стандард уверавања од стране Института друштвене и етичке одговорности (познатијег под називом *AccountAbility*), који су предмет даљег разматрања у овом поглављу. Поред тога, указује се и на изазове који се јављају у пружању услуга

уверавања интегрисаног извештаја, као једне нове форме обелодањивања финансијских и нефинансијских информација (укључујући и информације о еколошким аспектима пословања) од стране предузећа.

У **петом делу** настоји се конципирати основа модела извештавања о заштити животне средине који може бити применљив у предузећима која послују у Републици Србији. При томе се, најпре, сагледава развој концепта друштвене одговорности предузећа код нас и како наша предузећа, заправо, схватају овај концепт. Потом се анализирају правни и рачуноводствено-финансијски аспекти заштите животне средине у Републици Србији. Тачније, прво се указује на одређене међународне документе из области заштите животне средине и одрживог развоја које је наша земља прихватила и ратификовала, а затим се укратко анализира домаће законодавство у области заштите животне средине и у којој мери је домаће законодавство усклађено са правним тековинама Европске уније. Имајући у виду да је придруживање и приступање ЕУ стратешко опредељење Србије, један од приоритетних задатака наше земље јесте хармонизација домаћег права са правом ЕУ. Надаље се сагледава систем финансијског и нефинансијског извештавања у нашој земљи, односно како се тај систем развијао, да ли су промене у националној рачуноводственој регулативи пратиле промене у регулативи ЕУ и на глобалном нивоу, и да ли је наша рачуноводствена регулатива пружала и пружа основа за извештавање о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања. Посебна пажња, у овом поглављу, посвећена је утврђивању и анализи достигнутог нивоа извештавања о заштити животне средине у предузећима која послују у Републици Србији, а на основу спроведеног емпиријског истраживања на територији наше земље у периоду од августа до децембра месеца 2013. године. Полазећи од регулативе и праксе извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и, у новије време, интегрисаног извештавања у свету, правног оквира заштите животне средине и одређених специфичности система финансијског и нефинансијског извештавања код нас, као и од резултата спроведеног истраживања, детерминишу се основе модела извештавања о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања применљивог у предузећима која послују у Републици Србији.

1. ДЕТЕРМИНАНТЕ ПОСЛОВАЊА ПРЕДУЗЕЋА У ДРУШТВЕНО ОДГОВОРНОЈ ЕКОНОМИЈИ

1.1 Потреба за друштвено одговорним пословањем предузећа

У савременим условима када је свет суочен са бројним изазовима и проблемима, друштвено одговорно пословање постаје један од императива пословања и све значајније средство којим предузећа покушавају да на адекватан начин одговоре таквим условима и дају лични печат свом пословању. Концепт друштвене одговорности предузећа (енгл. *Corporate Social Responsibility – CSR*) развио се из идеје да циљ предузећа није само да остварује профит, већ и да поштује законе и етичке принципе, доприноси очувању животне средине и буде добар корпоративни грађанин. Основна идеја концепта друштвене одговорности предузећа јесте да су предузећа и друштво међусобно испреплетани, а не различити субјекти.⁵ Предузећа не функционишу изоловано од друштва око себе, већ су његов саставни део и њихова конкурентска способност зависи управо од услова и околности у којима раде. Предузећа у потпуности доприносе друштву и његовом развоју само уколико је њихово пословање ефикасно, профитабилно и друштвено одговорно,⁶ односно уколико предузећа поред остваривања економских циљева признају и преузимају пуну одговорност за неекономске последице својих активности у односу на ширу друштвену заједницу и животну средину.⁷

Друштвена одговорност предузећа (у даљем тексту ДОП) представља концепт у коме се предузећа свесно и добровољно посвећују активностима које излазе из њихове примарне делатности увећања профита и позитивно утичу на своје радно, друштвено и природно окружење. „Друштвено одговорно пословање предузећа прихваћено је у модерним релацијама као пословање које је одрживо и суштински интегрисано са друштвеном заједницом, односно представља јединствени, позитивни исход примене концепта ДОП-а и принципа одрживог развоја у пословању које карактерише однос

⁵ Moir, L. (2001): What do we mean by corporate social responsibility?, *Corporate Governance*, vol. 1, no. 2, стр. 16.

⁶ Cannon, T. (1992): *Corporate Responsibility*, Pitman Publishing, London, стр. 33.

⁷ Robins, F. (2005): The Future of Corporate Social Responsibility, *Asian Business & Management*, vol. 4, стр. 96.

који предузеће гради са локалном и глобалном друштвеном заједницом.⁸ У том смислу, друштвено одговорно пословање постаје једна од основних стратегија предузећа у данашњим, променљивим условима пословања. Усвајањем овакве пословне стратегије постиже се хармонизација односа и приближавање интереса пословне заједнице и шире друштвене заједнице. Када се говори о заједници, мисли се на стејкхолдере предузећа, пре свега, на запослене у предузећу, добављаче, дистрибутере, купце, пословне партнере, инвеститоре, кредиторе, државу, као и на јавност уопште, односно на све оне групе или појединце који могу утицати или су под утицајем остваривања циљева предузећа.⁹

Разумевање концепта друштвене одговорности предузећа и потребе његовог имплементирања у пословање предузећа подразумева сагледавање историјског развоја и појмовног одређења концепта ДОП-а, детерминисање основних димензија и саставних компоненти ДОП-а и анализу различитих аспеката утицаја друштвене одговорности предузећа, у оквиру које се разматрају одређени стандарди друштвене одговорности и утицај ДОП-а на перформансе пословања предузећа.

1.1.1 Развој и појмовно одређење концепта друштвене одговорности предузећа

Друштвена одговорност предузећа представља појаву која није нова и као таква има дугу и контроверзну историју. Идеја да предузећа имају неке одговорности према друштву поред остваривања профита за акционаре присутна је вековима,¹⁰ док се концепт друштвене одговорности предузећа почео развијати раних 50-тих година прошлог века па све до данас. По завршетку прве индустријске револуције, односно од средине па до краја 19. века у САД-у и Великој Британији развија се одговорност предузећа према запосленима у смислу побољшања услова рада и задовољења потреба запослених, као и филантропска одговорност предузећа у погледу разних давања у добротворне сврхе.¹¹ Период од 1870-тих до 1930-тих година може се посматрати као период пре легализације филантропске одговорности предузећа, односно доприноса

⁸ Пјешивац, С. Т. (2009): Енергетска ефикасност, корпоративна друштвена одговорност и одрживи развој, *Термотехника*, вол. 35, бр. 1, стр. 38.

⁹ Freeman, R. E. (1984): *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman Publishing, Boston, MA, стр. 46.

¹⁰ Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice, *International Journal of Management Reviews*, стр. 85.

¹¹ Carroll, A. B. (2008): A History of Corporate Social Responsibility: Concepts and Practices, *Proceedings: The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, Oxford University Press Inc., New York, United States, стр. 20-21.

предузећа друштву,¹² док се од 1930. године на предузећа гледа као на институције које су морале да испуне одређене друштвене обавезе.¹³ Први списи из области друштвене одговорности који су били од изузетног значаја за сам развој ове тематике јављају се 30-тих и 40-тих година прошлог века на подручју САД-а.¹⁴

Појам друштвене одговорности се јако дуго, у различитим облицима и под разним називама провлачи кроз пословну праксу, али и теорију предузећа. Почетак модерног раздобља друштвене одговорности предузећа везује се за америчког економисту HOWARD R. BOWEN-а који је 1953. године издао књигу под насловом Друштвена одговорност пословног човека (енгл. *Social Responsibility of the Businessman*). У свом делу аутор дефинише појам друштвене одговорности као обавезу предузетника/привредника да спроводе оне пословне политике, доносе оне пословне одлуке или следе оне пословне активности које су пожељне са становишта циљева и вредности друштва у коме послују.¹⁵ Најистакнутији аутор у области друштвене одговорности предузећа, творац тзв. пирамиде ДОП-а, ARCHIE B. CARROLL сматра HOWARD R. BOWEN-а „оцем друштвене одговорности предузећа“ с обзиром на то да се његова књига директно бави концептом друштвене одговорности.¹⁶ Тада је дошло и до промене у терминологији, тако да се уместо термина друштвено одговорно пословање уводи термин друштвена одговорност предузећа.¹⁷ Период 50-тих година прошлог века карактерише, пре свега, промена става предузећа у смислу да предузећа треба да буду одговорна према друштву, али с друге стране недовољно су разматране користи предузећа условљене друштвено одговорним пословањем, односно постојање везе између друштвене одговорног пословања и користи које се остварују таквим пословањем.

¹² Ибид., стр. 23.

¹³ Eberstadt, N. N. (1973): What History Tells Us About Corporate Responsibility, *Business and Society Review/Innovation*, no. 7, стр. 81.

¹⁴ Примера ради: *The Functions of the Executive* из 1938. године, *Social Control of Business* објављена 1939. године, *Measurement of the Social Performance of Business* из 1940. године и др.

¹⁵ Carroll, A. B. (1999): Corporate Social Responsibility – Evolution of a Definitional Construct, *Business & Society*, vol. 38, no. 3, стр. 270; Schwartz, S. M.; Carroll, A. B. (2003): Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach, *Business Ethics Quarterly*, vol. 13, no. 4, стр. 503; Средојевић, С. (2006): Друштвена одговорност корпорације – Corporate Social Responsibility (CSR), *Банкарство*, бр. 7-8, стр. 5; Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 25; Hansen, E. G. (2010): *Responsible Leadership Systems – An Empirical Analysis of Integrating Corporate Responsibility into Leadership Systems*, Gabler Verlag, Springer Fachmedien, Wiesbaden GmbH, стр. 9.

¹⁶ Center for Ethical Business Cultures (2005): *Corporate Social Responsibility - The Shape of A History, 1945-2004*, http://www.cebcglobal.org/uploaded_files/pdf/CSR_-_The_Shape_of_a_History_-_working_paper_2005.pdf, стр. 10.

¹⁷ Garriga, E.; Melé, D. (2012): Corporate Social Responsibility Theories, Proceedings: *Corporate Social Responsibility – Critical Perspectives on Business and Management – CSR History and Concepts*, Routledge, Taylor & Francis Group, London and New York, стр. 431.

Током 1960-тих и 1970-тих година концепт ДОП-а привлачи све већу пажњу услед појаве мултинационалних предузећа чије пословне активности имају велики економски, друштвени и утицај на животну средину.¹⁸ У том периоду велики број аутора, као и одређене организације настојали су да прецизније формулишу концепт ДОП-а, односно да одговоре на питање шта заправо значи друштвена одговорност и у чему се огледа њен значај за предузећа и друштво у целини. Неки од тих различитих ставова у вези са тим шта друштвена одговорност представља јесу, пре свега:¹⁹

- Само остваривање профита (MILTON FRIEDMAN);
- Ићи даље од остваривања профита (KEITH DAVIS, JULES BACKMAN);
- Ићи даље од економских и правних захтева (JOSEPH MCGUIRE);
- Добровољне активности (HENRY MANNE);
- Економске, правне, добровољне активности (GEORGE STEINER);
- Концентрични кругови – (Комитет за економски развој);
- Брига за шири друштвени систем (RICHARD EELLS и CLARENCE WALTON);
- Одговорност за бројне друштвене проблеме (ROBERT HAY, EDMUND GRAY и JAMES GATES);
- Уступање места друштвеној саосећајности (ROBERT ACKERMAN и RAYMOND BAUER, S. PRAKASH SETHI).

Суштинска дебата о концепту ДОП-а започела је 1962. године тврдњом познатог економисте MILTON FRIEDMAN-а да је доктрина друштвене одговорности „фундаментално субверзивна“,²⁰ а са појавом одређених проблема почетком 70-тих година прошлог века, као што су незапосленост и раст инфлације, раст цена нафте, повећање трошкова пословања предузећа делимично условљено доношењем закона о заштити интереса потрошача и животне средине, FRIEDMAN износи став да је једина обавеза менаџмента предузећа максимирање профита за власнике или акционаре предузећа.²¹ Аргументи против концепта друштвене одговорности предузећа углавном

¹⁸ Средојевић, С. (2006): оп. цит., стр. 6.

¹⁹ Carroll, A. B. (1979): A three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance, *Academy of Management Review*, no. 4, стр. 499.

²⁰ Ибид., стр. 497.

²¹ Robins, F. (2005): оп. цит., стр. 99; Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): оп. цит., стр. 88; Ивановић-Ђукић, М. (2011): Промовисање друштвено одговорног пословања предузећа у Србији, *Социологија*, вол. 53, бр. 1, стр. 25. Нобеловац Milton Friedman је 1970. године објавио чланак у *The New York Times Magazine* под називом *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits*, где наводи следеће: Обавеза предузећа јесте стварање и максимирање профита, односно остваривање приноса на инвестирани капитал и пословање у складу са законом – не више и не мање од тога. Менаџери предузећа не могу одлучивати о томе који су најбољи интереси друштва, јер је за то одговорна држава.

указују на то да овај концепт гуши основну сврху пословања и отежава функционисање слободног тржишта, фаворизује пословне интересе у односу на легитимне интересе, захтеве и очекивања ширег друштва, затим да је фокус концепта ДОП-а преузак и да исти не успева да оствари своје циљеве због чега је потребно усвојити нове приступе уколико се жели остварити успех овог концепта.²² Овакви ставови наишли су на бројне критике, јер пословање предузећа које је усмерено само на остваривање профита, односно даје предност пословним интересима над интересима друштва може имати негативне последице по остале стејкхолдере предузећа и друштвено благостање у целини. То се може објаснити чињеницом да су предузећа саставни део друштва у коме функционишу, и као таква морају водити рачуна не само о остваривању економских циљева, већ и о утицају који имају на друштво и животну средину, односно потребно је да своје пословање организују на друштвено прихватљив начин.²³ У том смислу, бројни аргументи наводе се у корист друштвено одговорног пословања предузећа:²⁴

- предузећа су изазвала бројне проблеме, пре свега, у погледу загађења животне средине, тако да су одговорна да се укључе у њихово решавање или бар да спрече њихово даље ширење;
- свака активност предузећа на овај или онај начин утиче на друштво, тако да предузећа не могу занемарити тај утицај, без обзира да ли је он позитиван или негативан;
- предузећа се оснивају како би задовољила потребе великог броја стејкхолдера, а не само акционара, тако да морају водити рачуна и о њиховим очекивањима; и
- предузећа (нарочито мултинационална) јесу моћни и утицајни чланови друштва, а свако ко има велику моћ у друштву има моралну обавезу да се према друштву понаша одговорно.

Велики број аутора (од којих су неки напред поменути) стао је у одбрану концепта ДОП-а изношењем својих ставова, аргумената и дефиниција друштвене одговорности, а значајним се сматра и допринос Комитета за економски развој (енгл. *Committee for Economic Development – CED*)²⁵ у виду модела друштвене одговорности

²² Шире о аргументима против и критикама концепта ДОП-а видети: Blowfield, M.; Murray, A. (2011): *Corporate Responsibility*, 2nd edition, Oxford University Press Inc., New York, United States, стр. 321-344.

²³ Ивановић-Ђукић, М. (2011): оп. цит., стр. 21.

²⁴ Crane, A.; Matten, D. (2007): *Business Ethics – Managing Corporate Citizenship and Sustainability in the Age of Globalisation*, 2nd edition, Oxford University Press Inc., New York, United States, стр. 48.

²⁵ Комитет за економски развој је независна, непрофитна, нестраначка организација основана 1942. године, са седиштем у Вашингтону, САД. Њено чланство састоји се од руководиоца предузећа и

под називом три концентрична круга. Овај модел друштвене одговорности установљен 1971. године подразумева три нивоа одговорности, односно три концентрична круга.²⁶

- унутрашњи круг обухвата основне одговорности предузећа које се тичу ефикасног обављања економских функција – производња, пословање, економски раст;
- средњи круг укључује одговорности предузећа које се тичу обављања економских функција уз пораст свести о промени друштвених вредности и приоритета. На пример, очување животне средине, запошљавање и односи са запосленима, све већи захтеви потрошача за информацијама, фер третман и заштита од повреде;
- спољни круг подразумева нове, предстојеће облике одговорности који још увек нису прецизно дефинисани, а чијим преузимањем би предузећа била укљученија у активан развој и унапређење друштвеног окружења. На пример, сиромаштво и тзв. разарање градова које настаје услед деиндустријализације, депопулације, привредног реструктурирања, напуштених зграда, високе незапослености на локалном нивоу итд.

Године 1979. познати професор из области организације и менаџмента предузећа ARCHIE B. CARROLL, који се уједно сматра и најзначајнијим аутором у области друштвене одговорности и пословне етике, дао је свој печат развоју концепта ДОП-а. Према CARROLL-у друштвено одговорно пословање обухвата економска, правна, етичка и дискрециона очекивања која друштво има према организацијама у датом временском тренутку.²⁷ Наведена дефиниција састоји се од четири дела који су уграђени у концептуални четвороделни модел, и касније је послужила аутору као основа или темељ за пирамиду друштвене одговорности предузећа.²⁸

Период од почетка 1980-тих до 1990-тих година карактерише мањи број нових дефиниција ДОП-а, више емпиријских истраживања, као и успон и популарност алтернативних или комплементарних концепата као што су друштвена саосећајност

академика. Основна мисија ове организације јесте спровођење истраживања у области главних економских и друштвених питања нашег времена, као и имплементација њених препорука у јавном и приватном сектору. Године 1971. Комитет је објавио извештај под називом *Social Responsibility of Business Corporations* у коме се наводи да се друштвени уговор између предузећа и друштва знатно изменио и да се од предузећа захтева да преузму шире одговорности према друштву. Најзначајнији допринос овог извештаја огледа се у развоју модела друштвене одговорности под називом три концентрична круга.

²⁶ Carroll, A. B. (1999): оп. цит., стр. 275; Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 29.

²⁷ Carroll, A. B. (1979): оп. цит., стр. 500.

²⁸ Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 33-34.

предузећа (енгл. *corporate social responsiveness*), друштвене перформансе предузећа (енгл. *corporate social performance*), јавна политика (енгл. *public policy*), пословна етика (енгл. *business ethics*) и теорија стејкхолдера, односно менаџмента (енгл. *stakeholder theory/management*).²⁹ Последњу деценију 20. века обележила је, пре свега, пирамида друштвене одговорности предузећа и на основу ње установљене компоненте ДОП-а. Водеће теме које су све више добијале на значају током 1990-тих јесу друштвене перформансе предузећа, теорија стејкхолдера, пословна етика, одрживост или одрживи развој (енгл. *sustainability/sustainable development*) и корпоративно грађанство (енгл. *corporate citizenship*) у чијој основи се налази концепт друштвене одговорности предузећа.³⁰ Бројни финансијски, етички и еколошки скандали у мултинационалним предузећима широм света с краја прошлог и почетка овог века (на пример, Бопалска катастрофа, Чернобилска несрећа, хаварија танкера *Exxon Valdez*, *Enron* ера скандала, и др.) указали су на неопходност увођења принципа друштвено одговорног пословања у пословне стратегије предузећа. Термин одрживост или одрживи развој постаје саставни део концепта ДОП-а и предмет бројних дискусија и светских самита посвећених заштити животне средине. Период од 2001. до 2002. године обележила су бројна емпиријска истраживања којима се повезује друштвена одговорност предузећа или друштвене перформансе предузећа са другим релевантним варијаблама, а 2003. године представљен је нови приступ концепту друштвене одговорности предузећа, тзв. приступ три домена, од стране ARCHIE CARROLL-а и MARK SCHWARTZ-а.³¹

Бројни фактори, као што су глобализација, развој смерница, принципа и декларација од стране владиних и међувладиних тела којима се у главним цртама наводе друштвене реформе прихватљивог понашања, напредак у комуникационим технологијама, све веће интересовање потрошача и инвеститора за друштвено одговорну пословну праксу, бројне и озбиљне повреде корпоративне етике и други,³² имали су утицаја на развој и прихватање концепта ДОП-а у последњих десетак година. Данас друштво води рачуна не само о привредном расту, већ и о квалитету живота и заштити животне средине, настојећи да смањи на најмању могућу меру штетне утицаје који настају као последица обављања пословног процеса. Управо се у томе понајвише

²⁹ Carroll, A. B. (1999): оп. цит., стр. 284; Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 34; Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): оп. цит., стр. 88.

³⁰ Carroll, A. B. (1999): оп. цит., стр. 288; Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 37.

³¹ Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 40.

³² Mahajan, P. (2011): *Corporate Social Responsibility: A New Wave in Corporate Governance*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1840601, стр. 2-3.

огледа сврха ДОП-а, која подразумева економску успешност уз истовремену одговорност за еколошке и друштвене аспекте пословања предузећа.

На питање шта концепт друштвене одговорности предузећа заиста представља не постоји јединствени одговор, а све већа заинтересованост предузећа, држава и јавности уопште за област друштвене одговорности током протеклих пола века допринела је порасту броја дефиниција. Напред наведена дефиниција друштвене одговорности ARCHIE B. CARROLL-а из 1979. године користи се успешно у сврхе истраживања већ више од 30 година, па се због своје дуге примене може сматрати одговарајућом дефиницијом овог концепта.³³ Међутим, концепт ДОП-а има много различитих дефиниција заснованих на различитим ставовима на основу којих се може приступити овом концепту.³⁴ У раду ALEXANDER DAHLSTRUD-а објављеном 2008. године дато је 37 дефиниција друштвене одговорности предузећа, првенствено европског и америчког порекла, којима је покривен временски период од 1980. до 2003. године.³⁵ То свакако не представља коначан број дефиниција концепта ДОП-а, имајући у виду временски период који је обухваћен у овом раду, као и чињеницу да су изостављене дефиниције многих аутора које се могу наћи у литератури из ове области. Дефиниције које су најчешће цитиране у радовима и које се могу срести на веб страницама посвећеним концепту ДОП-а јесу дефиниције установљене од стране организација као што су Пословање за друштвену одговорност (енгл. *Business for Social Responsibility – BSR*), Комисија Европских заједница, односно Европска комисија (енгл. *Commission of the European Communities/European Commission – EC*) и дигитална медијска платформа *CSRwire*.³⁶

³³ Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): оп. цит., стр. 89.

³⁴ Horrigan, B. (2010): *Corporate Social Responsibility in the 21st Century – Debates, Models and Practices Across Government, Law and Business*, Edward Elgar Publishing Limited, Edward Elgar Publishing, Inc., UK, USA, стр. 34.

³⁵ Шире о томе видети: Dahlsrud, A. (2008): How Corporate Social Responsibility is Defined: an Analysis of 37 Definitions, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 15, no. 1, стр. 3-11.

³⁶ Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): оп. цит., стр. 89. BSR јесте организација која са својом глобалном мрежом од скоро 300 предузећа чланица већ нешто више од 20 година ради на стварању праведног и одрживог друштва. Канцеларије ове организације налазе се у Азији, Европи, Северној и Јужној Америци. BSR настоји да кроз консалтинг, истраживања и међусекторску сарадњу развије одрживе пословне стратегије и решења. Европска комисија основана је Уговором о спајању (енгл. *Merger Treaty*) 1965. године. То је независна институција која искључиво представља и штити интересе Европске уније (ЕУ) у целини и једина има право предлагања прописа, политика и програма деловања ЕУ. Од 2001. године Комисија ради на установљавању дефиниција у области ДОП-а. *CSRwire* представља водећи глобални извор информација о друштвеној одговорности предузећа и одрживости. Ова дигитална медијска платформа основана је 1999. године како би унапредила кретања ка економски праведном и еколошки одрживом друштву, далеко од чистог капитализма.

Недостатак јасног појмовног одређења друштвене одговорности указује на то да до данас није довољно истражена форма њеног оперативног мерења, али и да не постоји општеприхваћена дефиниција, већ се веома често друштвеној одговорности приступа као широј друштвеној улози пословања предузећа. У наставку су дате важне дефиниције друштвене одговорности предузећа са становишта предмета истраживања ове докторске дисертације.

Табела 1. Дефиниције друштвене одговорности предузећа

<p>ДОП се може дефинисати као начело према коме предузећа треба да буду одговорна за ефекте својих пословних акција и активности на њихово друштво и животну средину.</p> <p>FREDERICK и други, <i>Business and Society. Corporate Strategy, Public Policy, Ethics</i>, 1992.</p>
<p>ДОП јесте свеукупан однос предузећа са свим својим стејкхолдерима (купцима, запосленима, заједницом, власницима/инвеститорима, владом, добављачима и конкурентима). Елементи друштвене одговорности обухватају инвестирање у заједницу, односе са запосленима, стварање и одржавање запослености, заштиту животне средине и финансијске перформансе.</p> <p>KNOURY и други, <i>Corporate Social Responsibility: Turning Words into Action</i>, 1999.</p>
<p>Доношење пословних одлука повезано је са етичким вредностима, усклађено са законским захтевима и поштовањем људи, заједнице и животне средине.</p> <p><i>Business for Social Responsibility</i>, 2000.</p>
<p>ДОП подразумева основно понашање предузећа и одговорност за њихов укупан утицај на друштва у којима послују. ДОП није опциони додаток, нити је филантропско дело. Друштвено одговорно предузеће је оно предузеће које успешно послује, узимајући у обзир све позитивне и негативне еколошке, друштвене и економске ефекте на друштво које остварује својим пословањем.</p> <p>MARSDEN, <i>The Role of Public Authorities in Corporate Social Responsibility</i>, 2001.</p>
<p>ДОП захтева од предузећа да признају да она треба да буду јавно одговорна не само за своје финансијске перформансе, већ и за друштвене и еколошке перформансе.</p> <p>Конфедерација британске индустрије, 2001.</p>
<p>ДОП је концепт према коме предузећа на добровољној основи интегришу бригу о друштвеним питањима и заштити животне средине у своје пословне активности и односе са стејкхолдерима.</p> <p>Комисија Европских заједница/Европска комисија, 2001.</p>
<p>ДОП препознаје да шири комерцијални интереси приватног сектора подразумевају да приватни сектор управља својим утицајем на друштво и животну средину у најширем смислу. Ово захтева да приватни сектор успостави одговарајући дијалог или партнерство са релевантним стејкхолдерима, било да су то запослени, купци, инвеститори, добављачи или заједнице. ДОП превазилази законске обавезе, укључујући добровољни ангажман приватног сектора који одражава приоритете и карактеристике сваког пословања, као и факторе на нивоу одређеног сектора и локалном нивоу.</p> <p>Влада Велике Британије, 2001.</p>
<p>ДОП подразумева да предузећа и друге организације превазилазе законске обавезе у циљу управљања утицајем који имају на животну средину и друштво. Конкретно, то би могло укључити начин на који организације комуницирају са запосленима, добављачима, купцима и заједницама у којима послују, као и мере којима настоје да заштите животну средину.</p> <p>LEA, <i>Corporate Social Responsibility, Institute of Directors (IoD) member opinion survey</i>, 2002.</p>
<p>Отворене и транспарентне пословне праксе засноване на етичким вредносима и поштовању запослених, заједнице и животне средине, што ће допринети одрживом пословном успеху.</p> <p>Међународни форум пословних лидера (енгл. International Business Leaders Forum), 2003.</p>
<p>Концепт ДОП-а је дефинисан као интеграција пословања и вредности, при чему се интереси свих стејкхолдера укључујући инвеститоре, купце, запослене и животну средину огледају у пословним политикама и активностима предузећа.</p> <p>CSRwire, 2003.</p>

<p>ДОП је термин којим се описује обавеза предузећа да буде одговорно према свим својим стејкхолдерима приликом обављања свих својих пословних операција и активности. Друштвено одговорна предузећа разматрају у потпуности њихов утицај на заједнице и животну средину приликом доношења одлука, балансирајући потребе стејкхолдера са сопственом потребом која се тиче стварања профита.</p> <p style="text-align: right;"><i>Ethics in Action Awards, 2003.</i></p>
<p>У најбољем случају, концепт ДОП-а је дефинисан као одговорност предузећа за укупност његовог утицаја, уз неопходност уграђивања вредности друштва у своје основно пословање, као и у начин на који се предузеће односи према друштвеном и природном окружењу. Одговорност обухвата широк спектар – од успешног, профитабилног пословања до здравља и безбедности запослених, као и одговорност за утицај на друштва у којима предузеће послује.</p> <p style="text-align: right;"><i>Ethical Performance, 2003.</i></p>
<p>У глобалу, одрживост предузећа и ДОП односе се на активности предузећа (које су по дефиницији добровољне) под којима се подразумева укључивање друштвених и еколошких интереса у пословање предузећа и у односе са стејкхолдерима.</p> <p style="text-align: right;">VAN MARREWĪJK, <i>Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: between agency and communion, 2003.</i></p>
<p>ДОП се генерално посматра као допринос предузећа одрживом развоју, који је дефинисан као развој који задовољава потребе садашњице, а да не доводи у питање способност будућих генерација да задовоље властите потребе, и генерално се схвата као фокусирање на то како остварити интеграцију економских, еколошких и друштвених императива.</p> <p style="text-align: right;"><i>Strategis, 2003.</i></p>
<p>[Одговорност предузећа је] одговорност организације за утицај њених одлука и активности на друштво и животну средину кроз транспарентно и етичко понашање које (а) доприноси одрживом развоју, здрављу и благостању друштва; (б) узима у обзир очекивања стејкхолдера; (ц) у складу је са важећим законом и конзистентно са међународним нормама понашања; и (д) интегрисано је кроз организацију и практикује се у њеним односима.</p> <p style="text-align: right;">Нацрт ISO 26000, Међународни стандард Упутство о друштвеној одговорности (енгл. <i>International Guidance Standard on Social Responsibility</i>), 2009.</p>

Извор: Dahlsrud, A. (2008), How Corporate Social Responsibility is Defined: an Analysis of 37 Definitions, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 15, no. 1, стр. 7-11; Blowfield, M.; Murray, A. (2011): *Corporate Responsibility*, 2nd edition, Oxford University Press Inc., New York, United States, стр. 8.

У табели 1 дато је више дефиниција концепта ДОП-а донетих како од стране одређених међународних организација и институција тако и од стране аутора који се баве истраживањем на тему друштвене одговорности и одрживог пословања предузећа. На основу прегледаних извора издвојене су и у овом раду презентоване дефиниције ДОП-а које укључују и еколошку димензију друштвене одговорности, имајући у виду да је предмет истраживања докторске дисертације извештавање о еколошким аспектима пословања предузећа, односно о утицају пословних активности предузећа на животну средину и њен квалитет. Дакле, оно што је заједничко наведеним дефиницијама ДОП-а јесте да указују на то да предузећа имају одговорност за очување и заштиту животне средине, али при том наглашавају и друге елементе или димензије овог концепта. Примера ради, дефиниције Европске комисије и аутора VAN MARREWĪJK-а наглашавају добровољну основу друштвено одговорних акција и активности предузећа, док дефиниције дате од стране владе Велике Британије,

CSRwire, *Ethics in Action Awards*, аутора KHOURY-а и других, и LEE-а истичу интерактивни однос предузећа са својим стејкхолдерима. Према дефиницијама Конфедерације британске индустрије, *Ethical Performance*, *Strategis* и аутора MARSDEN-а предузећа су одговорна не само за економске, већ и за еколошке и друштвене перформансе пословања, односно поред остваривања профита предузећа морају радити и на промовисању људских права, унапређењу услова рада и безбедности запослених, унапређењу заједнице и заштити здравља и животне средине. Дефиниција новијег датума установљена од стране Међународне организације за стандардизацију (енгл. *International Organization for Standardization – ISO*) тиче се одговорности које предузећа имају за утицај њихових одлука и активности на друштво и животну средину, понавља значај укључивања стејкхолдера и одговорности према њима и додаје да одговорност треба да буде интегрисана у организационе праксе.³⁷

На основу дате анализе дефиниција ДОП-а може се закључити да се од предузећа очекује да буду одговорна према друштву и животној средини, односно према друштвеном и природном окружењу у коме послују, а да ли ће се предузећа определити за друштвено одговорно пословање зависи искључиво од њих самих. Очекивања могу бити двојака, да предузећа не предузимају акције и активности које нису у интересу друштва у целини (на пример, од индустријских гиганата се очекује да не загађују животну средину током свог производног процеса) или да се активно укључе, односно предузимају акције и активности које доприносе побољшању услова живота у друштву и квалитету животне средине (на пример, од предузећа се очекује да предузму активне кораке и воде рачуна о одрживости природних ресурса, да побољшају услове рада запослених и доприносе решавању одређених друштвених проблема).

1.1.2 Димензије и компоненте друштвене одговорности предузећа

Са појавом концепта друштвене одговорности предузећа у фокусу пословног одлучивања менаџмента предузећа, поред економских циљева као примарних у хијерархији циљева предузећа, своје место налазе и не мање значајни неекономски циљеви. Адекватно разумевање концепта ДОП-а и потребе његовог имплементирања у пословање предузећа подразумева и детерминисање основних димензија и саставних компоненти овог концепта.

³⁷ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 8.

Димензије друштвене одговорности прате се кроз њихов интерни и екстерни аспект, као и кроз утицаје које предузеће остварује друштвено одговорним пословањем. Имајући у виду поделу стејкхолдера предузећа на интерне (запослени у предузећу, менаџери) и екстерне стејкхолдере (инвеститори, зајмодавци и други повериоци, купци, добављачи, владе и њихове агенције и јавност уопште), димензије друштвене одговорности се такође могу поделити на интерну и екстерну димензију. Која ће димензија добити приоритет зависи од конкретне ситуације и услова у којима предузеће послује и од циљева које жели остварити кроз друштвено одговорно пословање и понашање.³⁸ Полазећи од дефиниције друштвене одговорности из 1979. године може се уочити да су саставне компоненте ДОП-а економска, правна, етичка и дискрециона, односно касније филантропска одговорност. Склоп економске одговорности (бити профитабилан), правне одговорности (поштовати општу законску регулативу, закон о заштити животне средине, закон о заштити потрошача, заштити запослених, антикорупцијски закон и др.) и етичке одговорности (бити поштен и понашати се према општеприхваћеним моралним принципима друштва) јесу основа за филантропску одговорност предузећа.³⁹ Филантропска одговорност подразумева да предузећа треба да буду добри корпоративни грађани и да активно доприносе решавању друштвених проблема, као што су сиромаштво, незапосленост, заштита животне средине, заштита људских права, а у складу са својим могућностима. У том контексту укупну друштвену одговорност предузећа чини збир економске, правне, етичке и филантропске одговорности,⁴⁰ што се може представити у виду концептуалног четвороделног модела и пирамиде друштвене одговорности предузећа.

1.1.2.1 Интерна и екстерна димензија друштвене одговорности предузећа

Пракса друштвено одговорног пословања односи се на целокупну сферу утицаја и распон деловања једног предузећа, као и на односе које предузеће при томе успоставља (примера ради: шта и како производи, како купује и продаје, да ли поштује законе, како врши регрутацију радне снаге, односно на који начин запошљава, оспособљава и утиче на развој људских ресурса, на који начин доприноси заштити и очувању животне средине, колико улаже у развој локалне заједнице и поштовање

³⁸ Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): *Корпоративно управљање*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, стр. 315.

³⁹ Крстић, Б.; Секулић, В. (2007): *Управљање перформансама предузећа*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, стр. 27.

⁴⁰ Кркач, К. (2007): Проблем нарави и одговорности корпорације, Зборник радова: *Увод у пословну етику и корпорацијску друштвену одговорност*, Мате д.о.о., Загреб, стр. 330.

људских и радних права).⁴¹ Према тзв. Зеленом извештају Комисије европских заједница, односно Европске комисије (енгл. *Green Paper*) из 2001. године сви утицаји предузећа условљени његовим друштвено одговорним пословањем могу се сагледати кроз њихов интерни и екстерни аспект, односно кроз интерну и екстерну димензију друштвене одговорности.

Понашање предузећа у обављању својих пословних активности и односи које предузеће остварује унутар колектива,⁴² као и одговорна пракса у сфери заштите животне средине чине интерну димензију друштвене одговорности, која конкретну обухвата следеће.⁴³

- Управљање људским ресурсима – Главни изазов у данашњем пословању предузећа јесте како привући и задржати запослене који поседују одговарајуће знање и вештине. У том контексту, релевантне мере могу укључивати доживотно учење и едукацију запослених, бољи проток информација унутар предузећа, бољу уравнотеженост између посла, породице и слободног времена, већу разноврсност радне снаге, једнаке плате и услове за напредовање жена, бригу у погледу заснивања радног односа, као и сигурност посла. Одговорно понашање при запошљавању укључује праксу недискриминације која доприноси запошљавању припадника националних мањина, старијих радника, жена, људи са посебним потребама, те смањењу незапослености и борби против социјалне искључености. У односу на концепт доживотног учења, предузећа имају кључну улогу у погледу препознавања потреба за едукацијом својих радника кроз партнерства са локалним тренинг организацијама, затим потреба за запошљавањем приправника, као и у погледу обезбеђивања окружења које подстиче доживотно учење код запослених, посебно оних мање образованих, оних са мање вештина, као и старијих радника.
- Здравље и безбедност на радном месту – Здравље и безбедност запослених на радном месту се традиционално решава прописима и обавезним мерама. Предузећа, владе, и секторске организације све више покушавају да пронађу додатне начине промовисања здравља и безбедности на радном месту, користећи их као критеријуме при куповини производа и услуга од других

⁴¹ Атанацковић, У. (2011): Друштвено одговорно пословање као савремени концепт бизниса, *Комуникације, Школа бизниса*, бр. 1, стр. 144.

⁴² Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): оп. цит., стр. 315.

⁴³ Commission of the European Communities (2001): *GREEN PAPER – Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, Brussels, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0366en01.pdf, стр. 8-11.

предузећа и као маркетиншки елемент за промоцију сопствених производа и услуга. Ове добровољне шеме које се могу посматрати као комплементарне са законодавством и контролним активностима државних органа имају за циљ и промовисање превентивне културе, односно виши ниво здравља и безбедности на радном месту. С обзиром на чињеницу да се све више пажње посвећује здрављу и безбедности запослених на радном месту, као и квалитету производа и услуга, јавља се и све већа потреба за мерењем, документовањем и обелодањивањем ових квалитета у маркетиншким материјалима.

- Прилагођавање променама – Процес реструктурирања предузећа који се спроводи са циљем смањења трошкова, повећања продуктивности и повећања квалитета производа и услуга често подразумева затварање погона и/или отпуштање радника, што може проузроковати озбиљне економске, друштвене и политичке кризе у заједници у којој предузеће послује. Реструктурирање на друштвено одговоран начин подразумева успостављање равнотеже и узимање у обзир интереса и брига свих оних на које те одлуке и промене утичу. Поред тога, пословно реструктурирање мора бити добро припремљено, што подразумева идентификовање главних ризика, укалкулисавање свих трошкова (како директних тако и индиректних) повезаних са алтернативним стратегијама и политикама и евалуацију свих алтернатива које би смањиле појаву вишка запослених. У процес реструктурирања предузећа треба да буду укључени сви, почев од представника државних органа и представника запослених, па до руководиоца и власника предузећа.
- Управљање утицајима на животну средину и природним ресурсима – Штетан утицај предузећа на животну средину може бити смањен рационалном употребом ресурса, смањењем емисија загађујућих материја и смањењем количине отпада кроз одвајање и сакупљање отпада и његово рециклирање. У области животне средине, еколошке инвестиције обично подразумевају „win-win“ могућности – корист за предузеће и добро за животну средину. Инвестирањем у технологију за заштиту и очување животне средине, предузећа могу остварити значајне конкурентске предности на тржишту. На нивоу земаља чланица ЕУ спроводи се низ мера у области животне средине, као што су успостављање програма који ће помоћи предузећима да разумеју еколошке захтеве Европске комисије, развој националних, али усаглашених наградиних шема за остварене еколошке перформансе предузећа којима се идентификују и

награђују еколошки одговорна предузећа и подстичу добровољни споразуми и ангажовања у овој области.

Међутим, предузеће својим друштвено одговорним пословањем остварује утицаје не само унутар колектива, већ и на своје пословне партнере, добављаче, купце, државне органе и невладине организације које представљају локалну заједницу у којој предузеће послује, као и на животну средину. Управо утицај предузећа и његових друштвено одговорних активности на екстерне стејкхолдере предузећа чини екстерну димензију његове друштвене одговорности, која обухвата следеће елементе:⁴⁴

- Развој локалне заједнице – Друштвено одговорно пословање подразумева и интегрисање предузећа у окружење у коме послује. Предузећа доприносе локалним заједницама кроз осигурање радних места, плата и бенефиција запослених, као и кроз плаћање пореза. С друге стране, пословање предузећа значајно зависи од стабилности и просперитета заједнице у којој она послују. Репутација предузећа у заједници, односно углед који предузеће има као послодавац и произвођач, али и један од актера на локалној сцени, свакако утиче на његову конкурентност. У циљу решавања друштвених проблема многа предузећа укључена су у живот локалне заједнице тиме што помажу у очувању животне средине, запошљавају људе са посебним потребама, учествују у хуманитарним акцијама, постају партнери кроз спонзорства разних културних и спортских догађаја, као и еколошких пројеката.
- Унапређење односа са пословним партнерима, добављачима и потрошачима – Кроз блиску сарадњу са пословним партнерима, предузећа могу смањити комплексност и трошкове свог пословања, и с друге стране повећати квалитет. Односи са пословним партнерима, добављачима и потрошачима граде се кроз стицање поверења, фер односе и поштовање њихових жеља и потреба, као и добрим квалитетом производа и услуга. Стварање партнерства може имати за резултат фер цене, поштовање рокова израде и испоруке квалитетних производа, као и рокова пружања квалитетних услуга, чиме се може постићи друштвено одговорно пословање у целом ланцу снабдевања. Од предузећа која граде трајне односе са потрошачима, фокусирајући се на разумевање њихових потреба и жеља и пружајући им врхунски квалитет, сигурност и поузданост производа и услуга, очекује се да буду профитабилнија. Примена тзв. принципа

⁴⁴ Ибид., стр. 11-15.

дизајн за све (производња производа и пружање услуга употребљивих за што је могуће већи број људи, укључујући и људе са посебним потребама) јесте значајан пример друштвене одговорности предузећа.

- Поштовање људских права – Подручје људских права је веома комплексно, с обзиром на то да обухвата политичке, правне и моралне дилеме. Поред поштовања људских права ту спада и поштовање радних стандарда и радног права, а обухвата и одређене елементе заштите животне средине. Предузећа се суочавају са бројним изазовима, као што су идентификовање области одговорности предузећа које се разликују од одговорности влада, праћење сагласности пословних партнера са њиховим основним вредностима и пословање у земљама где су повреде људских права широко распрострањене. Под притиском невладиних организација и удружења за заштиту потрошача предузећа све више усвајају кодексе понашања који укључују услове рада, људска права и еколошке аспекте, посебно за њихове подуговараче и добављаче. То се чини из више разлога, а пре свега у циљу јачања имиџа предузећа и смањења ризика од негативне реакције купца.
- Глобалне еколошке проблеме – Кроз прекогранични ефекат многих пословно повезаних еколошких проблема и потрошњом ресурса из целог света, предузећа могу значајно утицати на глобално окружење. Дебата о улози предузећа у постизању одрживог развоја све више добија на значају с почетка 21. века. Бројне међународне иницијативе, као што су Глобални договор Уједињених нација (енгл. *United Nations Global Compact*), Смернице за мултинационална предузећа усвојене од стране Организације за економску сарадњу и развој (енгл. *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*) и Саопштење Европске комисије „Десет година после Рио: Припрема за светски самит о одрживом развоју 2002. године“ (енгл. *European Commission Communication „Ten years after Rio – Preparing for the World Summit on Sustainable Development in 2002“*) промовишу одрживи развој и указују на то како предузећа могу допринети глобалном одрживом развоју.

На основу овако утврђених интерних и екстерних димензија ДОП-а, може се дефинисати општи правац и смер стратешког деловања предузећа, и у великој мери утицати на развој свести менаџмента предузећа о потреби примене овог концепта у пракси. Поред тога, може се уочити да област заштите животне средине представља не само интерну, већ и екстерну димензију друштвене одговорности, имајући у виду

чињеницу да многа предузећа послују и на међународном тржишту, па самим тим могу значајно утицати на глобално окружење и постизање одрживог развоја како домаће тако и светске привреде.

1.1.2.2 Компоненте друштвене одговорности предузећа

У детерминисању компоненти друштвене одговорности предузећа полази се од напред наведене дефиниције друштвене одговорности из 1979. године аутора ARCHIE B. CARROLL-а. Дефиниција која се састоји од четири дела уграђена је у концептуални модел друштвених перформанси предузећа, што је аутор аргументовао чињеницом да је за менаџмент предузећа која настоје да послују на друштвено одговоран начин и да укључе друштвене перформансе у своје пословање неопходно следеће:⁴⁵

- основна дефиниција ДОП-а којом су идентификоване различите врсте друштвено одговорног пословања, односно друштвених одговорности предузећа;
- разумевање/набрајање питања због којих постоји друштвена одговорност (или у савременим условима пословања, стејкхолдера према којима предузеће има одговорност, са којима се налази у одређеном пословном односу, или од којих зависи); и
- спецификација филозофије или стратегије саосећајности према датим питањима.

Према основној дефиницији CARROLL-а саставне компоненте друштвене одговорности предузећа јесу економска, правна, етичка и дискрециона, односно филантропска одговорност. Да би концепт ДОП-а био прихваћен као легитиман неопходно је да обухвата читав спектар обавеза, односно одговорности које једно предузеће има према друштву, укључујући и економску одговорност као најосновнију одговорност предузећа.⁴⁶ Наведене компоненте друштвене одговорности чине концептуалну основу четвороделног модела ДОП-а, односно модела друштвених перформанси предузећа којим се на један потпунији начин описује шта друштво очекује од предузећа, а што је дато на слици 1.

⁴⁵ Carroll, A. B. (1979): оп. цит., стр. 499; Carroll, A. B. (2008): оп. цит., стр. 33.

⁴⁶ Carroll, A. B. (1991): The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, vol. 34, no. 4, стр. 40.

Врсте одговорности		Друштвена очекивања	Примери
Дискрециона/ Филантропска одговорност		Начин пословања који друштво жели од предузећа	Доприноси предузећа, програми подршке заједници/образовању, укључивање заједнице/унапређење; волонтеризам
Етичка одговорност		Начин пословања који друштво очекује од предузећа	Избегавати сумњиве праксе, одговарати у „духу“ закона, усвојити закон као ниво понашања, радити изнад минимума захтеваног законом, истицати етичко вођство
Правна одговорност		Начин пословања који друштво захтева од предузећа	Поштовати све законе, придржавати се прописа; Еколошки закони, Закони заштите потрошача, Закон који утиче на све запослене; поштовати Акт о страним коруптивним праксама; испунити све уговорне обавезе
Економска одговорност		Начин пословања који друштво захтева од предузећа	Бити профитабилан; максимирати приход од продаје, минимизирати трошкове (административне, трошкове производње, маркетинга, дистрибуције); доносити мудре стратешке одлуке; обратити пажњу на политику дивиденде

Слика 1. Четвороделни модел друштвене одговорности предузећа

Извор: Carroll, A.B. (1979): A three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance, *Academy of Management Review*, no. 4, стр. 499; Carroll, A.B. (1996): *Business and Society, Ethics and Stakeholder Management*, 3rd edition, University of Georgia, South-Western College Publishing, стр. 38.

Четвороделни модел ДОП-а⁴⁷ је релативно једноставан за примену јер може помоћи предузећу у разумевању повезаности између економских перформанси и друштвене одговорности. Наведене четири компоненте друштвене одговорности нису међусобно искључиве, економска одговорност предузећа не пореди се са другим врстама друштвене одговорности, а приказане су као одвојене компоненте по

⁴⁷ За адекватно разумевање концепта ДОП-а, поред четвороделног модела друштвене одговорности предузећа установљеног од стране CARROLL-а који је усвојен и анализиран у овом раду, потребно је указати и на постојање још три значајна модела друштвених перформанси предузећа. Модел ДОП-а развијен од стране WATRICK-а и COCHRAN-а представља прилагођен четвороделни модел уз наглашавање димензије управљања друштвеним питањима. WOOD предлаже обновљени модел ДОП-а и дефинише друштвену одговорност предузећа као конфигурацију, од стране пословне организације, принципа друштвене одговорности, процеса друштвене саосећајности, политика, програма и видљивих резултата који се тичу друштвеног односа предузећа. Последњи модел који је неопходно поменути јесте модел установљен од стране CLARKSON-а који предлаже примену теорије стејкхолдера као оквир модела друштвене одговорности предузећа, који би се у том случају дефинисао као способност предузећа да управља својим стејкхолдерима на начин који је за њих задовољавајући. Шире о наведеним моделима видети: Fauzi, H.; Svensson, G.; Rahman, A. A. (2010): „Triple Bottom Line“ as „Sustainable Corporate Performance“: A Proposition for the Future, *Sustainability*, vol. 2, no. 5, стр. 1347-1349; Carroll, A. B. (1996): *Business and Society, Ethics and Stakeholder Management*, 3rd edition, University of Georgia, South-Western College Publishing, стр. 47-53; Wartick, S. L.; Cochran, P. L. (1985): The Evolution of The Corporate Social Performance Model, *Academy of Management Review*, vol. 10, no. 4, стр. 758-769; Wood, D. J. (1991): Corporate Social Performance Revisited, *Academy of Management Review*, vol. 16, no. 4, стр. 691-718; Clarkson, M. E. (1995): A stakeholder framework for analyzing and evaluation corporations social performance, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, стр. 92-117.

наведеном редоследу како би се означила њихова фундаментална улога приликом процене значаја сваке врсте друштвене одговорности предузећа.⁴⁸ Једна од предности овог модела јесте да се исти може прилагодити и онима који су били против концепта ДОП-а, тиме што се економска одговорност карактерише као посебан облик друштвене одговорности.⁴⁹ Дат графички приказ компоненти друштвене одговорности предузећа послужио је аутору ARCHIE B. CARROLL-у 1991. године као основа за конституисање пирамиде ДОП-а која је састављена од четири нивоа – Слика 2.



Слика 2. Пирамида друштвене одговорности предузећа

Извор: Carroll, A.B. (1991): The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, vol. 34, no. 4, стр. 42; Carroll, A.B. (1996), *Business and Society, Ethics and Stakeholder Management*, 3rd edition, University of Georgia, South-Western College Publishing, стр. 39; Schwartz, S.M.; Carroll, A.B. (2003), Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach, *Business Ethics Quarterly*, vol. 13, no. 4, стр. 504.

Основна намера конституисања и примене пирамиде ДОП-а јесте да илуструје став да је укупна друштвена одговорност предузећа сачињена од неколико компоненти које чине целину.⁵⁰ Први и основни ниво пирамиде јесте економска одговорност на којој се темеље остали нивои друштвене одговорности предузећа. У исто време од предузећа се очекује да поштује законе, јер закон представља друштвену кодификацију прихватљивог и неприхватљивог понашања. Следећи ниво одговорности јесте етичка одговорност, под којом се подразумева да предузеће треба да ради оно што је

⁴⁸ Carroll, A. B. (1979): оп. цит., стр. 499-500.

⁴⁹ Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 37.

⁵⁰ Ибид., стр. 38.

исправно, праведно и поштено и да избегава активности којима може нанети штету стејкхолдерима. На врху пирамиде друштвене одговорности налази се добровољна, дискрециона или филантропска одговорност, односно одговорност предузећа да доприноси финансијским и људским ресурсима заједнице и да ради на побољшању квалитета живота. Најкритичнији односи успостављају се између економске и правне, економске и етичке, и економске и филантропске одговорности, при чему се сви ти односи традиционално могу посматрати као евентуални конфликт интереса између „бриге за профитом“ и „бриге за друштвом“.⁵¹ Историјски посматрано, провобитно су економска и правна одговорност предузећа биле важније, а касније су и етичка и филантропска одговорност добиле на значају.⁵² Међутим, укупна друштвена одговорност предузећа подразумева истовремено испуњење све четири врсте одговорности, што се може представити у форми једначине на следећи начин.⁵³

Економска одговорност + Правна одговорност + Етичка одговорност +
Филантропска одговорност = Укупна друштвена одговорност предузећа

Према аутору ARCHIE W. CARROLL-у четвороделни модел ДОП-а јесте у ствари модел стејкхолдера, јер се свака од четири компоненте друштвене одговорности односи на различите стејкхолдере. Економска одговорност се највише тиче власника и запослених, правна одговорност је свакако кључна за власнике, али и за запослене и потрошаче, етичка одговорност погађа све стејкхолдере предузећа, али понајвише запослене и потрошаче, док филантропска одговорност највише утиче на заједницу, али у одређеној мери и на запослене, јер су и они део друштвене заједнице у којој предузеће послује.⁵⁴ Свака од ових компоненти ДОП-а биће предмет даљег разматрања.

1.1.2.2.1 Економска и правна одговорност предузећа

Предузеће као привредни субјект има правну и пословну способност, па самим тим и економску и законску одговорност уз пуно уважавање етичке димензије обављања пословних активности. Примарна одговорност предузећа јесте економска одговорност под којом се подразумева одговорност предузећа за производњу производа

⁵¹ Ибид., стр. 39.

⁵² Hansen, E. G. (2010): оп. цит., стр. 10.

⁵³ Carroll, A. W. (1996): оп. цит., стр. 40.

⁵⁴ Ибид.

и пружање услуга у циљу задовољења потреба друштва и остваривања профита као основног мотива пословања предузећа.⁵⁵ Предузеће треба да производи добра и пружа услуге које друштво жели и да их продаје по фер ценама, односно по ценама за које друштво сматра да представљају праву вредност испоручених производа и пружених услуга и које обезбеђују предузећу адекватан профит, што ће омогућити његов опстанак и даљи раст на тржишту, као и одговарајући повраћај на уложена средства инвеститора.⁵⁶ Креирањем супериорне вредности за потрошаче предузеће настоји да одговори захтевима власника капитала за максимирањем профита, испуњавајући при томе обавезе и према другим стејкхолдерима – запосленима, инвеститорима, зајмодавцима, добављачима и другим пословним партнерима, држави и јавности уопште.

Економска одговорност предузећа је одувек представљала веома важну одговорност предузећа, док је с почетка 21. века постала велики изазов у пословању предузећа услед све израженије глобалне конкуренције.⁵⁷ Економска одговорност налази се на самом дну пирамиде ДОП-а и представља основу на којој се темеље остали нивои друштвене одговорности предузећа. То у ствари значи да су остале врсте друштвене одговорности засноване на економском успеху предузећа, што произилази из чињенице да у капиталистичком систему предузећа морају пословати са позитивним резултатом како би опстала на тржишту.⁵⁸ На слици 3 дат је преглед одређених компоненти које карактеришу економску и правну одговорност предузећа. За једно економски одговорно предузеће од значаја је да послује на начин који подразумева остваривање и максимирање профита, као и одржавање јаке конкурентске позиције и високог нивоа оперативне ефикасности.

⁵⁵ Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 40; Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): оп. цит., стр. 90.

⁵⁶ Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 35.

⁵⁷ Carroll, A. B. (2000): Ethical Challenges for Business in the New Millennium: Corporate Social Responsibility Models of Management Morality, *Business Ethics Quarterly*, vol. 10, no. 1, стр. 35.

⁵⁸ Hansen, E. G. (2010): оп. цит., стр. 10.

Економске компоненте (одговорности)	Правне компоненте (одговорности)
1. Важно је пословати на начин који је конзистентан са максимирањем зараде по акцији.	1. Важно је пословати на начин који је у складу са законом и очекивањима владе.
2. Важно је залагати се за остваривање што већег профита.	2. Важно је придржавати се различитих федералних, државних и локалних прописа.
3. Важно је одржавати јаку конкурентску позицију.	3. Важно је бити корпоративни грађанин који поштује законе.
4. Важно је одржавати висок ниво оперативне ефикасности.	4. Важно је да су успешна предузећа дефинисана као она која испуњавају своје законске обавезе.
5. Важно је да су успешна предузећа дефинисана као она која су конзистентно профитабилна.	5. Важно је обезбедити производе и пружити услуге које испуњавају барем минималне законске услове .

Слика 3. Економске и правне компоненте друштвене одговорности предузећа

Извор: Carroll, A.B. (1991): The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, vol. 34, no. 4, стр. 40.

Поред економске одговорности, правна одговорност предузећа сматра се једном од најосновнијих одговорности коју предузеће има према друштву, односно од сваког предузећа се у основи очекује да остварује профит и послује у оквиру закона. Правна одговорност као део укупне друштвене одговорности предузећа приказана је као следећи ниво одговорности на пирамиди ДОП-а, како би се указало на историјски развој ове врсте одговорности која је на одговарајући начин коегзистентна са економском одговорношћу предузећа.⁵⁹ Поштовање закона, подзаконских аката и осталих прописа чини суштину правне одговорности предузећа која заједно са економском одговорношћу значајно повећава репутацију и вредност целокупног предузећа.⁶⁰ Као делимично испуњење „друштвеног уговора“ између предузећа и друштва, од предузећа се очекује да спроводе своју економску мисију у складу са законским оквирима.⁶¹

Правно одговорно предузеће послује на начин који је у складу са очекивањима владе, законима и другим прописима донетих од стране федералних, државних и локалних власти, испуњава своје законске обавезе и производи производе и услуге који задовољавају одређене законске услове. Правна одговорност се може тумачити као

⁵⁹ Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 41.

⁶⁰ Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): оп. цит., стр. 320.

⁶¹ Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 41; Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 35.

„друштвена кодификација доброг и лошег“ или „кодификована етика“ у смислу да ова одговорност обједињује основне појмове поштеног и праведног пословања установљених од стране законодаваца.⁶² Локално, национално и међународно право поставља правила којих се предузеће треба придржавати у свом пословању, а која се тичу разних области као што су запошљавање, заштита животне средине, корупција, људска права и безбедност производа.⁶³ Уколико предузеће не поштује закон и не придржава се прописаних правила друштво треба да обезбеди механизам којим ће такво пословање предузећа бити санкционисано.

1.1.2.2.2 Етичка и филантропска одговорност предузећа

Предузеће нема само економске и правне обавезе, већ и одређене одговорности према друштву које су знатно шире од ових врста обавеза. Економска и правна одговорност се захтева од предузећа, етичка одговорност се очекује, док је дискрециона, односно филантропска одговорност пожељна. Класичне одговорности предузећа које подразумевају економску и правну одговорност одражавају стари друштвени уговор између предузећа и друштва, док тзв. нове одговорности предузећа које обухватају етичку и филантропску одговорност одражавају нови и знатно шири друштвени уговор између предузећа и друштва.⁶⁴ Иако економска и правна одговорност укључују етичке норме у погледу праведности и поштења, етичка одговорност обухвата оне активности, праксе, политике или понашања која се очекују (у позитивном смислу) или су забрањена (у негативном смислу) од стране чланова друштва, а при том нису кодификована у закону.⁶⁵ Етичка одговорност предузећа као виши ниво друштвене одговорности мотивисана је жељом да се у тржишним односима послује коректно у складу са моралним принципима.⁶⁶ Као таква етичка одговорност укључује оне стандарде, норме или очекивања који одражавају бригу за оним што потрошачи, запослени, акционари и заједница сматрају као фер и правично или су у складу са моралним правима или легитимним очекивањима стејкхолдера предузећа.⁶⁷ Етички одговорно предузеће јесте предузеће које послује на начин који је у складу са

⁶² Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 41; Carroll, A. B. (2000): оп. цит., стр. 35; Hansen, E. G. (2010): оп. цит., стр. 11.

⁶³ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 20.

⁶⁴ Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): оп. цит., стр. 90.

⁶⁵ Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 41; Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 35; Carroll, A. B. (2000): оп. цит., стр. 36.

⁶⁶ Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): оп. цит., стр. 320.

⁶⁷ Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 41; Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 35; Carroll, A. B. (2000): оп. цит., стр. 36.

етичким нормама и друштвеним обичајима, спречава угрожавање истих и препознаје да етичко понашање превазилази пуку усклађеност са законима и прописима.

Етичку компоненту друштвене одговорности треба посматрати у динамичкој интеракцији са правном компонентом,⁶⁸ с обзиром на то да етичка одговорност на неки начин проширује правну одговорност и намеће предузећима још веће обавезе у односу на оне прописане законом. Животна средина је једна од области у којој су се предузећа у прошлости ослањала искључиво на законе и уредбе владе, али суочавањем са глобалним изазовима, као што су климатске промене, доступност воде и уништавање шума, предузећа су спремна да иду корак даље од законских обавеза.⁶⁹ Бројни етички и еколошки скандали с краја прошлог и почетка овог века указали су на посебан значај етичке одговорности као саставне компоненте друштвене одговорности предузећа. На слици 4 дат је кратак резиме етичке и филантропске компоненте друштвене одговорности предузећа.

Етичке компоненте (одговорности)	Филантропске компоненте (одговорности)
1. Важно је пословати на начин који је у складу са друштвеним обичајима и етичким нормама.	1. Важно је пословати на начин који је у складу филантропским и добротворним очекивањима од стране друштва.
2. Важно је препознати и поштовати нове етичке/моралне норме или норме установљене и усвојене од стране друштва.	2. Важно је помагати у представљању лепих уметности.
3. Важно је спречити угрожавање етичких норми ради остваривања циљева предузећа.	3. Важно је да менаџери и запослени учествују у добровољним и добротворним активностима у својим локалним заједницама
4. Важно је да је добро корпоративно грађанство дефинисано као оно где се ради у складу са моралним и етичким очекивањима.	4. Важно је пружити помоћ приватним и државним образовним институцијама.
5. Важно је препознати да корпоративни интегритет и етичко понашање превазилазе пуку усклађеност са законима и прописима.	5. Важно је добровољно помагати оне пројекте који побољшавају „квалитет живота“ у заједници.

Слика 4. Етичке и филантропске компонентне друштвене одговорности предузећа
Извор: Carroll, A.B. (1991): The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, vol. 34, no. 4, стр. 41.

⁶⁸ Hansen, E. G. (2010): оп. цит., стр. 11.

⁶⁹ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 22.

На врху пирамиде ДОП-а налази се дискрециона, односно филантропска одговорност, што наравно не значи да је филантропска одговорност најважнија за једно предузеће, већ су све врсте одговорности подједнако важне за пословање предузећа на друштвено одговоран начин. За филантропску одговорност сматра се погрешним рећи „одговорност“ зато што су ове активности добровољне, односно руковођене једино жељом предузећа да се укључе у друштвене активности које нису наметнуте или прописане законом и генерално нису очекиване од предузећа у етичком смислу.⁷⁰ Овакве активности могу обухватити улагања у образовање, културу и уметност, новчана давања у добротворне сврхе, донације роба и услуга, волонтерске активности, укључивање предузећа или запослених у предузећу у рад заједнице са циљем унапређења квалитета живота у њој (видети слику 4). Обављањем наведених и сличних активности, и активним промовисањем људског благостања предузећа настоје да буду добри корпоративни грађани.⁷¹

Разлика између етичке одговорности и волонтеризма, односно филантропске одговорности јесте да се филантропска одговорност предузећа обично не очекује у моралном или етичком смислу, односно да заједница неће сматрати предузећа неетичним и неморалним уколико предузећа не улажу довољно средстава у хуманитарне програме или сврхе.⁷² Предузеће као легитимна друштвена институција има кључну улогу у одржавању друштвене инфраструктуре, а поред тога мора уважавати и фидуцијарну одговорност коју има према инвеститорима.⁷³ Имајући то у виду, данас се све више говори о стратешкој филантропији која подразумева усклађивање филантропских интереса предузећа са његовим економским овлашћењима,⁷⁴ односно изједначавање друштвених и економских циљева што доприноси бољем пословном окружењу и поправља дугорочне пословне изгледе предузећа.⁷⁵ Кроз одређена спонзорства или добротворна давања филантропија се све више користи као облик односа са јавношћу или рекламирања, чиме се доприноси јачању имиџа предузећа и позиције марке производа тог предузећа.

Пирамида ДОП-а која обухвата наведене четири компоненте је више од 10 година представљала основу за имплементацију и разумевање концепта друштвене

⁷⁰ Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 37.

⁷¹ Hansen, E. G. (2010): оп. цит., стр. 11.

⁷² Carroll, A. B. (1991): оп. цит., стр. 42; Carroll, A. B. (1996): оп. цит. стр. 37.

⁷³ Saia, D. H.; Carroll, A. B.; Buchholtz, A. K. (2003): *Philanthropy as Strategy: When Corporate Charity „Begins at Home“*, *Business & Society*, vol. 42, no. 2, стр. 170.

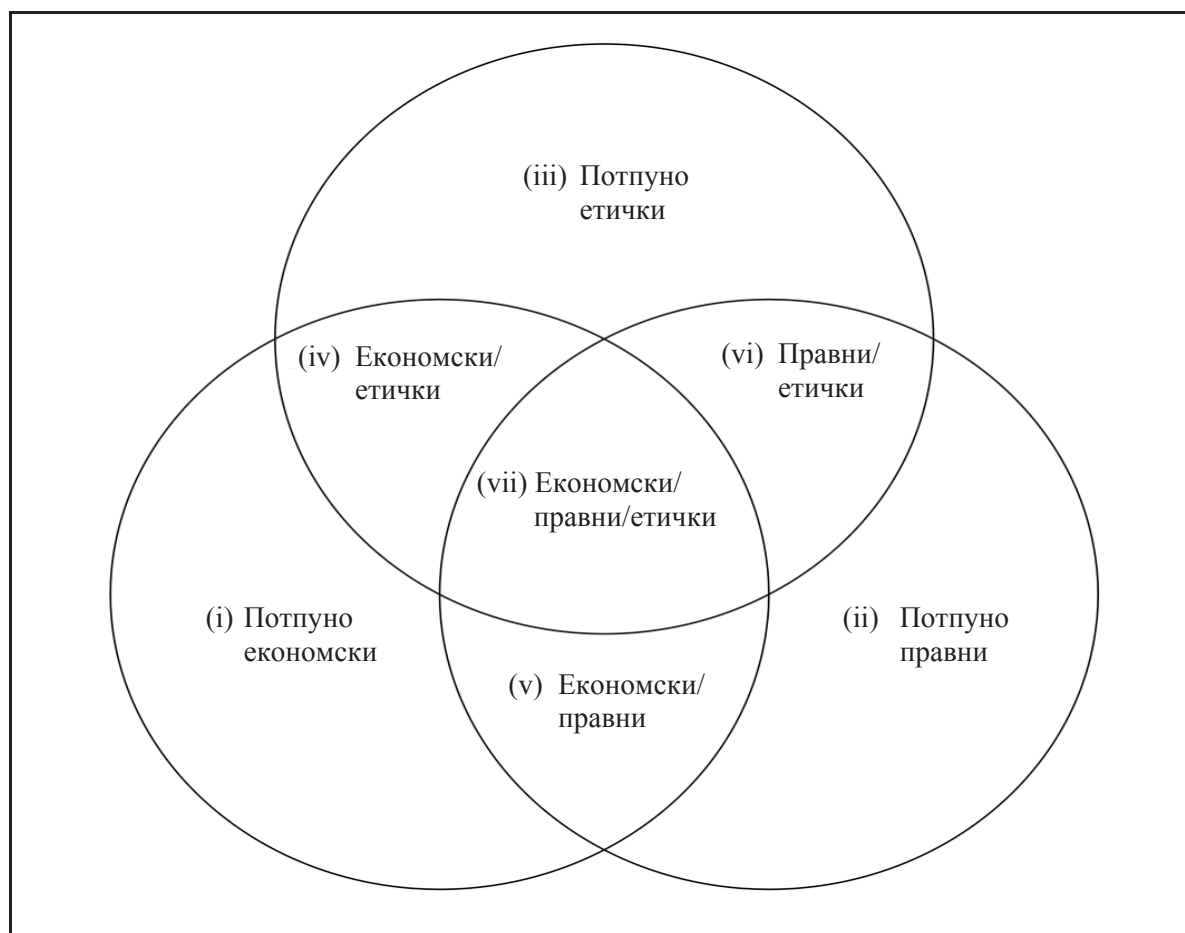
⁷⁴ Carroll, A. B. (2000): оп. цит., стр. 37.

⁷⁵ Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): оп. цит., стр. 321-322.

одговорности од стране менаџмента предузећа. Међутим, сам аутор пирамидалног оквира ARCHIE B. CARROLL је у заједничком раду са MARK SCHWARTZ-ом указао на одређене недостатке овог четвороделног модела који се односе, пре свега, на погрешно разумевање приоритета и немогућност потпуног указивања на преклапање, односно међузависност саставних компоненти ДОП-а.⁷⁶ Примера ради, филантропска одговорност се налази на врху пирамиде, па се може закључити да је филантропска одговорност најважнија, док је економска одговорност као основа пирамиде најмање значајна компонента друштвене одговорности. Овакав закључак је потпуно погрешан, с обзиром на то да укупност друштвено одговорног пословања предузећа подразумева истовремено испуњење економске, правне, етичке и филантропске одговорности. Конкретно друштвено одговорна предузећа треба да у исто време остварују профит, поштују законе и друге прописе, послују на етичан начин и буду добри корпоративни грађани. Таква узајамност компоненти јесте фундаментално значајна и саставна је карактеристика концепта ДОП-а, док пирамидални приказ компоненти друштвене одговорности не указује у потпуности на то да компоненте нису међусобно искључиве и не означава критичне односе који постоје између њих, пре свега између економске и етичке, и економске и филантропске компоненте ДОП-а.⁷⁷ Имајући у виду наведене недостатке пирамидалног оквира ДОП-а, као и чињеницу да је за филантропску одговорност погрешно користити термин „одговорност“ због добровољног карактера ових активности, 2003. године установљен је нови модел друштвене одговорности предузећа приказан на слици 5.

⁷⁶ Schwartz, S. M.; Carroll, A. B. (2003): оп. цит., стр. 505.

⁷⁷ Ибид.



Слика 5. Три домена друштвене одговорности предузећа

Извор: Schwartz, S.M. & Carroll, A.B. (2003), Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach, *Business Ethics Quarterly*, vol. 13, no. 4, стр. 505.

На основу дате слике може се уочити да модел три домена друштвене одговорности предузећа обухвата три главна подручја, а то су економско, правно и етичко подручје. Ови домени, односно подручја друштвене одговорности дефинисани су на начин који је у складу са четвороделним моделом ДОП-а, с тим што је филантропска компонента подведена под етички и/или економски домен друштвене одговорности у зависности од тога шта мотивише предузећа да спроводе филантропске активности.⁷⁸ Поред тога, овај модел јасно указује на преклапање саставних компоненти друштвене одговорности, односно на то да компоненте нису међусобно искључиве чиме се елиминише претпоставка постојања хијерархијског односа између компоненти која се везује за пирамидални оквир ДОП-а. Сагледавањем димензија и саставних компоненти друштвене одговорности предузећа кроз анализу четвороделног модела и модела три домена друштвене одговорности може се уочити да овај концепт подразумева не само остваривање конвенционалних циљева у погледу раста и развоја

⁷⁸ Ибид., стр. 508.

самог предузећа и максимирања профита, већ и остваривање циљева као што су одрживи економски развој, заштита и унапређење квалитета животне средине, побољшање услова рада и безбедности запослених и побољшање квалитета живота у друштву уопште.

1.1.3 Различити аспекти утицаја друштвене одговорности предузећа

Увођењем и имплементирањем одређеног модела друштвене одговорности (видети поглавље 1.1.2.2) у пословне стратегије предузећа остварује се утицај како унутар самог предузећа, тако и ван његових оквира. Сама примена овог концепта, независно од модела, још увек је на добровољној основи, иако су предузећа све више свесна да се на тај начин постиже потпуна хармонизација односа и приближавање њихових интереса и интереса шире друштвене заједнице. Са практичном применом концепта ДОП-а почело се 90-тих година прошлог века, првенствено на подручју управљања запосленима, етике на радном месту, односа између појединих предузећа и привредних грана.⁷⁹ Данас предузећа у све већој мери приступају друштвено одговорном пословању и према њему се односе као према стратегији која им може помоћи да изграде добру репутацију и побољшају односе са својим стејкхолдерима, остваре ефикасније управљање ризиком и постану конкурентнија у савременим и променљивим условима пословања.⁸⁰ Да би предузеће дефинисало општи правац и смер свог стратешког деловања, односно донело одлуку о увођењу и примени концепта ДОП-а неопходно је не само детерминисање основних димензија и саставних компоненти, већ и адекватно разумевање утицаја овог концепта од стране менаџмента предузећа. С тим у вези идентификовано је пет различитих аспеката утицаја друштвене одговорности предузећа, а то су:⁸¹

- Друштвена, еколошка и управљачка „велика слика“ – Овај аспект подразумева крупна друштвена и еколошка питања, као што су глобално загревање, људска права, економски раст и смањење сиромаштва;
- Инструменталне предности – Ова област обухвата везу између финансијских перформанси с једне и еколошких, друштвених, и перформанси управљања с друге стране;

⁷⁹ Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): оп. цит., стр. 309.

⁸⁰ Owen, D. (2005): CSR after Enron: A Role for the Academic Accounting Profession?, *European Accounting Review*, vol. 14, no. 2, стр. 396.

⁸¹ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 296.

- Пословни ставови, свест и праксе – Овде се има у виду утицај који концепт ДОП-а има на начин на који предузећа размишљају о нефинансијским аспектима пословања и начин на који она послују;
- Стејкхолдери који нису директно укључени у пословање предузећа (ванпословни стејкхолдери) – Овај аспект обухвата утицај друштвене одговорности предузећа на друге стејкхолдере, укључујући и критичаре који се залажу за већу еколошку и друштвену одговорност и одговорност управљања; и
- Утицај друштвене одговорности предузећа на саму себе – Овде се подразумева начин на који је еволуција и развој концепта ДОП-а утицала на схватање и разумевање овог концепта, као и на праксу друштвене одговорности предузећа данас.

Први аспект утицаја концепта ДОП-а јесте глобални аспект који обухвата друштво у целини и указује на то да је друштвена одговорност предузећа све више повезана са највећим изазовима широм света који се тичу климатских промена, решавања последица глобализације, повећања ефикасности интерног корпоративног управљања, пружања подршке за међународна људска права, повећања правде и правичности, посебно у најсиромашнијим земљама, борбе против корупције и лошег управљања, постизања стабилног и одрживог економског раста.⁸² У циљу решавања одређених питања тзв. „велике слике“ усвојени су бројни стандарди и смернице у овој области чиме је знатно олакшан процес имплементације концепта ДОП-а од стране предузећа. Друштвено одговорно предузеће води истовремено рачуна о остваривању конвенционалних циљева пословања, о захтевима и потребама својих стејкхолдера (првенствено запослених), о заштити животне средине и побољшању квалитета исте, као и о квалитету живота људи у локалној заједници чиме остварује одређене инструменталне предности тако што финансијске показатеље перформанси доводи у везу са показатељима еколошких и друштвених перформанси пословања предузећа.

Значајан аспект утицаја друштвене одговорности предузећа јесте свакако утицај који овај концепт има на начин на који предузећа размишљају о нефинансијским аспектима пословања, развоју свести о истим, као и на праксу усвајања концепта ДОП-а. Генерално посматрано, друштвена одговорност предузећа је последњих година утицала на повећање свести и формирање бројних иницијатива за решавање питања која се тичу корупције, међународног развоја, права запослених, глобалног загревања,

⁸² Ибид., стр. 297.

људских права, управљања животном средином и одрживих ресурса.⁸³ Четврти аспект утицаја друштвене одговорности подразумева сагледавање исхода од усвајања и примене овог концепта за стејкхолдере као што су потрошачи, инвестициона заједница, влада и одређене организације које се залажу за већу одговорност предузећа према животној средини и друштву уопште.⁸⁴ Утицај друштвене одговорности предузећа на саму себе јесте последњи, али не и мање значајан аспект утицаја концепта ДОП-а. Током протеклих неколико година дошло је до значајних промена у погледу начина на који се схвата и спроводи друштвена одговорност, и приликом разматрања утицаја овог концепта треба имати у виду да је искуство у решавању одређених питања која се тичу друштвене одговорности утицало на еволуцију самог концепта.⁸⁵ Све већа практична примена концепта ДОП-а од стране предузећа указује на неопходност сталних промена, проширења и унапређења постојећих стандарда и смерница, чиме заправо друштвена одговорност предузећа утиче на саму себе. Поред тога, израда националних стандарда у области људских права, права запослених, борбе против корупције, унапређења квалитета живота људи у локалној заједници, заштите животне средине и одрживог развоја, као и у другим областима друштвене одговорности је под великим утицајем међународно усвојених иницијатива и смерница.⁸⁶

У циљу решавања проблема тзв. „велике слике“, бројне међународне организације и институције установиле су одређене стандарде и смернице у области друштвене одговорности предузећа чиме је знатно олакшана примена овог концепта од стране предузећа. С друге стране, усвајање и практична примена стандарда и смерница од стране предузећа указала је на одређена подручја где су неопходна извесна побољшања и унапређења регулативе у овој области, чиме друштвена одговорност предузећа утиче на саму себе. Развојем новог концепта пословања и управљања предузећем у контексту друштвене одговорности демонстрира се утицај који концепт ДОП-а има на начин на који предузећа прихватају и размишљају о нефинансијским аспектима пословања и начин на који она послују. Поред тога, применом концепта ДОП-а остварују се одређене користи за предузеће које се тичу повећања продаје и удела на тржишту, јачања позиције марке, имица и репутације предузећа, повећања привлачности за инвеститоре, као и усаглашености са захтевима корисника, законским захтевима, регулативом и захтевима одређених организација које се залажу за већу

⁸³ Ибид., стр. 308.

⁸⁴ Ибид., стр. 310-312.

⁸⁵ Ибид., стр. 312.

⁸⁶ Ибид.

одговорност предузећа према животној средини и друштву уопште, што заправо указује на то како друштвена одговорност утиче на одређене групе стејкхолдера предузећа. С тим у вези, потребно је сагледати и инструменталне предности, тј. да ли и каква веза (позитивна, негативна или безначајна) постоји између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности предузећа, односно да ли друштвено одговорно понашање и пословање утиче на финансијске резултате и успешност предузећа.

1.1.3.1 Стандарди друштвене одговорности предузећа

Бројни изазови и проблеми са којима се друштво суочава, као што су загађење животне средине, климатске промене, нарушавање људских права и права запослених, неадекватни услови рада, корупција и др., а који су великим делом последица обављања пословних активности од стране предузећа, указали су на неопходност усвајања одговарајућих стандарда, смерница и принципа којима ће се на одређени начин регулисати пословање и понашање предузећа у друштву. Од предузећа се очекује да преузму одговорност за неекономске последице својих активности по животну средину и друштво у целини, како би се наведени проблеми решили или барем ублажили. С тим у вези установљени су бројни стандарди у области друштвене одговорности од стране одређених међународних институција и организација, чијом применом је знатно олакшан процес имплементације концепта ДОП-а у пословне стратегије, односно оперативне процесе предузећа и културу предузећа. У табели 2 дат је преглед релевантних стандарда друштвене одговорности по хронолошком редоследу са становишта тематике којом се бави ова докторска дисертација.

Табела 2. Примери стандарда друштвене одговорности

Назив стандарда	Аспект	Година објављивања
<i>OECD</i> Смернице за мултинационална предузећа	Свеобухватни	1976
Серија стандарда <i>ISO 9000</i>	Управљање квалитетом	1987
<i>Ceres</i> принципи	Понашање предузећа према животној средини	1989
Серија стандарда <i>ISO 14000</i>	Управљање заштитом животне средине	1996
Серија стандарда <i>OHSAS 18000</i>	Управљање заштитом здравља и безбедношћу на раду	1999
Глобални договор Уједињених нација	Свеобухватни	2000
<i>ISO 26000</i>	Свеобухватни	2010

Извор: Прилагођено према: Blowfield, M.; Murray, A. (2011), *Corporate Responsibility*, 2nd edition, Oxford University Press Inc., New York, United States, стр. 214.

OECD Смернице – Организација за економску сарадњу и развој (енгл. *Organization for Economic Co-operation and Development – OECD*)⁸⁷ је још средином 70-тих година прошлог века указала на значај интегрисања концепта друштвене одговорности у пословне стратегије предузећа усвајањем прве верзије Смерница за мултинационална предузећа. Смернице су последњи пут ажуриране 2011. године и садрже принципе и стандарде за одговорно пословање мултинационалних предузећа, пре свега, у области људских права, запошљавања и индустријских односа, животне средине, борбе против мита и корупције, интереса потрошача, науке и технологије, конкуренције и опорезивања.⁸⁸ *OECD* Смернице представљају једини инструмент друштвене одговорности предузећа који је формално усвојен од стране државних власти.⁸⁹ Како је наведено у самом документу, предузећа треба да у потпуности узму у обзир установљене политике земаља у којима послују и размотре ставове других заинтересованих страна, па с тим у вези да својим пословањем доприносе економском, еколошком и друштвеном напретку у циљу постизања одрживог развоја. Иако не постоји адекватан механизам примене ових смернице и исте нису правно обавезујуће, уз подршку свих земаља чланица *OECD*-а смернице су постале један од најзначајнијих кодекса понашања за мултинационална предузећа.⁹⁰

Стандарди система управљања – Међународна организација за стандардизацију (*International Organization for Standardization – ISO*)⁹¹ установила је одређени сет стандарда како би се помогло предузећима и организацијама широм света приликом

⁸⁷ Организација за економску сарадњу и развој је међународна економска организација 34 развијених земаља света основана 1961. године, иако њени корени леже још у оквиру Организације за европску економску сарадњу из 1948. године. Основни циљ организације јесте стимулисање економског напретка и светске трговине. *OECD* представља форум земаља посвећених демократији и тржишној економији, стварању платформе у циљу компарације политичких искустава, тражењу одговора на заједничке проблеме, идентификовању добрих пракси и кординирању домаће и међународне политике земаља чланица. Седиште организације налази се у Паризу, Француска. Шире о *OECD*-у видети: <http://www.oecd.org>.

⁸⁸ Organization for Economic Co-operation and Development (2011): *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>.

⁸⁹ Černič, J. L. (2008): Corporate Responsibility for Human Rights: A Critical Corporate Responsibility for Human Rights: A Critical Analysis of the OECD Guidelines for Multinational enterprises, *Hanse Law Review (HanseLR)*, vol. 3, no. 1, стр. 71.

⁹⁰ Barkemeyer, R.; Holt, D.; Preuss, L.; Tsang, S. (2011): *What Happened to the 'Development' in Sustainable Development? Business Guidelines Two Decades After Brundtland*, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/sd.521/full>, стр. 8.

⁹¹ Међународна организација за стандардизацију је основана 1947. године, са циљем установљавања и развоја доброволних међународних стандарда. Организација има 163 чланице које представљају национална тела за стандардизацију из великих и малих земаља, индустријски развијених, земаља у развоју и земаља у процесу транзицији из свих региона света. До сада је организација објавила више од 19.500 међународних стандарда који покривају скоро све аспекте технологије и пословања. Генерални секретаријат организације налази се у Женеви, Швајцарска. Шире о *ISO* видети: <http://www.iso.org>.

имплементације концепта ДОП-а. Са развојем серије стандарда *ISO 9000*, која се односи на систем менаџмента квалитетом, организација је започела још 1987. године када је објављен први стандард управљања квалитетом. Данас ова серија стандарда обухвата стандарде *ISO 9000:2005* којим се представља концепт система управљања и терминологија која се користи, затим *ISO 9001:2008* којим се дефинишу критеријуми који се морају испунити у циљу добијања сертификата и *ISO 9004:2009* који се фокусира на то како да систем управљања квалитетом (енгл. *Quality management system – QMS*) постане ефикаснији и ефективнији.⁹² „Обезбеђивање квалитета се према стандарду *ISO 9000* дефинише као обезбеђење поверења у то да су захтеви квалитета испуњени, што би се могло посматрати као активност укључивања свих стејкхолдера у пословне активности предузећа, као и перманентно информисање стејкхолдера о истим.“⁹³ Најзначајнији индустријски стандард јесте свакако стандард *ISO 9001* који представља средство, односно алат менаџмента предузећа заснован на систематизацији и формализацији задатака у циљу постизања хомогености производа и прилагођавања спецификацијама установљеним од стране купаца.⁹⁴ Усклађеност пословног система предузећа са стандардом *ISO 9001*, односно имплементација система управљања квалитетом подлеже сертификацији чиме предузећа могу остварити бројне предности. Примера ради, једна од предности јесте побољшање пословних перформанси, затим веће задовољство купаца, побољшање односа унутар самог предузећа и повећање ефикасности, постизање и одржавање стабилног нивоа квалитета производа и услуга, стварање могућности за освајање нових тржишта и повећање удела на постојећем тржишту итд.⁹⁵ Овај стандард погодан је за сва предузећа која желе да побољшају начин управљања, независно од величине и делатности предузећа. Поред тога, стандард је компатибилан са другим стандардима система управљања као што су *ISO*

⁹² International Organization for Standardization (2009a): *Selection and use of the ISO 9000 family of standards*, http://www.iso.org/iso/iso_9000_selection_and_use-2009.pdf, стр. 2-3.

⁹³ Ђурић, М.; Филиповић, Ј. (2007): *Модел друштвене одговорности предузећа*, Зборник радова са 34. Националне конференције о квалитету, Крагујевац, 08-11. мај 2007. године, <http://www.cqm.rs/2007/pdf/34/67.pdf>, стр. 1.

⁹⁴ Heras-Saizarbitoria, I.; Boiral, O. (2013): ISO 9001 and ISO 14001: Towards a Research Agenda on Management System Standards, *International Journal of Management Reviews*, vol. 15, стр. 49.

⁹⁵ Casadesus, M.; Karapetrovic, S. (2005): Has ISO 9000 lost some of its lustre? A longitudinal impact study, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 25, no. 6, стр. 583; Terziovski, M.; Power, D.; Sohal, A. S. (2003): The longitudinal effects of the ISO 9000 certification process on business performance, *European Journal of Operational Research*, vol. 146, no. 3, стр. 582.

14001 и *OHSAS* 18001, у погледу многих принципа тако да се ови стандарди могу интегрисати.⁹⁶

Серија стандарда *ISO* 14000 која се тиче управљања заштитом животне средине настала је као одговор на свакодневно повећање бриге о животној средини. Ова серија стандарда има за циљ да помогне предузећима (и шире, организацијама) да минимизирају своје штетно деловање на животну средину. Најзначајнији стандарди у овој серији јесу *ISO* 14001:2004 којим се постављају захтеви за систем еколошког менаџмента (енгл. *Environmental management system – EMS*) и *ISO* 14004:2004 у коме су дате опште смернице за имплементацију поменутог система, док се остали стандарди из ове серије односе на специфичне аспекте у оквиру заштите животне средине, као што су оцењивање еколошких перформанси, означавање и декларација, процена животног циклуса, рачуноводство и верификација емисије ефеката стаклене баште, комуникација и ревизија.⁹⁷ Предузећа (и шире, организације) у све већој мери уводе систем управљања животном средином, односно стандард *ISO* 14001 у своје оперативне процесе како би ефикасније и ефективније управљала својим утицајима на животну средину. *ISO* 14001 је управљачки алат који омогућава предузећима и организацијама било које величине да идентификују, контролишу и смање утицај својих активности, производа и услуга на животну средину, затим да обезбеде поштовање закона и прописа у вези са заштитом животне средине и да имплементирају системски приступ којим ће постизати циљеве који се односе на животну средину, односно смањити непотребну потрошњу природних ресурса.⁹⁸ Сертификацијом система управљања животном средином према стандарду *ISO* 14001 предузећа и организације могу остварити бројне интерне и екстерне резултате. Као значајни интерни резултати наводе се укљученост запослених у управљање животном средином, повећана контрола документације, побољшана ефикасност производње и фокусирање на утицаје који не подлежу регулативи, док се међу екстерним резултатима истичу повећано задовољство купаца, унапређени уговори са продавцима, повећана продаја на домаћем тржишту и повећана могућност приступа/уласка на међународним

⁹⁶ Euro Quality Standard (б.г.): *ISO 9001 – Sistem menadžmenta kvalitetom*, прегледано: 30.05.2013, <http://www.eurostandard.rs/sistem-menadzmenta-kvalitetom-iso-9001/>.

⁹⁷ International Organization for Standardization (2009b): *Environmental management, The ISO 14000 family of International Standards*, http://www.iso.org/iso/theiso14000family_2009.pdf, стр. 6-7.

⁹⁸ Darnall, N.; Gallagher, D. R.; Andrews, R. N. L. (2001): *ISO 14001: Greening management systems, Proceedings: Greener Manufacturing and Operations: From Design to Delivery and Back*, Greenleaf Publishing, стр. 178; Portal Kvalitet (б.г.): *ISO 14000 - Sistem upravljanja zaštitom životne sredine*, прегледано: 03.06.2013, <http://www.kvalitet.org.rs/standardi/iso-14000-sistem-upravljanja-zastitom-zivotne-sredine>.

тржиштима, као и одређене регулаторне предности.⁹⁹ Стандарде система управљања, *ISO 9001* и *ISO 14001*, који се у литератури из ове области могу срести и под називом мета стандарди, усваја све већи број предузећа и организација широм света. О томе говори и чињеница да је закључно са 2013. годином издато најмање 1.129.446 *ISO 9001* сертификата у 187 земаља (3 земље више него у претходној години) што представља повећање од 3% у односу на 2012. годину, и најмање 301.647 *ISO 14001* сертификата у 171 земљи (4 земље више него у претходној години) што представља пораст од 6% у односу на број сертификата издатих до краја 2012. године.¹⁰⁰

Управљање заштитом здравља и безбедношћу на раду регулисано је серијом стандарда *OHSAS 18000* донетом од стране институције Британски стандарди (енгл. *British Standards Institution – BSI*)¹⁰¹. Ова серија стандарда укључује стандарде *OHSAS 18001:2007* којим се дефинишу захтеви за имплементацију система управљања заштитом здравља и безбедношћу на раду (енгл. *Occupational health and safety management system – OHSAS*) и *OHSAS 18002:2008* који представља упутство за примену стандарда *OHSAS 18001*. Овај стандард омогућава предузећима и организацијама да управљају оперативним ризицима и побољшају перформансе, односно пружа смернице за ефикаснији систем управљања заштитом здравља и безбедношћу на раду, узимајући у обзир спречавање несрећа, смањење ризика и добробит запослених.¹⁰² Предности имплементације и сертификације према стандарду *OHSAS 18001* јесу боље разумевање и већа применљивост релевантних законских прописа, боље управљање ризиком, смањење броја инцидената и несрећа и боље управљање њима, спремност предузећа да правовремено отклони опасности, већа вероватноћа да ће запослени уочити и избећи потенцијалне опасности итд.¹⁰³ Стандард је намењен свим предузећима (и шире, организацијама) која су свесна значаја заштите здравља и безбедности запослених на радном месту и стално настоје да створе боље и сигурније услове рада за своје запослене. Напред наведени стандарди система управљања квалитетом, управљања

⁹⁹ Darnall, N.; Gallagher, D. R.; Andrews, R. N. L. (2001): оп. цит., стр. 184-188.

¹⁰⁰ International Organization for Standardization (2014): *ISO Survey 2013*, прегледано: 15.09.2014, <http://www.iso.org/iso/home/standards/certification/iso-survey.htm>.

¹⁰¹ Институција Британски стандарди основана је 1901. године као прва институција за националне стандарде на свету, са циљем да помогне клијентима широм света да побољшају своје перформансе и конкурентност на глобалном нивоу. Ова институција има 70.000 клијената у 150 земаља, до сада је објавила 34.000 стандарда и сертифицивала 90.000 пословних локација широм света. Седиште институције је у Лондону, Велика Британија. Шире о *BSI* видети: <http://www.bsigroup.com>.

¹⁰² Mahmoud, A. (2010): *The Effects of ISOs Systems Implementation on an Employee's Behavior (Lokma Group as Case Study)*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2028577, стр. 3.

¹⁰³ BSI Group (б.г.): *BS OHSAS 18001 Health and Safety Management – FEATURES AND BENEFITS*, <http://www.bsigroup.com/Documents/bs-ohsas-18001/resources/BSI-BSOHSAS18001-Features-and-Benefits-UK-EN.pdf>, стр. 1-2.

заштитом животне средине и заштитом здравља и безбедношћу на раду углавном користе веома сличну методологију у погледу њиховог настанка, структуре, процеса имплементације и мониторинга од стране трећег лица,¹⁰⁴ тако да имплементација сва три стандарда у исто време може бити економски исплатива за предузећа, односно организације.

Ceres принципи – Шест месеци након велике еколошке катастрофе изливања нафте из танкера *Exxon Valdez* 1989. године, када се излило скоро 11 милиона галона нафте у Аљасци, формирана је непрофитна организација Коалиција за еколошки одговорне привреде (енгл. *Coalition for Environmentally Responsible Economies – Ceres*)¹⁰⁵. Еколошка катастрофа оваквих размера указала је на чињеницу да предузећа нису у довољној мери посвећена утицају својих пословних активности на животну средину и друштво. Имајући то у виду Коалиција за еколошки одговорне привреде је исте године установила 10 принципа који се тичу понашања предузећа према животној средини, тзв. *Valdez* принципе који су касније преименовани у *Ceres* принципе.¹⁰⁶ Ови принципи представљају тзв. кодекс корпоративног понашања према животној средини и у њиховој изради учествовала је коалиција инвеститора, јавни пензијски повереници, бројне фондације, синдикати, еколошке, верске и друге групе од јавног интереса.¹⁰⁷ Детаљније, кодекс корпоративног понашања према животној средини обухвата следеће принципе:¹⁰⁸

- Заштита биосфере – Смањење и континуирано елиминисање испуштања било које супстанце која може причинити еколошку штету у ваздуху, води, на земљи или становницима земље, као и заштита свих станишта која су под утицајем пословања предузећа, заштита отворених простора и дивљина уз очување биодиверзитета;

¹⁰⁴ Heras-Saizarbitoria, I.; Voiral, O. (2013): оп. цит., стр. 47.

¹⁰⁵ Коалиција за еколошки одговорне привреде основана је 1989. године са седиштем у Бостону, Масачусетс. Интересантна је чињеница да је Коалиција је добила име према римској богињи плодности и пољопривреде – *Cerera*. Коалиција је окупила више од 130 институционално и друштвено одговорних инвеститора, еколошких и друштвених група и других организација од јавног интереса како би се њиховим заједничким радом убрзало и проширило усвајање одрживих пословних пракси и решења за изградњу здраве глобалне економије. Шире о *Ceres* организацији видети: <http://www.ceres.org>.

¹⁰⁶ Barkemeyer, R.; Holt, D.; Preuss, L.; Tsang, S. (2011): оп. цит., стр. 8.

¹⁰⁷ Walton, J. (2000): Should monitoring be compulsory within voluntary environmental agreements?, *Sustainable Development*, vol. 8, no. 3, стр. 148.

¹⁰⁸ Coalition for Environmentally Responsible Economies (б.г.): *The Ceres Principles*, прегледано: 06.06.2013, <http://www.ceres.org/about-us/our-history/ceres-principles>.

- Одрживо коришћење природних ресурса – Одрживо коришћење природних ресурса као што су вода, земљишта и шуме и очување необновљивих природних ресурса кроз ефикасно коришћење и пажљиво планирање њихове употребе;
- Смањење и одлагање отпада – Смањење и где је могуће елиминисање отпада кроз редукацију извора отпада и његову рециклажу, као и коришћење сигурних и одговорних метода при руковању и одлагању отпада;
- Очување енергије – Штедња енергије и побољшање енергетске ефикасности интерних активности предузећа и добара и услуга које предузећа продају и нуде, као и коришћење еколошки безбедних и одрживих извора енергије;
- Смањење ризика – Смањење еколошких, здравствених и ризика безбедности за запослене у предузећу и заједницу у којој предузећа послују кроз сигурне технологије, постројења и оперативне процедуре, као и кроз спремност предузећа за ванредне ситуације;
- Безбедни производи и услуге – Смањење и где је могуће елиминисање употребе, производње или продаје производа и услуга који проузрокују штету по животну средину или опасност по здравље и безбедност људи, уз обавештење купаца о утицају производа и услуга предузећа на животну средину;
- Очување природне средине – Брзо и одговорно, у мери у којој је то могуће, ублажавање свих негативних утицаја на здравље и безбедност људи или животну средину, које су настали као последица обављања одређених пословних активности од стране предузећа;
- Информисање јавности – Благовремено информисање свих оних на које предузеће може утицати обављањем својих пословних активности, а које могу проузроковати штету по животну средину или угрозити здравље и безбедност људи;
- Посвећеност менаџмента – Спровођење наведених принципа и одржавање процеса којим се обезбеђује потпуна информисаност Управног одбора и извршног директора предузећа о релевантним питањима везаним за заштиту животне средине и њихова потпуна одговорност за еколошку политику предузећа;
- Ревизија и извештаји – Спровођење процене напретка у примени наведених принципа на годишњем нивоу, рад на увођењу општеприхваћених процедура еколошке ревизије и састављање тзв. *Ceres* извештаја који ће бити доступан јавности.

Наведени принципи установљени су са циљем решавања еколошких проблема, па су самим тим доминатне активности управљања животном средином. Према подацима Колације нешто више од 70 предузећа из више од 20 индустријских сектора, укључујући технологију, индустрију обуће и одеће, хране и пића, нафте и гаса, електричне енергије, као и сектор финансијских услуга, усвојило је *Ceres* принципе којима се подразумева дугорочна посвећеност очувању животне средине.

Глобални договор Уједињених нација (енгл. *United Nations Global Compact – UNGC*) – У условима глобализације када се човечанство суочава са проблемима као што су климатске промене и сиромаштво и услед све веће политизације мултинационалних предузећа неопходан је стабилан институционални оквир за пословање¹⁰⁹ који ће омогућити даљи развој тржишта, трговине, технологија и финансијски напредак свих земаља света. Имајући то у виду међународна организација Уједињене нације (енгл. *United Nations – UN*)¹¹⁰ је јула месеца 2000. године покренула глобалну добровољну иницијативу под називом Глобални договор Уједињених нација како би се обезбедио адекватан институционални оквир за пословање у таквим условима. Ова иницијатива Уједињених нација је превасходно посвећена интегрисању десет универзалних принципа из области људских права, права на рад, заштите животне средине и антикорупционе политике у пословање предузећа широм света и спровођењу заједничких акција којима се подржавају циљеви Уједињених нација, а пре свега Миленијумски циљеви развоја (енгл. *Millennium Development Goals – MDGs*)¹¹¹. Десет принципа Глобалног договора проистичу из Универзалне декларације о људским правима, Декларације међународне организације рада о основним принципима и правима на раду, Декларације о животној средини и развоју усвојеној у Рио де

¹⁰⁹ Rasche, A. (2009): „A Necessary Supplement“ – What the United Nations Global Compact Is and Is Not, *Business & Society*, vol. 48, no. 4, стр. 517.

¹¹⁰ Уједињене нације представљају међународну организацију основану 1945. године, након другог светског рата од стране 51 земље, која је посвећена очувању међународног мира и безбедности, развијању пријатељских односа међу народима, као и промицији друштвеног напретка, бољег животног стандарда и људских права. Данас организација има 193 земаља чланица, а седиште организације је у Њујорку, САД. Шире о УН видети: <http://www.un.org>.

¹¹¹ United Nations (2013): Overview of the UN Global Compact, прегледано: 08.06.2013, <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/index.html>. Миленијумски циљеви развоја јесу саставни део Миленијумске декларације УН која је усвојена 2000. године и која подразумева остваривање следећих циљева до 2015. године: искорењивање екстремног сиромаштва и глади, постизање универзалног основног образовања, промовисање једнакости полова, смањење смртности код деце, побољшање здравља мајки, борба против ХИВ вируса/СИДЕ, маларије и других обољења, обезбеђење еколошке одрживости и стварање глобалног партнерства за развој.

Женеиру и Конвенције Уједињених нација против корупције.¹¹² Глобални договор као практичан оквир за развој, имплементацију и обелодањивање одрживих политика и пракси обухвата следеће принципе:¹¹³

- Подршка и поштовање заштите међународно загарантованих људских права;
- Спречавање учествовања предузећа у кршењу људских права;
- Слобода удруживања и стварно признавање права колективног уговарања;
- Елиминисање свих облика принудног и присилног рада;
- Ефективно укидање дечјег рада;
- Елиминисање дискриминације у вези са запошљавањем и занимањем;
- Подршка предузимању мера предострожности у вези са животном средином;
- Предузимање мера ради промоције веће одговорности за животну средину;
- Подстицање развоја и ширења технологија које чувају животну средину; и
- Учествовање предузећа у борби против корупције у сваком смислу, укључујући изнуде и подмићивање.

Глобални договор УН укључује све релевантне друштвене актере, односно предузећа, академске институције, владе, синдикате и организације цивилног друштва посвећене усаглашавању својих пословних активности са наведеним принципима друштвено одговорног пословања. Иако не представља регулаторни инструмент или обавезујући стандард, према последњим подацима Уједињених нација из 2013. године ова иницијатива има преко 10.000 учесника, укључујући више од 7.000 предузећа у 145 земаља широм света.

ISO 26000 Упутство о друштвеној одговорности – Као резултат све већег интересовања за примену концепта ДОП-а, Међународна организација за стандардизацију је 2010. године издала свеобухватан стандард који се бави овом облашћу – стандард *ISO 26000*. Стандард је настао као резултат петогодишње сарадње 450 експерата и 210 посматрача из 99 земаља чланица Међународне организације за стандардизацију, међу којима је и Република Србија.¹¹⁴ Циљ овог стандарда је да помогне предузећима (и шире, организацијама) у доприношењу одрживом развоју, односно да их подстакне да учине и више од онога што подразумева само поштовање

¹¹² Шире о наведеним документима видети: Waddock, S. (2004): *Creating Corporate Accountability: Creating Corporate Accountability: Foundational Principles to Make Corporate Citizenship Real*, *Journal of Business Ethics*, vol. 50, no. 4, стр. 313-327.

¹¹³ United Nations (2000): *United Nations Global Compact, The Ten Principles*, прегледано: 08.06.2013, <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/TheTenPrinciples/index.html>.

¹¹⁴ International Organization for Standardization (2010a): *ISO 26000 Social Responsibility, ISO 26000 Project Overview*, http://www.iso.org/iso/iso_26000_project_overview.pdf, стр. 9-10.

закона, с обзиром на то да је усклађеност са законом основна обавеза сваког предузећа и кључни део његове друштвене одговорности.¹¹⁵ Прецизније, стандард треба да помогне организацијама свих врста и величина, како из јавног тако и из приватног сектора, у дефинисању компоненти друштвене одговорности и пружи практично упутство у вези са спровођењем принципа друштвене одговорности. Принципи друштвене одговорности установљени стандардом *ISO 26000* су:¹¹⁶

- Одговорност – организација треба да буде одговорна за свој утицај на друштво и животну средину;
- Транспарентност – организација треба да буде транспарентна у својим одлукама и активностима којима утиче на друштво и животну средину;
- Етичко понашање – организација треба да се понаша етички у сваком тренутку;
- Поштовање интереса стејхолдера – организација треба да поштује и узима у обзир интересе свих стејхолдера;
- Поштовање владавине права – организација треба да поштује владавину права;
- Поштовање међународних норми понашања – организација треба да поштује међународне норме понашања уз придржавање принципа поштовања владавине права; и
- Поштовање људских права – организација треба да поштује људска права и препознаје њихов значај и универзалност.

Наведеним принципима руководе се седам кључних области друштвене одговорности обухваћених овим стандардом, а то су управљање организацијом, људска права, радна пракса, животна средина, фер пословна пракса, питања која се тичу потрошача, укључивање заједнице и њен развој.¹¹⁷ Након разумевања ових принципа и утврђивања значајних области друштвене одговорности организација треба да настоји да кроз своје одлуке и активности интегрише друштвену одговорност у сопствену политику, организациону културу и пословну стратегију. Примена Упутства о друштвеној одговорности, односно стандарда *ISO 26000* је на добровољној основи и може позитивно утицати на конкурентску предност и репутацију предузећа (и шире, организације), затим на способност привлачења и задржавања запослених, купаца, клијената и корисника, на одржавање морала, посвећеност и продуктивност

¹¹⁵ International Organization for Standardization (2010b): *ISO 26000 Social Responsibility, Discovering ISO 26000*, http://www.iso.org/iso/discovering_iso_26000.pdf, стр. 3

¹¹⁶ Komaran, R. (2011): *Corporate Social Responsibility: Time for a Stock Take*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1867901, стр. 8.

¹¹⁷ Ибид., стр. 9.

запослених, на став инвеститора, власника, донатора, спонзора и финансијске заједнице, као и на однос са другим предузећима, владама, медијима, добављачима, корисницима и заједницом у оквиру које се обавља делатност.¹¹⁸ Оно што овај стандард разликује од напред наведених стандарда система управљања јесте чињеница да се према њему не врши сертификација, односно да *ISO 26000* није сертификациони стандард, већ само препорука и помоћ предузећима (и шире, организацијама) како да у своје пословање уграде принципе друштвене одговорности.

Према истраживању ревизорске куће *Ernst&Young* спроведеном 2011. године, фактори који утичу на опредељеност предузећа за имплементацију концепта ДОП-а у свом пословању јесу, пре свега, све већи број стандарда у области друштвене одговорности предузећа, затим пораст притиска јавности и активизма, повећање притиска владе и законодавства у овој области, проблеми везани за имиџ предузећа у специфичним секторима и повећање неповерења у организације јавног сектора и особље.¹¹⁹ О самој потреби, сврси, као и значају концепта друштвене одговорности најбоље сведочи чињеница да је овај концепт постао предмет међународне стандардизације и да се константно ради на усвајању и увођењу нових стандарда. Напред наведени и укратко објашњени стандарди и упутства у области друштвене одговорности у великој мери помажу предузећима да интегришу концепт ДОП-а у свом свакодневном пословању. Интегрисањем и континуираним унапређењем друштвене одговорности ствара се основа за одрживо пословање предузећа, па самим тим и боље позиционирање предузећа на тржишту и остваривање конкурентске предности. Заједничко за све анализирани стандарде јесте изразита генеричност, односно могућност примене на широк спектар организација, независно од величине, врсте и структуре,¹²⁰ као и неопходност поседовања одређених карактеристика коришћених у ревизији финансијских извештаја, као што су свеобухватност, упоредивост и веродостојност.¹²¹ Дакле, стандарди морају бити потпуно довољни да покрију питања која су најрелевантнија или материјално значајна за предузећа, затим упоредиви, како би се омогућило упоређивање перформанси између предузећа и

¹¹⁸ International Organization for Standardization (2010b): оп. цит.,, стр. 3.

¹¹⁹ Ernst&Young (2011): *Turn risks and opportunities into results – Exploring the top 10 risks and opportunities for global organizations, Global report*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_top_10_risks_and_opportunities_for_global_organizations/\\$FILE/Business%20Challenge%20main%20report-%20SCORED.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_top_10_risks_and_opportunities_for_global_organizations/$FILE/Business%20Challenge%20main%20report-%20SCORED.pdf), стр. 24.

¹²⁰ Ђурић, М.; Филиповић, Ј. (2007): оп. цит.,, стр. 7.

¹²¹ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит.,, стр. 215-216.

веродостојни довољно да омогуће предузећима и другим стејкхолдерима да верују у њихов интегритет и да их користе приликом доношења одлука.¹²²

Стандарди и смернице као важан алат у управљању друштвеном одговорношћу, конкретизују поједине елементе друштвене одговорности у зависности од сврхе и циља примене концепта ДОП-а и одређују одговарајуће принципе, поступке и политику њиховог инкорпорирања у одговорно понашање предузећа. С једне стране, развојем и усвајањем стандарда и смерница у овој области знатно је олакшан процес имплементације концепта ДОП-а од стране предузећа што је довело до све веће примене овог концепта, односно утицало на развој праксе друштвене одговорности предузећа. С друге стране, практична примена овог концепта указује на потребу даљег унапређења и проширења постојећих стандарда и смерница, чиме предузећа као таква доприносе развоју регулативе у овој области. У томе се огледа узрочно-последична повезаност између развоја регулаторног оквира у области друштвене одговорности предузећа и практичне примене концепта ДОП-а од стране предузећа, односно начин на који друштвена одговорност предузећа утиче на саму себе.

1.1.3.2 Усаглашавање економске и друштвене одговорности предузећа

Предузећа широм света и њихови стејкхолдери постају све више свесни потребе за друштвено одговорним пословањем и понашањем, као и предности које из тога произилазе. Друштвена одговорност у све већој мери постаје фактор приликом одлучивања и одређивања потрошача за одређени производ, чиме друштвено одговорна предузећа стичу предност у односу на конкуренцију и јачају своју репутацију, док пораст друштвено одговорних инвестиција демонстрира утицај ДОП-а на инвестициону заједницу.¹²³ Имајући у виду досадашње искуство иностраних мултинационих предузећа у погледу примене концепта ДОП-а, могу се издвојити неке кључне користи од улагања у друштвено одговорно пословање, као што су:¹²⁴

- Повећање продаје и удела на тржишту – Предузећа могу да имају значајне користи од везивања за неки друштвени циљ, јер потрошачи прате како се поједини брендови рекламирају. У случају да се потрошачима допадне маркетиншки приступ зато што испољава позитиван став према некој

¹²² Ибид.

¹²³ Ибид., стр. 311.

¹²⁴ Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): оп. цит., стр. 310-312; Ђурић, М.; Филиповић, Ј. (2007): оп. цит., прегледано: 30.05.2013, стр. 94-95. Цитирано према: Kotler, P.; Nancy, L. (превод 2007): *Корпоративна друштвена одговорност – Учинити највише за своју компанију и за изабрани друштвени циљ: најбоље праксе водећих компанија*, Хесперија, стр. 12-21.

друштвеној активности, они ће боље оценити производ приликом одређивања, него у случају да маркетиншки програм подржава неки комерцијални, а не друштвени циљ;

- Јачање позиције марке – Повезивање предузећа или марке производа са неком добротворном акцијом или друштвеним циљем може да допринесе „духу марке“. Многи потрошачи преферирају производе предузећа чије је понашање у складу са етиком. Маркетиншке иницијативе које укључују већи друштвени садржај имају позитивнији ефекат на мишљење о марки производа и на осећања која она изазива, него иницијативе сличне величине и обима са мање друштвеног значаја. Дакле, стратешки осмишљеним друштвеним иницијативама може се подстаћи диференцирање одређене марке производа у односу на конкуренцију;
- Јачање имица предузећа – Већи ниво друштвене одговорности предузећа значајан је фактор изградње и јачања његовог имица у јавности. Друштвено одговорна предузећа уживају већи углед и репутацију у друштву, што има за последицу повећање њиховог могућег утицаја на привредне и друштвене трендове. Велики углед у заједници може да представља значајан ресурс у временима кризе;
- Јачање способности за привлачење, мотивисање и задржавање запослених – Учешће неког предузећа у друштвеним иницијативама може позитивно да утиче на запослене, односно на оне који ће се тек запослити, али и на грађане уопште и на руководиоце. Разлог томе је управо чињеница да друштвено одговорно предузеће води истовремено рачуна о остваривању профита, као свом пословном циљу, и о захтевима и потребама својих стејкхолдера, превентивно запослених. На тај начин предузеће привлачи нове запослене, мотивише их на веће ангажовање на радним местима и повећава њихову лојалност.
- Смањење трошкова пословања – У појединим областима пословања смањење оперативних трошкова и повећање прихода по основу пореских олакшица може се приписати спровођењу друштвених иницијатива предузећа. Ово се, пре свега, односи на предузећа која усвајају еколошке иницијативе чији је циљ смањење отпада, поновна употреба материјала, рециклажа и штедња воде и електричне енергије;
- Повећање привлачности за инвеститоре и финансијске аналитичаре – Укључивање у друштвене иницијативе најчешће може да повећа вредност

акција предузећа, јер ће тржиште више ценити предузећа која су мање изложена друштвеним, етичким и еколошким ризицима (примера ради, *Dow Jones Group Sustainability Index*, *FTSE4Good Index Series* и др.). Усвајање праксе ДОП-а може омогућити предузећима бољи приступ капиталу, који им у противном не би био доступан. Предузећима је потребно пуно времена да стекну позитивну репутацију, али она може бити брзо угрожена инцидентима као што су корупцијски скандали и наношење штете животној средини. Овакви и слични догађаји могу нанети велику штету и тиме угрозити вредност акција предузећа. Изградња културе предузећа која се позитивно односи према друштву и животној средини може да неутрализује ову врсту ризика.

Једна од значајних предности развоја и имплементације концепта ДОП-а међу наведеним свакако је одржавање и побољшање имиџа и јачање репутације предузећа гледано из угла запослених, корисника и пословних партнера, потрошача, инвеститора и других стејкхолдера. Додатни бенефит за предузећа од усвајања овог концепта јесте усаглашеност са захтевима корисника, законским захтевима, захтевима стандарда, захтевима одређених међународних и националних организација које се залажу за већу еколошку и друштвену одговорност, као и проактиван приступ управљању ризицима, управљању квалитетом, заштитом животне средине и заштитом здравља и безбедности на раду. Демонстрирањем и континуалним унапређивањем друштвено одговорног пословања предузећа остварују одрживост у свом пословању што доприноси њиховом бољем позиционирању на тржишту и стварању конкурентске предности. Сагледавањем користи од улагања у друштвено одговорно пословање може се јасно уочити утицај концепта ДОП-а како на стејкхолдере који су директно укључени, тако и на стејкхолдере који нису директно укључени у пословање предузећа, што представља још један од аспекта утицаја друштвене одговорности предузећа.

Евидентно је да друштвено одговорно пословање доноси предузећима бројне користи уколико се овакав концепт пословања правилно имплементира и реализује.¹²⁵ С тим у вези, неопходно је сагледати и размотрити да ли друштвено одговорно пословање утиче на финансијске перформансе предузећа, односно да ли постоји веза између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности (еколошких и друштвених перформанси) предузећа која се може доказати. Концепт

¹²⁵ Stojanović, M.; Stanojević, J. (2011): Environmental Protection as an Element of Corporate Social Responsibility, *Proceedings of the International Scientific Conference UNITECH '11*, Technical University of Gabrovo, Gabrovo, Bulgaria, стр. 79.

ДОП-а и теорија стејкхолдера деле претпоставку да друштвена одговорност утиче на финансијске перформансе, тако да су ова два концепта коришћена као главно теоријско становиште приликом концептуализације односа између одговорности и перформанси.¹²⁶ Са становишта друштвене одговорности предузећа предмет истраживања јесте однос између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности предузећа,¹²⁷ док се са становишта теорије стејкхолдера проучава однос између управљања стејкхолдерима и утицаја тог управљања на финансијске перформансе.¹²⁸ И поред разлике у погледу полазног становишта сва ова истраживања су веома слична и баве се истим питањем, односно настоје да одговоре на питање како друштвено одговорно понашање предузећа према њиховим стејкхолдерима утиче на финансијске учинке предузећа.¹²⁹

Велики број емпиријских студија демонстрира позитиван утицај друштвено одговорног пословања на финансијске перформансе пословања, односно постојање позитивног односа између управљања стејкхолдерима и финансијских перформанси, што се одражава и на вредност акција предузећа.¹³⁰ Резултати тих истраживања утицали су у великој мери на прихватање и ширење гледишта да друштвено одговорно пословање доприноси јачању имиџа и репутације предузећа, њиховом бољем позиционирању на тржишту, стварању конкурентске предности, и у коначном побољшању финансијских перформанси пословања предузећа. Вероватно најјача веза између финансијских и нефинансијских перформанси (перформанси друштвене одговорности) јесте утицај друштвене одговорности на управљање животном средином, с обзиром на то да се често значајна побољшања еко-ефикасног управљања животном средином у великој мери приписују њиховом позитивном утицају на финансијску основу.¹³¹ С друге стране, одређени број студија указује на постојање негативног или безначајног, неутралног односа између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности предузећа (тј. између управљања

¹²⁶ Marom, I. Y. (2006): Toward a Unified Theory of the CSP-CFP Link, *Journal of Business Ethics*, vol. 67, no. 2, стр. 192.

¹²⁷ Шире о становишту концепта друштвене одговорности предузећа приликом проучавања односа између одговорности и перформанси предузећа видети: Griffin, J. J.; Mahon, J. F. (1997): The Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance Debate – Twenty-Five Years of Incomparable Research, *Business & Society*, vol. 36, no. 1, стр. 5-31.

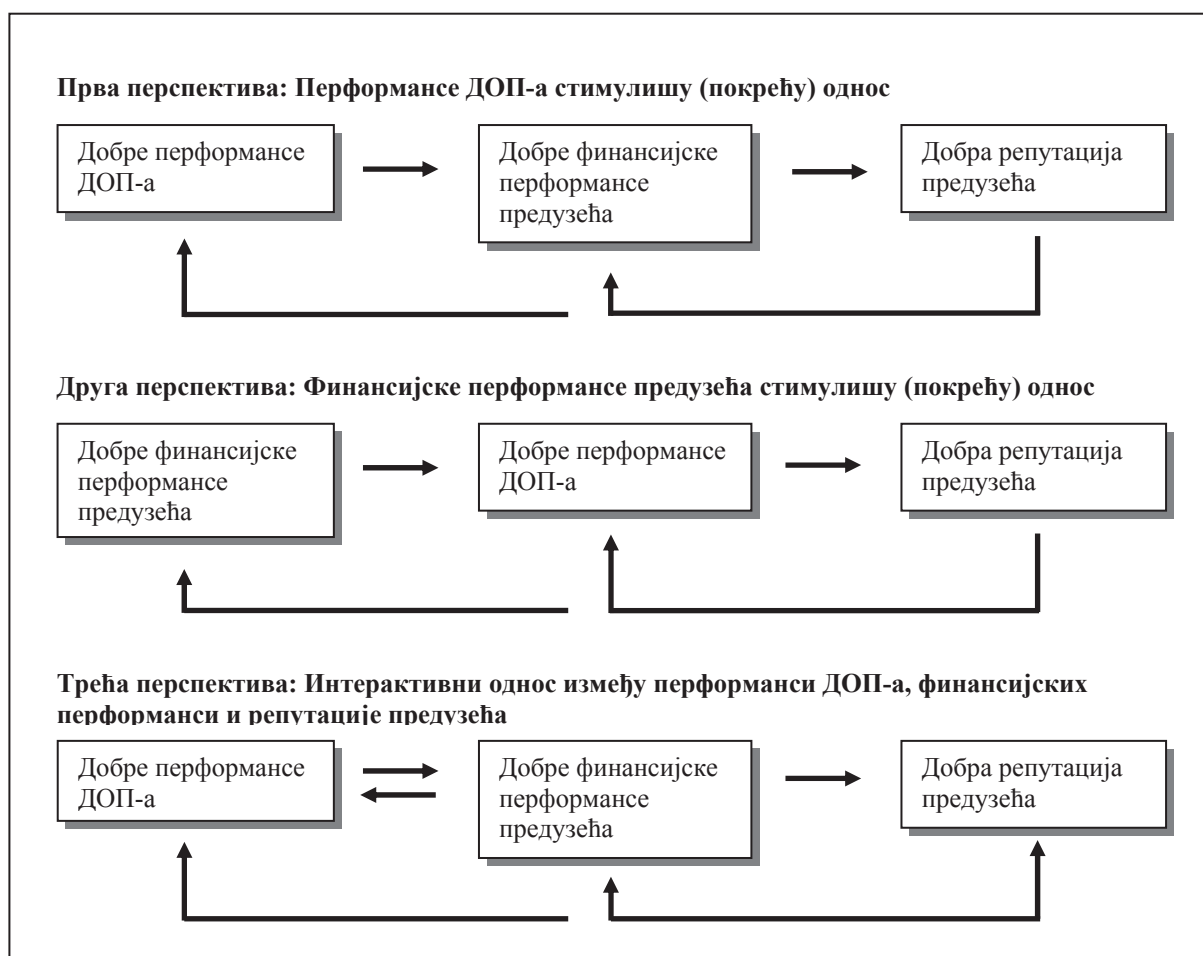
¹²⁸ Шире о становишту које заступа теорија стејкхолдера приликом проучавања односа између одговорности и перформанси предузећа видети: Berman, S. L.; Wicks, A. C.; Kotha, S.; Jones, T. M. (1999): Does Stakeholder Orientation Matter? The Relationship between Stakeholder Management Models and Firm Financial Performance, *Academy of Management Journal*, vol. 42, no. 5, стр. 488-506.

¹²⁹ Marom, I. Y. (2006): оп. цит., стр. 192-193.

¹³⁰ Пјешивац, С. Т. (2009): оп. цит., стр. 39; Marom, I. Y. (2006): оп. цит., стр. 193.

¹³¹ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 303.

стејхолдерима и финансијских перформанси).¹³² Неки од разлога за овако контрадикторне резултате истраживања потичу из концептуалних, оперативних и методолошких разлика у дефинисању перформанси друштвене одговорности и финансијских перформанси предузећа и непостојања јединствене, општеприхваћене дефиниције концепта ДОП-а (видети поглавље 1.1.1).¹³³ Иако су током година резултати истраживања односа између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности предузећа били различити и контрадикторни, издвојила су се три различита гледишта, односно перспективе по питању наведене проблематике – слика 6.



Слика 6. Однос између перформанси друштвене одговорности, финансијских перформанси и репутације предузећа

Извор: Carroll, A.B. (1996): *Business and Society, Ethics and Stakeholder Management*, 3rd edition, University of Georgia, South-Western College Publishing, стр. 62.

¹³² Шире о постојању негативног или безначајног односа између перформанси друштвене одговорности и финансијских перформанси предузећа видети: Griffin, J. J.; Mahon, J. F. (1997): оп. цит., стр. 5-10.

¹³³ Griffin, J. J.; Mahon, J. F. (1997): оп. цит., стр. 7; Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 58.

Према првом и све више заступљеном гледишту друштвено одговорна предузећа су финансијски успешнија, односно профитабилнија. То заправо значи да су перформансе друштвене одговорности предузећа покретачи финансијских перформанси, а у коначном и његове репутације у друштву. Овакво гледиште да друштвена одговорност предузећа може допринети финансијским перформансама предузећа описано је као „просветљени акционарски приступ“ (енгл. *enlightened shareholder approach*), чиме се сугерише да доносиоци одлука у предузећу морају водити рачуна о низу еколошких и друштвених питања како би максимизирали дугорочне финансијске резултате предузећа.¹³⁴ Према другом гледишту финансијске перформансе јесу покретач перформанси друштвене одговорности предузећа и његове репутације. Ово гледиште није истраживано тако опсежно и донекле је засновано на идеји да је друштвена одговорност концепт „ведрога времена“, односно када су времена добра, економски стабилнија и предузећа финансијски успешна, могу се очекивати и боље перформансе друштвене одговорности предузећа.¹³⁵ Треће гледиште истиче интерактивни однос између перформанси друштвене одговорности, финансијских перформанси и репутације предузећа. С обзиром на то да три главна фактора утичу један на другог и да су ови фактори тако међусобно повезани, није лако утврдити који фактор покреће однос.¹³⁶ Оно што је заједничка карактеристика за сва ова три гледишта јесте да свако гледиште на одређени начин указује на значај друштвених перформанси предузећа.

„Мерењем и контролом перформанси друштвене одговорности усмерава се пажња менаџмента предузећа на праксе и понашања у вези са друштвеном одговорношћу, која су важна за остваривање очекивања примарних стејхолдера, од чијег понашања и акција зависе финансијске перформансе предузећа.“¹³⁷ Усаглашавање економских принципа и принципа друштвено одговорног пословања предузећа, и последично финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности није једноставан задатак, ако се има у виду да се правила понашања временом мењају у складу са променом друштвене климе и система вредности. Да би предузећа била успешна у свом пословању и у својим друштвено одговорним иницијативама и активностима, морају предвидети и на одговарајући начин реаговати

¹³⁴ Brine, M.; Brown, R.; Hackett, G. (2007): Corporate social responsibility and financial performance in Australian context, *Economic Roundup*, no. Autumn 2007, стр. 48.

¹³⁵ Carroll, A. B. (1996): оп. цит., стр. 61.

¹³⁶ Ибид.

¹³⁷ Крстић, Б. (2006): Мерење неких димензија нефинансијских перформанси предузећа, *Економске теме*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, вол. 44, бр. 1-2, стр. 282.

на промене друштвених перцепција одређених проблема. У савременом пословном амбијенту са израженим глобалним еколошким проблемима све је значајнија еколошка димензија пословања предузећа и са њом повезана еколошка одговорност, односно одговорност предузећа за успостављање равнотеже између остваривања економских циљева и очувања животне средине, као посебан елемент друштвене одговорности предузећа. Очекивања потрошача, запослених, инвеститора, пословних партнера и локалних заједница од предузећа, а у погледу очувања и унапређења квалитета животне средине су у порасту, што је условило не само одређене промене правног оквира заштите животне средине на глобалном нивоу и нивоу Европске уније, већ и неопходност сагледавања и анализе еколошких перформанси пословања предузећа приликом утврђивања дугорочне пословне успешности, односно профитабилности предузећа.

1.2 Заштита животне средине као елемент друштвене одговорности предузећа

Убрзани процес индустријализације и глобализације који је започео у прошлом веку, очигледне промене у природном окружењу (нпр. климатске промене, несташица воде, загађење ваздуха, деградација екосистема и истањивање озонског омотача) и материјалне последице глобалног „стила живота“ по животну средину¹³⁸ довеле су до пораста свести у многим земљама и друштвима да животна средина и њени ресурси представљају главне елементе који су од пресудне важности за будућност човечанства. Пораст свести о еколошким проблемима довео је с једне стране до регулаторних активности националних и међународних институција, а с друге стране до забринутости јавности у погледу одрживости животне средине. Та забринутост нарочито долази до изражаја након обелодањивања последица великих еколошких катастрофа као што су одлагање отпада од стране предузећа *Hooker Chemicals* у насељу Љубавни канал у Нијагари током 40-тих и 50-тих година прошлог века, што је кулминирало 1978. године када су проблеми постали очигледни, затим најгора индустријска катастрофа на свету, тзв. Бопалска катастрофа из 1984. године, експлозија у нуклеарној електрани Чернобил 1986. године, хаварија танкера *Еххон*

¹³⁸ Животна средина је природни „оквир живота“ у коме сва жива бића живе и делују, многоструко повезана узajмним утицајима. Дакле, под животном средином се подразумева простор, околина у којој жива бића (организми) проводе свој живот у сталним међусобним односима: организама који настањују тај простор и средине према њима. Шире о овом питању видети: Ђукановић, М. (1996): *Животна средина и одрживи развој*, Елит, Београд, стр. 3-5.

Valdez 1989. године, експлозија хемијског постројења *AZote Fertilisant* у Француској 2001. године, изливање мешавине воде и пепела од стране електране *Tennessee Valley Authority* у америчкој држави Тенеси 2008. године и највеће изливање нафте у морским водама у историји нафтне индустрије од стране предузећа *British Petroleum* 2010. године познато под називом *Deepwater Horizon oil spill* или *Gulf of Mexico oil spill*.¹³⁹ Велики део ових еколошких катастрофа узрокован је начином пословања предузећа. Традиционални концепт развоја оријентисан на раст производње и раст потрошње природних ресурса дошао је до својих крајњих граница. Деградација животне средине која штети природном и људском капиталу смањује економску продуктивност,¹⁴⁰ односно трошкови који настају услед загађивања животне средине, исцрпљивања природних ресурса и нарушавања људског здравља надмашују користи које даљи раст производње доноси. Укупни тзв. екстерни трошкови¹⁴¹ 2008. године процењени су на 6,6 билиона америчких долара на глобалном нивоу, што представља 11% глобалног бруто друштвеног производа, док се према сценарију нижег привредног раста по глави становника и растуће популације процењује да ће износ ових трошкова достићи 28,6 билиона америчких долара 2050. године.¹⁴² Овакве процене јасно указују на то, да уколико се жели створити одржива глобална економија, утицаји пословних активности предузећа на животну средину не могу се више игнорисати.

За решавање глобалних еколошких проблема неопходна је одговарајућа правна, односно законска регулатива на глобалном нивоу. „Потреба за заштитом животне средине све више овладава свешћу како најшире јавности, тако и челника влада земаља

¹³⁹ Chiang, C. (2010a): *Environmental Matters in Financial Reports: Current Audit Approach Change??*, http://w3.manukau.ac.nz/aaac/ARA_2010_papers/Chiang.pdf, стр. 3.

¹⁴⁰ Principles for Responsible Investment (PRI), United Nations Environment Programme Finance Initiative (UNEP FI) (2011): *Universal Ownership – Why environmental externalities matter to institutional investors*, http://www.unepfi.org/fileadmin/documents/universal_ownership_full.pdf, стр. 6.

¹⁴¹ Један од начина мерења штете коју предузећа наносе животној средини својим пословним активностима јесте одређивање цене употребе природних ресурса, одлагања отпада и загађења животне средине. Трошкови штете настали по основу производње обично нису у целости плаћени од стране предузећа која ту штету узрокују и због тога су познати под називом екстерни трошкови или екстерналије. Шире о методологији утврђивања екстерних трошкова видети: Principles for Responsible Investment (PRI), United Nations Environment Programme Finance Initiative (UNEP FI) (2011): оп. цит., стр. 11-17.

¹⁴² Последњи извештај у коме су обелодањени подаци о еколошким екстерналијама објављен је 2011. године у сарадњи Еколошког програма Уједињених нација (енгл. *United Nations Environment Programme – UNEP*) и иницијативе инвеститора Принципи одговорног инвестирања (енгл. *Principles for Responsible Investment – PRI*), а подаци се односе на 2008. годину, односно последњу годину за коју су били доступни свеобухватни подаци. Шире о томе видети: Principles for Responsible Investment (PRI), United Nations Environment Programme Finance Initiative (UNEP FI) (2011): оп. цит., стр. 18.

животном средином постаје *qonditio sine qua non*¹⁴⁵ у условима када се друштво суочава са великим изазовима и проблемима који настају као последица загађења животне средине. С тим у вези јавља се потреба за установљавањем правне регулативе у области заштите животне средине, а питања заштите животне средине постају предмет бројних међународних конференција и иницијатива које указују на то да је друштвена и пословна заједница веома посвећена концепту одрживог развоја и побољшању еколошких перформанси. Циљеви који се настоје остварити заштитом животне средине, а који се односе на очување квалитета ваздуха, воде и земљишта, одрживу употребу природних ресурса, очување људског, животињског и биљног живота и здравља, као и очување екосистема уопште, чине основу за установљавање и усвајање правне регулативе у овој области.¹⁴⁶ У раду се најпре анализира међународноправна регулатива, а затим правна регулатива на нивоу Европске уније која је од посебног значаја, с обзиром на то да хармонизација националног законодавства са законодавством ЕУ у области заштите животне средине представља један од основних задатака Републике Србије на путу придруживања ЕУ.

1.2.1.1 Правни оквир заштите животне средине на глобалном нивоу

Проблем заштите животне средине је нарастао до таквих размера да је питање решавања тог проблема постало предмет значајних међународних конференција, као и научних и стручних скупова. Почетком 70-тих година прошлог века дошло је до интензивирања рада на подручју заштите животне средине и до пораста свести о томе да је неопходно адекватно управљање животном средином, односно балансирани развој привреде и животне средине, како би се природно богатство планете Земље сачувало и за будуће нараштаје. У табели 3 дат је преглед значајних прекретница у управљању животном средином и развоју концепта одрживог развоја на глобалном нивоу, по хронолошком редоследу.

¹⁴⁵ Brueckner, M.; Pforr, C. (2011): Global Environmental Issues, Proceedings: *Theory and Practice of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, стр. 76.

¹⁴⁶ Park, P.; Galley, M. (2011): Environmental Issues in Business, Proceedings: *Theory and Practice of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, стр. 108.

Табела 3. Глобалне прекретнице у управљању животном средином

Година	Догађај	Кључни резултат
1972	Конференција УН о човековој средини (енгл. <i>UN Conference on Human Environment</i>)	Штокхолмска декларација Акциони план за спровођење Штокхолмске декларације Основан Програм УН за животну средину
1983	Оснивање Светске комисије за животну средину и развој (енгл. <i>World Commission on Environment and Development – WCED</i>)	1987 извештај „Наша заједничка будућност“ (Брутланд извештај)
1992	Конференција УН о животној средини и развоју (енгл. <i>UN Conference on Environment and Development – UNCED</i>)	Рио декларација о животној средини и развоју Акциони план одрживог развоја у 21. веку назван Агенда 21 Принципи управљања, заштите и одрживог развоја свих типова шума Оквирна конвенција УН о промени климе Конвенција о биолошкој разноврсности Конвенција о борби против дезертификације Позив на оснивање комисије за одрживи развој
2002	Светски самит о одрживом развоју (енгл. <i>World Summit on Sustainable Development – WSSD</i>)	Јоханесбуршка декларација Јоханесбуршки план имплементације
2012	Конференција УН о одрживом развоју (енгл. <i>UN Conference on Sustainable Development – UNCSD</i>)	Закључни документ конференције „Будућност какву желимо“

Извор: United Nations Environmental Programme 2013, *UNEP YEAR BOOK 2013. Emerging Issues In Our Global Environment*, http://www.unep.org/pdf/uyb_2013.pdf, стр. 2.

Питања заштите животне средине ступају на међународну политичку сцену одржавањем прве конференције Уједињених нација о човековој средини 1972. године у Штокхолму.¹⁴⁷ Том приликом се по први пут указало на опасности које нашој планети прете од загађења животне средине на глобалном нивоу и дефинисани су принципи за очување и унапређење животне средине у оквиру Штокхолмске декларације. Читав низ препорука у вези са очувањем и заштитом човекове средине довео је до оснивања Програма УН за животну средину (енгл. *United Nations Environment Programme – UNEP*) и бројних националних агенција за заштиту животне средине, док су препоруке Штокхолмске конвенције израђене нешто касније, тачније 1980. године, у оквиру Светске стратегије очувања природе (енгл. *World Conservation Strategy – WCS*)¹⁴⁸ са циљем да се унапреди одрживи развој кроз идентификацију приоритетних питања

¹⁴⁷ Brueckner, M.; Pfoff, C. (2011): оп. цит., стр. 78.

¹⁴⁸ Међународна унија за очување природе и природних ресурса (енгл. *International Union for Conservation of Nature and Natural Resources – IUCN*) објавила је 1980. године Светску стратегију очувања природе која је обезбедила претечу концепта одрживог развоја. У стратегији се наводи да се очување природе не може постићи без рада на ублажавању сиромаштва и беде на стотине милиона људи и истиче се међузависност очувања и развоја, при чему развој зависи од бриге према Земљи. Уколико се плодност и продуктивност планете не заштите, људска будућност је у опасности. Шире о стратегији видети: International Union for Conservation of Nature and Natural Resources (1980): *World Conservation Strategy*, <http://data.iucn.org/dbtw-wpd/edocs/WCS-004.pdf>.

очувања и кључних политичких опција.¹⁴⁹ Програм животне средине у оквиру система Уједињених нација промовише паметно коришћење природних ресурса и одрживи развој животне средине на глобалном нивоу, а обухвата активности као што су процена услова у којима се налази животна средина на глобалном, регионалном и националном нивоу, развој међународних и националних инструмената за заштиту животне средине и јачање институција за виспрено управљање животном средином.¹⁵⁰

Ради решавања нараслих проблема услед деградације животне средине и исцрпљивања природних ресурса, као и последица по економски и друштвени развој 1983. године основана је Светска комисија за животну средину и развој од стране Уједињених нација. Као резултат четворогодишњег рада комисија је припремила и обелоданила извештај под називом „Наша заједничка будућност“ или „Брунтланд извештај“ (енгл. *Our Common Future* или *the Brundtland report*) у коме је дата процена стања у коме се тада налазила животна средина и предложене су одређене мере и активности за постизање одрживог развоја до 2000. године и надаље. Извештај садржи и најчешће коришћену и навођену дефиницију одрживог развоја, према којој одрживи развој представља развој који задовољава потребе садашњице, а да не доводи у питање способност будућих генерација да задовоље своје властите потребе.¹⁵¹ Може се рећи да одрживи развој апелује на конвергенцију између три стуба економског развоја, друштвене једнакости и заштите животне средине,¹⁵² односно подразумева усклађеност између привредног раста, социјалне правде и здраве животне средине.¹⁵³ Иако постоје многа различита тумачења шта је то одрживи развој и на шта се он заправо односи, наведена дефиниција се може прихватити као званична дефиниција одрживог развоја.¹⁵⁴ Објављивањем овог извештаја израз одрживи развој је популаризован и постао општеприхваћен, док је усвајањем извештаја од стране Генералне скупштине Уједињених нација концепт одрживог развоја добио политичку димензију, након чега су на Конференцији УН о животној средини и развоју која је одржана у Рио де

¹⁴⁹ International Institute for Sustainable Development (2010): *Sustainable Development: From Brundtland to Rio 2012*, United Nations Headquarters, New York, http://www.un.org/wcm/webdav/site/climatechange/shared/gsp/docs/GSP1-6_Background%20on%20Sustainable%20Devt.pdf, стр. 7.

¹⁵⁰ United Nations Environmental Programme (б.г.): *About United Nations Environmental Programme*, прегледано: 22.10.2013, <http://www.unep.org>. Шире о Еколошком програму Уједињених нација, структури организације, руководству и запосленима, органима управљања и приоритетима организације видети: <http://www.unep.org>.

¹⁵¹ World Commission on Environment and Development (1987): *Our Common Future*, <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>, стр. 16.

¹⁵² International Institute for Sustainable Development (2010): оп. цит., стр. 2.

¹⁵³ Ђукановић, М. (1996): оп. цит., стр.173.

¹⁵⁴ Надић, Д. (2011): Одрживи развој и принципи одрживог развоја у стратешким документима Републике Србије, *Годишњак*, бр. 6, Факултет политичких наука, Београд, стр. 214.

Жанеиру 1992. године успостављени принципи одрживог развоја у оквиру Рио декларације. Поменута конференција добила је назив Самит планете Земље (енгл. *Earth Summit*), с обзиром на то да је тада међународна дебата о одрживом развоју достигла свој врхунац, што је резултирало потписивањем и усвајањем неколико важних споразума (видети табелу 3), од којих су два правно обавезујућа, Оквирна конвенција УН о промени климе (енгл. *United Nations Framework Convention on Climate Change – UNFCCC*) и Конвенција о биолошкој разноврсности (енгл. *Convention on Biological Diversity – CBD*).¹⁵⁵ Кјото протоколом уз Оквирну конвенцију УН о промени климе (енгл. *The Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change*) учињен је покушај да се опште обавезе и права из Оквирне конвенције делимично конкретизују и учине оперативним.¹⁵⁶ Један од кључних докумената усвојених на овом самиту јесте свакако и Агенда 21, односно декларација о намерама и обавезивање на одрживи развој у 21. веку, у којој је изложен необавезујући, добровољан акциони план за имплементацију принципа одрживог развоја.¹⁵⁷ У циљу спровођења и праћења напретка у имплементацији Агенде 21, Генерална скупштина УН је децембра 1992. године основала Комисију за одрживи развој (енгл. *Commission on Sustainable Development – CSD*). Рио конференција је била веома успешна са политичког становишта, али се сматра да је превелик нагласак у преговорима стављен на „стуб заштите животне средине“, док је мало пажње посвећено имплементацији циљева установљених Агендом 21, посебно оних циљева који се односе на развојну помоћ и кооперацију.¹⁵⁸

Десет година након усвајања Рио декларације, тачније 2002. године, одржан је Светски самит о одрживом развоју (тзв. Самит планете Земље 2002 или Рио +10) у Јоханесбургу како би се покренула и решавала важна политичка питања која се односе на све аспекте одрживог развоја, али и да би се показало колики је напредак постигнут од првог светског Самита одржаног у Риу. Том приликом дошло је до значајне промене

¹⁵⁵ Brueckner, M.; Pfoff, C. (2011): оп. цит., стр. 79.

¹⁵⁶ Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): *Правци заштите животне средине у Србији*, Београдски центар за људска права, Београд, стр. 9. Циљ потписивања Кјото протокола јесте смањивање емисије угљен диоксида и других гасова који изазивају ефекат стаклене баште. Протокол је отворен за потписивање 1997. године у јапанском граду Кјоту, а ступио на снагу 2005. године када је ратификован од стране 55 земаља. За ступање на снагу овог протокола било је неопходно да га ратификује најмање 55 земаља и да земље које су ратификовале протокол чине најмање 55% загађивача. Видети: Bond, E. (2003): *The Kyoto Protocol*, прегледано: 17.10.2013, http://climatechange.sea.ca/kyoto_protocol.html.

¹⁵⁷ United Nations (1992): *United Nations Sustainable Development – Agenda 21*, <http://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf>.

¹⁵⁸ International Institute for Sustainable Development (2010): оп. цит., стр. 8.

у погледу перцепције одрживог развоја, односно до преусмеравања пажње са питања која се тичу заштите животне средине на питања друштвеног и економског развоја, што је било вођено потребама земаља у развоју и под снажним утицајем Миленијумских циљева развоја из 2000. године (видети поглавље 1.1.3.1).¹⁵⁹ На овом Самиту државе учеснице су се сагласиле да у што краћем временском периоду приступе изради и усвајању националних стратегија одрживог развоја, установљена је Јоханесбуршка декларација, донет је акциони план под називом Јоханесбуршки план имплементације и договорено је да Комисија за одрживи развој и даље прати имплементацију принципа одрживог развоја.

Највећа конференција Уједињених нација у историји јесте Конференција УН о одрживом развоју познатија под називом Самит планете Земље 2012 или Рио +20. Конференција је одржана у Рио де Женеиру у јуну 2012. године, 20 година након прве Рио конференције, како би се размотрио досадашњи напредак у имплементацији одрживог развоја у протекле две деценије и сагледали новонастали проблеми и изазови. Две кључне теме овог Самита јесу зелена економија у контексту одрживог развоја и искорењивања сиромаштва, и институционални оквир за одрживи развој.¹⁶⁰ У закључном документу конференције „Будућност какву желимо“ (енгл. *The Future We Want*) наводе се кључни наредни кораци ка одрживој будућности и постиже се договор за покретање поступка утврђивања и дефинисања Циљева одрживог развоја (енгл. *Sustainable Development Goals – SDGs*) заснованих на већ поменутиим Миленијумским циљевима развоја.¹⁶¹ Иако је на Самиту установљено да је постигнут одређени напредак ка остваривању одрживог развоја у протеклих двадесет година, евидентни су и одређени еколошки проблеми, као што су повећана емисија гасова са ефектом стаклене баште и других врста загађујућих материја, затим раст неодрживе потрошње и производње, као и убрзани губитак биодиверзитета, који се морају решавати. Тиме се пажња поново усмерава на заштиту животне средине као једног од три стуба одрживог развоја. Ова поновна промена перцепције одрживог развоја указује на то да се концепт одрживог развоја за више од двадесет година свог постојања кретао у различитим правцима, односно да се приликом дефинисања и имплементације овог концепта

¹⁵⁹ Ибид., стр. 8-9.

¹⁶⁰ United Nations (2012): *Report of the United Nations Conference on Sustainable Development, Rio de Janeiro, Brazil, 20-22 June 2012*, New York, <http://www.uncsd2012.org/content/documents/814UNCSD%20REPORT%20final%20revs.pdf>, стр. 3.

¹⁶¹ United Nations Environmental Programme (2013): *UNEP YEAR BOOK 2013 – Emerging Issues In Our Global Environment*, http://www.unep.org/pdf/uyb_2013.pdf, стр. 1.

морало водити рачуна о тензијама између три стуба одрживог развоја и преовлађујућим утицајима у различитим временским интервалима.¹⁶²

„Од самог почетка интензивирања акција на међународном плану у домену заштите животне средине настојало се да се та заштита повеже са заштитом људских права, тако да се у новије време право на здраву и адекватну животну средину сврстава у једно од људских права треће генерације.“¹⁶³ „Временом је пажња са питања дефиниције и садржине права на животну средину преусмерена на питање заштите права на живот у здравој животној средини, тј. на процедурални аспект овог права.“¹⁶⁴ Штокхолмска декларација представља први међународни документ у коме је право на животну средину поменуто као једно од основних људских права (начело број 1 ове декларације),¹⁶⁵ али је највећи допринос у регулисању права на здраву и адекватну животну средину постигнут 1998. године усвајањем Архуске конвенције, односно Конвенције о доступности информација, учешћу јавности у доношењу одлука и приступу правосуђу у вези са питањима животне средине.¹⁶⁶ Циљ Архуске конвенције је да се допринесе заштити права сваког појединца, припадника садашње или будућих генерација, да живи у средини која је адекватна за његово/њено здравље и благостање.¹⁶⁷ Овом конвенцијом обухваћене су три области, односно тзв. три стуба која се односе на право физичких и правних лица да приступе информацијама о животној средини, право јавности да учествује у доношењу одлука у вези са животном средином, што се реализује кроз учешће јавности у разматрању и усвајању конкретних еколошких активности, планова, програма и саме правне регулативе у овој области, и

¹⁶² International Institute for Sustainable Development (2010): оп. цит., стр. 9.

¹⁶³ Вукасовић, В. (2003): Међународноправно регулисање правана на адекватну животну средину, *Међународни проблеми*, вол. 55, бр. 1, стр. 89. Шире о људским правима треће генерације видети: Madex, R. L. (2000): *International Encyclopedia of Human Rights – freedoms, abuses and remedies*, CQ Press, Washington D.C, стр. 124; Sieghart, P. (1990): *The International Law of Human Rights*, Clarendon Press, Oxford, стр. 376; Вучинић, Н. (2001): *Основи људских права и слобода*, CID, Подгорица, стр. 198.

¹⁶⁴ Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 12.

¹⁶⁵ Костић, М. (2007): *Право на приступ информацији о животној средини у Европској унији*, <http://www.singipedia.com/content/845-Pravo-na-pristup-informaciji-o-ivotnoj-sredini-u-Evropskoj-Uniji>, стр. 5.

¹⁶⁶ Архуска конвенција (енгл. *Aarhus Convention*) представља документ усвојен 25. јуна 1998. године на Четвртој министарској конференцији „Животна средина за Европу“ у граду Архусу, у Данској. Поменута конференција организована је од стране Економске комисије Уједињених нација за Европу (енгл. *United Nations Economic Commission for Europe*). Архуска конвенција ступила је на снагу 30. октобра 2001. године. Према подацима из маја месеца 2013. године конвенцију је ратификовало 45 земаља и Европска унија. Видети: European Commission (2013a): *The Aarhus Convention*, прегледано: 18.10.2013, <http://ec.europa.eu/environment/aarhus/>.

¹⁶⁷ Kostić, M. (2005): *The Right of Access to Environmental Information in the Sense of the Aarhus Convention - European Streams and Legal Framework in Serbia and Montenegro*, Dissertation, Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), стр. 39.

право на приступ органима правосуђа у случају када је било које од претходна два права повређено.¹⁶⁸ „Право на приступ информацијама о животној средини је предуслов за остварење свих осталих права и активности у овој области, што у ствари значи да само грађани који имају прилику да сазнају какво је стварно стање њихове животне средине, какви су утицаји те средине на њихово здравље, колики степен загађења је присутан, на који начин домаћи и међународни прописи регулишу конкретна питања и томе слично, могу да буду поуздан и ефикасан партнер државе у креирању и спровођењу политике заштите животне средине.“¹⁶⁹ Архуска конвенција, дакле представља међународноправни инструмент којим је успостављена директна веза између остварења основних људских права и заштите животне средине, односно успостављен је иновативан приступ у непосредној заштити животне средине и посредној заштити људских права којим се настоји обезбедити адекватно стање животне средине и самим тим здравље и благостање људи.¹⁷⁰ Усвајањем ове конвенције се најзад уводи један нови концепт права животне средине, право на адекватну животну средину чиме је постигнут значајан напредак у домену заштите животне средине и заштите људских права. „Због тога је овај међународноправни инструмент од изузетног значаја не само за заштиту животне средине, већ и за процес демократизације друштва и изградњу грађанских институција, имајући у виду да он у пуној мери представља и један од предуслова за спровођење транзиције и доказ да једна земља у потпуности учествује у интеграционим процесима у Европи.“¹⁷¹ Одредбе Архуске конвенције су у великој мери засноване на законодавству Европске уније из области заштите животне средине, што је предмет даљег излагања у овом поглављу.

1.2.1.2 Правни оквир заштите животне средине на нивоу Европске уније

Европска унија има врло развијену политику и правну регулативу у области заштите животне средине. „Заштита животне средине, као компонента одрживог развоја, постаје императив како за владе држава чланица Европске уније, тако и за све остале друштвено одговорне субјекте.“¹⁷² Поред правне регулативе усвојене на

¹⁶⁸ Костић, М. (2008): *Утицај Архуске конвенције на статус проблема и правни третман заштите животне средине у Европској унији*, <http://www.singipedia.com/content/851-Uticaj-Arhuske-konvencije-na-status-problema-i-pravni-tretman-zatite-ivotne-sredine-u-Evropskoj-uniji>, стр. 7-8.

¹⁶⁹ Костић, М. (2007): оп. цит., стр. 12.

¹⁷⁰ Костић, М. (2008): оп. цит., стр. 1.

¹⁷¹ Вукасовић, В. (2003): оп. цит., стр. 94.

¹⁷² Крстић, Б.; Јовановић, С.; Станишић, Т.; Стојановић, М. (2012): Државна помоћ – инструмент за заштиту животне средине у Европској унији и Србији, *Економске теме*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, вол. 50, бр. 2, стр. 207.

међународном нивоу, друштвени субјекти, а пре свега предузећа која послују на подручју Европске уније морају поштовати и законодавство ЕУ у области заштите животне средине „које се базира на принципима предострожности, превенције, одговорности за грешке, сарадње и приступа информацијама.“¹⁷³

Основни циљеви и принципи политике заштите животне средине у ЕУ успостављени су Уговором о оснивању Европске уније,¹⁷⁴ односно Римским уговором о оснивању Европске економске заједнице из 1958. године. Политика Заједнице у области заштите животне средине има за циљ обезбеђење високог степена заштите и заснива се на начелима предострожности и превентивне акције, затим на начелу да штета нанета животној средини треба да буде исправљена директно на извору загађивања и начелу да ту штету искључиво треба да плати загађивач.¹⁷⁵ Иако Римски уговор не садржи прописе који се односе на људска права или животну средину, то није била препрека за будући развој законодавства ЕУ у области заштите животне средине.¹⁷⁶ Интензивније политичке активности у овој области Заједница предузима почетком 70-тих година прошлог века што се подудара са трендом јачања свести о глобалним еколошким проблемима и почетком развоја правне регулативе на међународном нивоу. Европска унија почиње да посматра животну средину као проблем који није везан за националне границе, већ је третиран као регионални проблем чиме право заштите животне средине постаје интегрални део политике ЕУ.¹⁷⁷ Серија од шест до сада донетих акционих програма ЕУ у области заштите животне средине, којима су утврђене смернице политике ЕУ у овој области, започела је 1972. године.¹⁷⁸ Политика заштите животне средине уграђена је у статутарна акта ЕУ тек усвајањем Јединственог европског акта 1987. године, односно додељивањем надлежности Заједници да доноси обавезујуће правне акте у области заштите животне средине, да би њен оквир био даље прошириван, или на одређени начин само посредно мењан, Уговором о ЕУ из 1992. године (тј. Уговором из Маастрихта), Амстердамским

¹⁷³ Дмитровић Шапоња, Љ.; Раковачки Тубић, С. (2010): Рачуноводство и заштита животне средине, Зборник радова: *Улога финансијске и рачуноводствене професије у превазилажењу кризе у реалном и финансијском сектору*, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Врућица, 23-25. септембар 2010. године, стр. 128.

¹⁷⁴ Palačić, D.; Todorović, M. (2012): оп. цит., стр. 149.

¹⁷⁵ Европски покрет у Србији (2010): *Водич кроз ЕУ политике – Животна средина*, <http://www.emins.org/sr/publikacije/knjige/11-vodic-kroz-eu-politike-zivotna-sredina.pdf>, стр. 26; Palačić, D.; Todorović, M. (2012): оп. цит., стр. 149.

¹⁷⁶ Костић, М. (2009): Заштита животне средине и људска права, Зборник радова: *Синергија 2009*, 1. Научни скуп са међународним учешћем, Универзитет Синергија, Бијељина, 5-6. март 2009. године, стр. 220.

¹⁷⁷ Ибид.; Костић, М. (2007): оп. цит., стр. 6.

¹⁷⁸ Европски покрет у Србији (2010): оп. цит., стр. 20.

уговором из 1997. године, Уговором из Нице који је потписан 2001. године и на крају Лисабонским уговором из 2007. године.¹⁷⁹ Сви наведени извори права следили су тренд усвајања концепта одрживог развоја и прокламовали заштиту животну средине као један од основних циљева Европске уније, при чему су највећим делом указивали на обавезу очувања квалитета животне средине увођењем минималних стандарда, пре свега, у области управљања отпадом и очувања квалитета вода и ваздуха. Уговором из Лисабона, Европска унија иде корак даље у овој области, тако што као основни циљ поставља не само заштиту, већ и побољшање квалитета животне средине. „Поред прихватања већ постојећих одредби ранијих Уговора у ЕУ о животној средини, Лисабонски уговор садржи и конкретне назнаке о мерама везаним за третирање проблема климатских промена и енергетске политике.“¹⁸⁰ Према одредбама овог Уговора, висок ниво заштите животне средине и побољшање квалитета животне средине морају бити интегрисани у политике ЕУ и обезбеђени у складу са принципима одрживог развоја.¹⁸¹ Да је одрживи развој основни циљ Европске уније потврђено је и усвајањем Стратегије одрживог развоја од стране Европског савета 2001. године (ревидирана 2006. и 2009.), у којој су дате дугорочне визије и свеобухватан оквир за све политике и стратегије ЕУ.¹⁸² Владе држава чланица морају успоставити механизме кроз које ће обавезати или мотивисати све значајне друштвене субјекте (посебно предузећа) да одржавају и унапређују квалитет животне средине, како би испуниле своје еколошке обавезе из Лисабонског уговора.¹⁸³

Област заштите животне средине на нивоу ЕУ регулисана је не само примарним изворима права (Оснивачки уговори ЕУ), већ и секундарним, односно изведеним изворима права које доносе надлежни органи Уније, а где спадају уредбе, директиве, одлуке, препоруке и мишљења.¹⁸⁴ Процењује се да еколошко право на нивоу ЕУ чини преко 500 директива, уредби и одлука.¹⁸⁵ Европска унија је велики заговорник Кјото протокола, који је ратификован одлуком Савета Министара Европске уније 2002.

¹⁷⁹ Ибид.; Костић, М. (2008): оп. цит., стр. 4.

¹⁸⁰ Кнежевић, Г.; Костић, М. (2011): оп. цит., стр. 462; Гасми, Г.; Костић, М. (2010): Лисабонски уговор о ЕУ и корпоративна друштвена еколошка одговорност, *Право и привреда*, вол. 47, бр. 7-9, стр. 355.

¹⁸¹ Council of the European Union (2012): *Consolidated Versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union - Charter of Fundamental Rights of the European Union*, <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/08/st06/st06655-re07.en08.pdf>, стр. 502.

¹⁸² European Commission (б.г.): *Sustainable Development*, прегледано: 02.11.2013, <http://ec.europa.eu/environment/eussd/>.

¹⁸³ Гасми, Г.; Костић, М. (2010): оп. цит., стр. 355.

¹⁸⁴ Европски покрет у Србији (2010): оп. цит., стр. 51-53.

¹⁸⁵ Кратак преглед секундарних извора права ЕУ у области заштите животне средине доступан је на: http://europa.eu/legislation_summaries/environment/index_en.htm.

године, а већ следеће године донета је Директива 2003/87/ЕК (енгл. *Directive 2003/87/EC*) којом је утврђен систем трговине емисијама на подручју Уније.¹⁸⁶ Поред бројних директива, уредби и одлука којима се регулише управљање отпадом, загађење ваздуха, заштита и управљање водом, заштита природе и диверзитета, заштита земљишта и заштита од буке, развој законодавства ЕУ у области заштите животне средине почетком 90-тих година прошлог века био је усмерен и на остваривање права грађана на здраву животну средину, права на приступ јавности информацијама о стању животне средине, на учешће јавности у поступку доношења одлука у вези за животном средином и остваривању права на правну заштиту у овој области. Тако је 1990. године, осам година пре усвајања Архуске конвенције, на нивоу Европске уније ступила на снагу Директива 90/313/ЕЕЗ (енгл. *Directive 90/313/EEC*) о праву јавности на приступ информацијама о животној средини.¹⁸⁷ „Ова Директива је касније послужила као основ творцима Архуске конвенције, тако да представља први правни акт у историји којим се регулише субјективно право грађана да захтевају релевантне информације.“¹⁸⁸ Потписивањем Архуске конвенције од стране Европске уније било је неопходно изменити постојећу законску регулативу у овој области на нивоу ЕУ, тако да је 2003. године ступила на снагу нова Директива о приступу јавности информацијама о животној средини – Директива 2003/4/ЕК (енгл. *Directive 2003/4/EC*) којом је укинута претходна Директива о доступности информација (Директива 90/313/ЕЕЗ). Циљеви тзв. нове Директиве јесу гарантовање права приступа информацијама о животној средини које се налазе у поседу јавних органа и обезбеђење да информације које се односе на животну средину буду доступне јавности ради постизања најшире могуће систематске доступности и дистрибуције информација о животној средини, због чега је потребно унапређивати коришћење савремених информационах и телекомуникационих технологија.¹⁸⁹ Исте године регулисано је и право учешћа јавности у одлучивању о питањима која се тичу животне средине Директивом 2003/35/ЕЗ (енгл. *Directive 2003/35/EC*), годину дана касније ступила је на снагу Директива о одговорности за штете у животној средини, а 2008. године Директива о

¹⁸⁶ Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 10.

¹⁸⁷ Костић, М. (2008): оп. цит., стр. 9; Вукасовић, В. (2003): оп. цит., стр. 100.

¹⁸⁸ Костић, М. (2008): оп. цит., стр. 9. Шире о томе како је право на приступ информацијама о животној средини проширено у оквирима Архуске конвенције у односу на правни режим Директиве 90/313/ЕЕЗ видети: Butt, M. E. (2002): *Die Ausweitung der Rechts auf Umweltinformation durch die Aarhus-Konvention*, Ibidem-Verlag, Stuttgart.

¹⁸⁹ Костић, М. (2007): оп. цит., стр. 14-15; Европски покрет у Србији (2010): оп. цит., стр. 76.

заштити животне средине путем кривичног права.¹⁹⁰ Најзначајније институције ЕУ које су истовремено и надлежне за креирање и спровођење политике заштите животне средине и за установљавање законодавства у овој области, јесу Европски парламент, Савет Европске уније, Европска комисија, Европска инвестициона банка, Суд правде ЕУ и многе друге институције које се превасходно баве питањима животне средине.

Хармонизујући еколошко законодавство у целој Европи, Европска унија осигурава висок ниво квалитета животне средине, првенствено у земљама чланицама ЕУ, али све више и у осталим земљама Европе, чиме се омогућава боље функционисање интерног европског тржишта.¹⁹¹ Један од најважнијих задатака са којим се земље потенцијалне чланице ЕУ, односно европске земље у транзицији суочавају јесте хармонизација националног законодавства са законодавством ЕУ у области заштите животне средине. „Имајући у виду да су одредбе Архуске конвенције у многоме инспирисане законодавством и праксом ЕУ, прилагођавање законодавства и институција једне земље у транзицији овој Конвенцији представља део процеса хармонизације законодавства са законодавством и праксом ЕУ, пре свега, у области заштите животне средине, заштите људских права и развоја институција цивилног друштва.“¹⁹² Усаглашавање националног законодавства и прописа за земље потенцијалне чланице, па самим тим и за Републику Србију, значајно је из два разлога. Прво, хармонизација законодавства у овој области представља један од предуслова за добијање статуса кандидата и почетак приступних преговора са ЕУ. Друго, законодавство ЕУ је по правилу развијеније и савременије од законодавства земаља потенцијалних чланица, па је самим тим усаглашавање националног законодавства са законодавством ЕУ пожељно. Да је област заштите животне средине веома важна указује и податак да се готово трећина обавеза које би Република Србија у оквиру државне политике у приступању ЕУ требало да испуни, тиче прописа из области заштите животне средине.

„Након вишедеценијских напора област заштите животне средине досегла је ниво позитивне правне заштите на свим нивоима државне, регионалне, наднационалне

¹⁹⁰ Шоре о наведеним и другим директива ЕУ у области заштите животне средине видети: Европски покрет у Србији (2010): оп. цит., стр. 55-110.

¹⁹¹ Раденковић, Р.; Поповић, Љ. (2006): Анализа регулативе из области заштите животне средине, *Зборник радова са Фестивала квалитета 2006, 33. Национална конференција о квалитету, 1. Национална конференција о квалитету живота*, Асоцијација за квалитет и стандардизацију Србије, Машински факултет Крагујевац, Центар за квалитет Крагујевац, Крагујевац, 10-12. мај 2006. године, стр. В-42.

¹⁹² Вукасовић, В. (2003): оп. цит., стр. 94.

и међународне организације.¹⁹³ На основу датог прегледа прекретница у управљању животном средином на глобалном нивоу, може се закључити да је теоријски оквир концепта одрживог развоја еволуирао кроз бројне међународне конференције и иницијативе у периоду од 1972. до 1992. године.¹⁹⁴ Након објављивања Брунтландовог извештаја и одржавања прве Конференције УН о животној средини и развоју у Рио де Жанеиру, концепт одрживог развоја је постао општеприхваћен уз велику подршку међународних институција, влада, предузећа и друштвене заједнице широм света. Принципи одрживог развоја су широко прихваћени и интегрисани у пословање и рад многих међународних организација. У исто време и на нивоу Европске уније долази до усвајања концепта одрживог развоја и интензивнијих политичких активности у области заштите животне средине, тако да се законодавство ЕУ у овој области у великој мери ослања на правну регулативу и тенденције међународне заједнице.

Полазећи од наведене, као и многих других дефиниција одрживог развоја може се уочити да концептуалну основу одрживог развоја чине три стуба подједнаке важности, а то су економски развој, друштвена једнакост и заштита животне средине. У пословном контексту „трострука основа“ (тј. профит, планета Земља и људи) одражава ова три стуба одрживости и изражава визију оптимизације доприноса предузећа економској, друштвеној и одрживости животне средине.¹⁹⁵ У новије време постоји растућа перцепција међу предузећима да се одрживи пословни успех не може остварити само кроз максимирање краткорочног профита, већ и кроз тржишно оријентисано одговорно пословање. Полазећи од тога, концепт одрживог развоја је широко прихваћен и у пословном сектору у оквиру концепта друштвене одговорности предузећа. Ова два концепта су блиско повезана, често се користе као синоними и њихова конвергенција је широко прихваћена,¹⁹⁶ а главна разлика између њих огледа се у томе да је концепт ДОП-а првенствено усмерен на предузеће и пословни аспект, док се концепт одрживог развоја бави могућношћу константног просперитета свих облика живота на планети Земљи.¹⁹⁷ Идеја о заштити животне средине произилази из концепта одрживог развоја,¹⁹⁸ док од средине 90-тих година прошлог века заштита животне

¹⁹³ Костић, М. (2009): оп. цит., стр. 221.

¹⁹⁴ International Institute for Sustainable Development (2010): оп. цит., стр. 7.

¹⁹⁵ Brueckner, M.; Pfoff, C. (2011): оп. цит., стр. 79.

¹⁹⁶ Ибид.

¹⁹⁷ Bedenik, N. O.; Labaš, D. (2011): Role of Corporate Social Responsibility (CSR) in Business Planning and Practice of Croatian Companies, *Tržište*, vol. 23, no. 2, стр. 148.

¹⁹⁸ Park, P.; Galley, M. (2011): оп. цит., стр. 108.

средине постаје легитимна димензија концепта ДОП-а.¹⁹⁹ „За разлику од макро нивоа (глобалног нивоа и нивоа ЕУ) где се животна средина посматра као компонента одрживог развоја, на микро нивоу (нивоу конкретних друштвених субјеката, тачније предузећа) животна средина и њена заштита представља елемент друштвене одговорности предузећа.²⁰⁰ Према томе, заштита животне средине може се посматрати као средишна мисија одрживог развоја на подручју друштвене одговорности предузећа.

1.2.2 Еколошке перформансе пословања предузећа

Еколошка димензија друштвене одговорности предузећа подразумева одговорност предузећа за спровођење принципа одрживог развоја, у смислу заштите и очувања здраве животне средине. Основна начела еколошке одговорности предузећа обухватају легитимитет којим се наглашава потреба да предузећа прилагоде своје пословне активности захтевима стејкхолдера, затим јавну одговорност, односно одговорност према друштву и стејкхолдерима предузећа која није само ограничена на „поправљање оног што је покварено и оштећено“ већ подразумева и „избегавање будућих оштећења“ и помоћ при решавању друштвених проблема које је предузеће проузроковало, и менаџерску дискрецију.²⁰¹ Напред поменути глобални еколошки проблеми (видети поглавље 1.2) утицали су на пораст свести о међузависности предузећа и животне средине, односно указали су на то да је животна средина постала значајан фактор за предузећа приликом стицања конкурентске предности.²⁰² Ова појава се може добро илустровати на примеру предузећа *British Petroleum*, с обзиром на то да је ово предузеће месец дана након велике еколошке катастрофе *Gulf of Mexico oil spill* претрпело губитак од око 30 милијарди долара тржишне вредности и било приморано да тргује по ценама нижим за 20% у односу на свог конкурента *Royal Dutch Shell*.²⁰³ Сузбијање и/или ублажавање последица деградације животне средине подразумева за предузећа огромне трошкове и губитке, тако да предузећа све више постају свесна стратешког значаја животне средине. На значај животне средине за функционисање

¹⁹⁹ Brueckner, M.; Pfoff, C. (2011): оп. цит., стр. 80.

²⁰⁰ Крстић, Б.; Јовановић, С.; Станишић, Т.; Стојановић, М. (2012): оп. цит., стр. 209.

²⁰¹ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): The concept of environmental performance and its measurement in empirical studies, *Journal of Management Control*, vol. 22, no. 4, стр. 386-387.

²⁰² de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): The Effect of Board Characteristics on Firm Environmental Performance, *Journal of Management*, vol. 37, no. 6, стр. 1637.

²⁰³ Chazan, G.; King, N., JR. (2010): BP Faces Bleaker Prospects If „Top Kill“ Fails to Stanch Spill, *Wall Street Journal*, прегледано: 03.12.2013, <http://online.wsj.com/news/articles/SB10001424052748703341904575266651144946246>.

привреде и друштва указао је и творац концепта троструке основе (енгл. *Triple Bottom Line* – TBL) JOHN ELKINGTON, према коме друштво зависи од привреде, а привреда зависи од глобалног екосистема чије стање и степен очуваности представља фундаменталну основу у оквиру концепта троструке основе (деталније у оквиру другог дела докторске дисертације).²⁰⁴ Без здраве животне средине не може се замислити функционисање привреде, а без функционисања привреде нема опстанка друштва у целини, тако да је здрава животна средина основа свега. Од начина на који предузећа буду одговорила на изазове одрживог развоја и растуће еколошке проблеме зависиће опстанак садашњих и будућих генерација, односно читавог друштва.²⁰⁵

Три су разлога утицала на доминацију тренда међузависности предузећа и животне средине, односно на преовладавање еколошке димензије пословања предузећа током протекле деценије:²⁰⁶

- Увођењем стандарда *ISO 14001* од стране Међународне организације за стандардизацију постављен је међународни бенчмарк за системе еколошког менаџмента. *ISO 14001* захтева од независних ревизора да потврде да ли предузећа имају ефикасне интерне политике, планове процене и имплементације, како би на адекватан начин управљала својим потенцијалним утицајима на животну средину (видети поглавље 1.1.3.1);
- На глобалном нивоу и нивоу Европске уније усвојено је обимно законодавство у области заштите животне средине (видети поглавље 1.2.1). Поштовањем и прилагођавањем пословања међународној и националној регулативи, и спровођењем ефикасних еколошких стратегија предузећа могу остварити одређене користи, као што су разне стимулације за заштиту животне средине, пореске олакшице итд. То је свакако значајно утицало на промену перцепције предузећа према еколошким праксама;
- Као што је илустровано у случају предузећа *British Petroleum*, резултати истраживања подржавају гледиште да предузећа са бољим еколошким перформансама имају већу вероватноћу да остваре боље економске перформансе, што би требало да мотивише предузећа да заузму проактивнији приступ управљању животном средином.

²⁰⁴ Elkington, J. (1999): *Cannibals With Forks – The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing Limited, United Kingdom, стр. 73.

²⁰⁵ Пјешивац, С. Т. (2009): оп. цит., стр. 43.

²⁰⁶ de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): оп. цит., стр. 1637.

Имајући у виду да су први и други разлог доминације еколошке димензије пословања предузећа већ напред анализирани, у наставку је потребно детаљније сагледати и образложити трећи разлог, односно еколошке перформансе и њихов значај за целокупно пословање предузећа. Адекватно разумевање значаја еколошких перформанси подразумева најпре њихово дефинисање, затим сагледавање показатеља еколошких перформанси кроз одређену категоризацију и анализу односа између финансијских перформанси и еколошких перформанси пословања предузећа.

1.2.2.1 Појмовно одређење и мерење еколошких перформанси

Од почетка 1970-тих година, када је дошло до интензивирања активности на подручју заштите животне средине и јавност све више постала свесна међузависности предузећа и животне средине, концепт еколошких перформанси предузећа је широко прихваћен и дискутован у научним радовима, пословним круговима и у оквиру међународних и националних стандарда и смерница за мерење и извештавање о еколошким перформансама пословања предузећа. Међутим, сам термин еколошке перформансе коришћен је у различитим контекстима са различитим циљевима и значењима, тако да још увек не постоји консензус и јединствена дефиниција концепта еколошких перформанси предузећа.²⁰⁷ Неколицина аутора настојала су да у својим радовима пруже свеобухватан преглед бројних и различитих дефиниција еколошких перформанси и тиме омогуће боље разумевање овог концепта. Један од најновијих радова који се бави овом тематиком објављен је 2012. године и биће основа за даља разматрања у погледу појмовног одређења еколошких перформанси. POSER, GUENTHER и други анализирали су 165 научних радова, објављених у 40 различитих часописа на енглеском језику у периоду од 1980. до 2010. године, који садрже кључну реч еколошке перформансе у наслову, апстракту, као и у самом тексту.²⁰⁸ На тај начин

²⁰⁷ Poser, C.; Günther, E.; Marc, O. (2012): Shades of green: using computer-aided qualitative data analysis to explore different aspects of corporate environmental performance, *Journal of Management Control*, vol. 22, no. 4, стр. 414.

²⁰⁸ Аутори су систематски прегледали сва релевантна истраживања еколошких перформанси применом анализе садржаја. Претраживање термина еколошке перформансе у наслову, кључним речима и апстрактима у научним базама података (*Elsevier, Emerald, Springer, Wiley* и *Ebsco Host*) дало је више од 3.700 резултата. Имајући у виду хетерогену примену термина еколошке перформансе, аутори су се фокусирали на систематску и експлицитну селекцију релевантних истраживања и тиме издвојили 165 научних радова (80 радова у којима се емпиријски истражује однос између финансијских перформанси и еколошких перформанси пословања предузећа и 85 емпиријских и концептуалних истраживања (тачније 41 емпиријски и 44 концептуалних радова) усредсређених на природно окружење – првенствено као зависну варијаблу). Шире о томе видети: Poser, C.; Günther, E.; Marc, O. (2012): оп. цит., стр. 415-417.

аутори су идентификовали 14 експлицитних и 32 имплицитне дефиниције еколошких перформанси предузећа.²⁰⁹

Од укупно датих 46 дефиниција еколошких перформанси, за овај рад релевантно смо сматрамо експлицитну дефиницију која укључује задовољење очекивања стејкхолдера предузећа, с обзиром на то да су стејкхолдери све више заинтересовани за утицај садашњих и будућих пословних активности предузећа на животну средину. Према тој дефиницији еколошке перформансе представљају перформансе ефикасности предузећа у задовољењу и превазилажењу очекивања друштва која се тичу забринутости за природно окружење, што често подразумева превазилажење пуке усклађености са постојећом регулативом и заузимање проактивног става у погледу будућих еколошких разматрања.²¹⁰ Како су очекивања стејкхолдера предузећа, пре свега, потрошача, запослених, инвеститора, пословних партнера и локалних заједница у погледу очувања и унапређења квалитета животне средине у порасту, еколошке перформансе предузећа постају све значајни фактор стицања конкурентске предности и дугорочне пословне успешности предузећа, односно постају област где се могу идентификовати стратешке могућности предузећа.²¹¹ Способност предузећа у погледу мерења испуњености очекивања стејкхолдера у вези са животном средином подразумева да су предузећа у потпуности и детаљно упозната са очекивањима својих стејкхолдера.²¹² Примера ради, запослени очекују од менаџмента предузећа да ради на развоју еколошке свести у колективу како би запослени били упознати са факторима који угрожавају радну и животну средину и тиме се избегли негативни ефекти по здравље и безбедност запослених, потрошачи очекују куповину еколошких, здравих производа, инвеститори очекују што мањи ризик у погледу загађења животне средине од стране предузећа чиме се обезбеђује финансијска стабилност предузећа, влада очекује да предузећа послују у складу са постојећим законима и прописима у области заштите животне средине, локална заједница очекује од предузећа да преузму одговорност за штету нанету животној средини (уколико је до тога дошло) или да

²⁰⁹ Експлицитна дефиниција јесте јасна дефиниција еколошких перформанси предузећа дата од стране аутора, при чему је коришћен термин „дефинисати“ у објашњењима везаним за еколошке перформансе. Имплицитна дефиниција представља дослован опис еколошких перформанси садржан у концептуалним научним радовима (њих укупно 44). Видети листу експлицитних и имплицитних дефиниција еколошких перформанси: Poser, C.; Günther, E.; Marc, O. (2012): оп. цит., стр. 420-424.

²¹⁰ Judge, W. Q.; Douglas, T. J. (1998): Performance implications of incorporating natural environmental issues into the strategic planning process: an empirical assessment, *Journal of Management Studies*, vol. 35, no. 2, стр. 245.

²¹¹ de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): оп. цит., стр. 1638.

²¹² Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 377.

својим будућим пословним активностима не угрожавају квалитет животне средине. Наведени примери указују на то да су очекивања у погледу животне средине између различитих група стејкхолдера хетерогена, тако да валидност показатеља еколошких перформанси зависи од прихватања и разматрања посебних интереса стејкхолдера приликом мерења еколошких перформанси (укључујући њихов временски хоризонт), посебних карактеристика предузећа/производа и екстерних фактора релевантних за стејкхолдере у тренутку формирања њихових очекивања.²¹³

Имајући у виду хетерогеност очекивања стејкхолдера предузећа, као и непостојање јасне концептуализације, односно јединствене дефиниције еколошких перформанси у емпиријским истраживањима користи се широк дијапазон показатеља еколошких перформанси. Показатељи еколошких перформанси кондензују податке о животној средини у релевантне информације на основу којих је могуће вршити праћење и контролу, постављати циљеве, сагледати подручја где су неопходна побољшања перформанси, спроводити бенцмаркинг и припремати извештаје из ове области.²¹⁴ Другим речима, „показатељи еколошких перформанси се односе на мерење интеракције између пословања предузећа и животне средине и њима се настоји квантификирати ефикасност и ефикасност у заштити животне средине уз коришћење сета показатеља перформанси.“²¹⁵ Како би се обухватили и систематизовали сви показатељи еколошких перформанси коришћени у емпиријским истраживањима,²¹⁶ извршена је најпре њихова подела на појединачне и комбиноване показатеље, а затим

²¹³ Ибид.

²¹⁴ Jasch, C. (2009): *Environmental and Material Flow Cost Accounting. Principles and Procedures*, Proceedings: *Eco-Efficiency in Industry and Science*, Springer Science+Business Media B.V., стр. 49.

²¹⁵ Крстић, Б.; Стојановић, М.; Станишић, Т. (2012): Оквири мерења еколошких перформанси: компаративни приступ, *Зборник радова са 15. DQM Међународне конференције „Управљање квалитетом и поузданошћу ICDQM-2012“*, Београд, јун 28-29. јун 2012. године, стр. 217.

²¹⁶ Шире о врстама и широком дијапазону показатеља еколошких перформанси коришћених у емпиријским истраживањима у последњих двадесетак година видети: James, P. (1994): Business environmental performance measurement, *Business Strategy and the Environment*, vol. 3, no. 2, стр. 59-67; Bartolomeo, M. (1995): *Environmental Performance Indicators in Industry*, Nota di lavoro 41/95. Fondazione ENI Enrico Mattei, Milan, Italy; Ilinitich, A. Y.; Soderstrom, N. S.; Thomas, T. E. (1998): Measuring corporate environmental performance, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 17, no. 4-5, стр. 383-408; Jung, E. J.; Kim, J. S.; Rhee, S. K. (2001): The measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry, *Journal of Cleaner Production*, vol. 9, no. 6, стр. 551-563; Günther, E.; Günther, T.; Hoppe, H. (2004): *Are environmental aspects value drivers for companies? A review of empirical studies*, Technische Universität Dresden, Fakultät Wirtschaftswissenschaften; Wagner, M. (2005): How to reconcile environmental and economic performance to improve corporate sustainability: corporate environmental strategies in the European paper industry, *Journal of Environmental Management*, vol. 76, no. 2, стр. 105-118; Sammer, K.; Wüstenhagen, R. (2006): The Influence of Eco-Labeling on Consumer Behaviour - Results of a Discrete Choice Analysis for Washing Machines, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, no. 3, стр. 185-199; Busch, T.; Hoffmann, V. H. (2011): How Hot Is Your Bottom Line? Linking Carbon and Financial Performance, *Business & Society*, vol. 50, no. 2, стр. 233-265 и др.

даља класификација на оперативне и стратешке у оквиру појединачних показатеља и идентификовање пет врста показатеља који спадају у групу комбинованих показатеља перформанси – табела 4.

Табела 4. Категоризација показатеља еколошких перформанси

Појединачни показатељи				
Оперативни	Улазно оријентисани • Потрошња сировина, воде и енергије • Коришћење земљишта	Процесно оријентисани • Промене процеса (нпр. процес производње, употреба нових технологија, рециклажа, управљање добављачима, транспорт) • Промене производа (нпр. састојци, паковање, дизајн)	Излазно оријентисани • Емисије загађивача ваздуха, воде и земљишта (токсичне емисије, отпад, радиоактивне материје, бука) • Еколошка компатибилност производа	Оријентисани на резултат • Утицаји на стејкхолдере • Утицаји на предузеће (парнице, новчане казне и пенали, еколошке обавезе)
Стратешки	• Еколошки ставови и циљеви • Стратешко управљање животном средином			

Комбиновани показатељи	
Само-израчунати резултати	• Пондерисана комбинација показатеља из различитих категорија сведених на један показатељ
Перформансе опажања	• Процена свеукупног еколошки одговорног понашања заснована на анкетама
Еколошки рејтинг	• Процена еколошки одговорног понашања предузећа заснована на квалитативним и квантитативним критеријумима коју је спровела трећа страна
Еколошки фондови	• Процена еколошки одговорног понашања предузећа заснована на критеријумима посебног финансирања коју је спровела трећа страна
Еколошки повезани догађаји	• Екстерно доступне информације о инцидентима везаним за животну средину који директно или индиректно утичу на предузећа или читаву индустрију

Извор: Schultze, W.; Trommer, R. (2012), The concept of environmental performance and its measurement in empirical studies, *Journal of Management Control*, vol. 22, no. 4, стр. 381.

Категорија оперативних показатеља еколошких перформанси обухвата велики број различитих показатеља са различитим карактеристикама, чија се заједничка особина огледа у томе да сви ови показатељи мере утицај предузећа на животну средину, односно представљају еколошки релевантне резултате пословања предузећа.²¹⁷ У ову категорију показатеља спадају улазно оријентисани, процесно оријентисани, излазно оријентисани показатељи и показатељи оријентисани на

²¹⁷ Günther, E.; Günther, T.; Hoppe, H. (2004): оп. цит., стр. 27.

резултат. У оквиру категорије стратешких показатеља еколошких перформанси, показатељи се углавном односе на успостављање еколошких циљева или система управљања животном средином, на постојећи маркетиншки концепт животне средине и уопштено на инвестиције у материјалну и нематеријалну имовину којима се утиче на еколошке аспекте пословања предузећа.²¹⁸ Спајањем више оперативних или стратешких показатеља утврђују се тзв. комбиновани показатељи еколошких перформанси предузећа. Често се дешава да појединачни показатељи не могу на задовољавајући начин да прикажу комплексну структуру еколошких перформанси, па је неопходно израчунати резултате комбиновањем и пондерисањем показатеља из различитих категорија (оперативних или стратешких) еколошких перформанси.²¹⁹ Категорија перформанси опажања односи се на перцепцију еколошких перформанси од стране представника предузећа (нпр. од стране генералног директора предузећа, менаџера одређених пословних јединица), при чему се подаци углавном прикупљају на основу анкетирања тих представника.²²⁰ Показатељи еколошког рејтинга подразумевају процену еколошки одговорног понашања предузећа коју спроводи трећа страна, односно рејтинг агенција, што уједно разликује ову категорију показатеља од претходних категорија комбинованих показатеља еколошких перформанси предузећа.²²¹ Оваква процена еколошких перформанси је квалитативне природе и заснована је на претпоставкама и оценама особа одговорних за утврђивање еколошког рејтинга, тј. субјективна, док истовремено пружа могућност процењивања и комбиновања различитих критеријума и самим тим спровођење вишедимензионалне процене еколошких перформанси предузећа.²²² Слично еколошком рејтингу, процену еколошки одговорног понашања предузећа у погледу формирања посебних, еколошких фондова такође спроводи трећа страна, како би се идентификовала предузећа која послују у складу са стратегијама друштвено одговорног инвестирања.²²³ Последња категорија комбинованих показатеља еколошких перформанси подразумева

²¹⁸ Ибид., стр. 13.

²¹⁹ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 382.

²²⁰ Анкетирањем представника предузећа могу се прикупити не само подаци који се тичу објективних чињеница везаних за оперативне и стратешке показатеље еколошких перформанси, већ и подаци о личним ставовима представника предузећа (нпр. приликом процене нивоа еколошких перформанси предузећа у односу на конкуренте). Видети: Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 382-383.

²²¹ Еколошки рејтинзи утврђени од стране рејтинг агенција, као што су *Franklin Research and Development Corporation (FRDC)*, *Kinder, Lydenberg and Domini (KLD)* и *Swiss bank Sarasin & Cie*, су често коришћени приликом мерења еколошких перформанси. Видети: Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 383.

²²² Günther, E.; Günther, T.; Hoppe, H. (2004): оп. цит., стр. 28.

²²³ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 383.

сагледавање односа између еколошки повезаних догађаја и економских перформанси на основу студија случајева које користе обелодањене информације о позитивним догађајима (нпр. награде у области заштите животне средине, најави одређених мера у вези са заштитом животне средине или обавештење о смањењу емисија загађивача ваздуха, воде и земљишта), негативним (нпр. изливање нафте или одређени судски поступци) и другим догађајима (нпр. најави нових закона или публиковање извештаја о заштити животне средине).²²⁴

Наведена категоризација показатеља еколошких перформанси предузећа пружа систематски преглед и указује на велику разноликост показатеља коришћених у емпиријским истраживањима. Како је обелодањивање информација о еколошком аспекту пословања предузећа углавном добровољно и није стандардизовано, доступност објективних и упоредивих информација је на ниском нивоу.²²⁵ С тим у вези, неколико међународних и регионалних организација и институција предузело је иницијативу у погледу стандардизације мерења еколошких перформанси предузећа, како би се установио сет показатеља еколошких перформанси и затим исти спојили, на пример, у оквиру *Balanced Scorecard*-а или извештаја о заштити животне средине.²²⁶ На нивоу Еворпске уније најзначајније смернице и упутства за мерење и извештавање о еколошким перформансама јесу Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере (енгл. *Eco-Management and Audit Scheme – EMAS*) установљен од стране Еворпске комисије, Препорука Еворпске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа (енгл. *Commission Recommendation on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies*), одређене Директиве Еворпске комисије, као и предлог оквира за извештавање о заштити животне средине Федерације еворпских рачуновођа (енгл. *Federation of European Accountants*), док се на глобалном нивоу као најсвеобухватнија упутства издвајају смернице Глобалне иницијативе за извештавање (енгл. *Global Reporting Initiative – GRI*) и Међународни оквир за интегрисано извештавање (енгл. *International <IR> Framework*) донет од стране Међународног савета за интегрисано извештавање (енгл. *International Integrated Reporting Council- IIRC*). Свака од наведених група смерница и упутстава подразумева различите критеријуме мерења еколошких перформанси и

²²⁴ Günther, E.; Günther, T.; Hoppe, H. (2004): оп. цит., стр. 29; Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 383.

²²⁵ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 384.

²²⁶ Poser, C.; Günther, E.; Marc, O. (2012): оп. цит., стр. 417.

свака има одређене предности и слабости, што је предмет детаљног разматрања у оквиру другог и трећег дела докторске дисертације.

Независно од тога које смернице и упутства предузећа примењују приликом мерења и извештавања о еколошким перформансама пословања, неопходно је да показатељи тих перформанси задовољавају два главна критеријума квалитета, валидност и поузданост, односно да мере праве ствари објективно и тачно да би били валидни и на прави начин како би били поуздани, и тиме испунили циљеве стејкхолдера заинтересованих за такве информације.²²⁷ Адекватан начин мерења еколошких перформанси је од фундаменталног значаја за сагледавање и утврђивање природе и јачине односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа.

1.2.2.2 Економски утицај еколошких перформанси пословања предузећа

Разумевање односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа је значајно из разлога што се данас од предузећа све више очекује да буду не само профитабилна, већ и еколошки одговорна. Инвестирање предузећа у животну средину доприноси обостраној користи, како предузећа тако и животне средине, с обзиром на то да је животна средина једино подручје чији интереси нису у супротности са интересима осталих стејкхолдера предузећа. Другим речима, инвестиције у животну средину представљају *win-win* ситуацију, јер доприносе повећању како друштвеног благостања тако и приватних користи предузећа.²²⁸ У том контексту, природа односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа је веома важна, пре свега, из разлога што би се позитиван однос између ових варијабли могао тумачити као подршка *win-win* аргументу.²²⁹ Питање да ли и како еколошке перформансе утичу на финансијске перформансе пословања предузећа,

²²⁷ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 383; Sarumpaet, S. (2005): The Relationship Between Environmental Performance and Financial Performance of Indonesian Companies, *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, vol. 7, no. 2, стр. 91.

²²⁸ Horváthová, E. (2010): Does environmental performance affect financial performance? A meta-analysis, *Ecological Economics*, vol. 70, стр. 52. За разлику од представника неокласичне теорије који тврде да побољшање еколошких перформанси доводи до повећања трошкова, заговорници *win-win* парадигме истичу да заштита животне средине и побољшање њеног квалитета, односно побољшање еколошких перформанси може бити у интересу како предузећа тако и ширег друштва. Шире о *win-win* парадигми видети: Porter, M. E.; van der Linde, C. (1995a): Green and Competitive: Ending the Stalemate, *Harvard Business Review*, vol. 73, no. 5, стр. 120-134; Porter, M. E.; van der Linde, C. (1995b): Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 9, no. 4, стр. 97-118.

²²⁹ Elsayed, K.; Paton, D. (2005): The impact of environmental performance on firm performance: static and dynamic panel data evidence, *Structural Change and Economic Dynamics*, vol. 16, no. 3, стр. 396.

односно „да ли се, када и зашто исплати бити зелен“²³⁰ предмет је дугогодишњих истраживања. Иако резултати истраживања углавном указују на постојање позитивног односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа, односно указују на позитиван економски утицај еколошких перформанси, неке емпиријске студије демонстрирају безначајан или негативан однос.²³¹ Овакве разлике се могу приписати методолошким недостацима карактеристичним за емпиријска истраживања односа између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности предузећа (тј. еколошких и друштвених перформанси), и проблемима везаним за мерење еколошких перформанси до којих долази услед непостајања јасне концептуализације и јединствене дефиниције еколошких перформанси предузећа.²³² Међутим, емпиријске студије су потврдиле да је лакше доказати постојање позитивног односа између финансијских и еколошких перформанси, него што је то случај код утврђивања и доказивања позитивног односа између финансијских и друштвених перформанси пословања предузећа.²³³ Управо она истраживања која демонстрирају позитиван економски утицај еколошких перформанси предузећа јесу основа за даље сагледавање односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа у овом раду.

Предузећа са добрим еколошким перформансама пословања могу смањити флукуацију запослених, искористити тржишне могућности створене повећањем тражње за еколошким производима и услугама, смањити оперативне трошкове и побољшати приступ ресурсима.²³⁴ Позитиван однос предузећа према животној и радној средини одражава се на повећану мотивацију запослених и тиме на већу

²³⁰ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 379.

²³¹ Ибид. Шире о постојању безначајног односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа видети: McWilliams, A.; Siegel, D. (2000): Corporate social responsibility and financial performance: correlations or misspecification?, *Strategic Management Journal*, vol. 21, no. 5, стр. 603-609; о постојању негативног односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа: Nehrt, C. (1996): Timing and intensity effects in environmental investments, *Strategic Management Journal*, vol. 17, no. 7, стр. 535-547; Cordeiro, J. J.; Sarkis, J. (1997): Environmental proactivism and firm performance: evidence from security analyst earnings forecasts, *Business Strategy and the Environment*, vol. 6, no. 2, стр. 104-114; Halme, M.; Niskanen, J. (2001): Does corporate environmental protection increase or decrease shareholder value? The case of environmental investments, *Business Strategy and the Environment*, vol. 10, no. 4, стр. 200-214; Wagner, M.; van Phu, N.; Azomahou, T.; Wehrmeyer, W. (2002): The relationship between the environmental and economic performance of firms: an empirical analysis of the European paper industry, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 9, no. 3, стр. 133-146.

²³² Salzmann, O.; Ionescu-Somers, A.; Steger, U. (2005): The Business Case for Corporate Sustainability: Literature Review and Research Options, *European Management Journal*, vol. 23, no. 1, стр. 30.

²³³ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 303-304; United Nations (2004): *Disclosure of the impact of corporations on society – Current trends and issues*, http://unctad.org/en/docs/iteteb20037_en.pdf, стр. 5.

²³⁴ de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): оп. цит., стр. 1638-1639.

продуктивност рада. Производња еколошких производа и пружање еколошких услуга, односно спровођење такве еколошке стратегије од стране предузећа у интересу је и потрошача и огледа се примарно кроз њихову сатисфакцију по основу коришћења еколошких, односно здравих производа и услуга. „За предузећа је релевантно да се у њиховим производним програмима нађу овакви производи, јер могу да их стимулишу на остваривање уштеда у производњи и пласману, те да допринесу повећању атрактивности за потенцијалне купце, што може резултирати повећаном продајом и растом профита.“²³⁵ Поред тога, студије случаја спроведене од стране Светског пословног савета за одрживи развој 2002. године (енгл. *World Business Council for Sustainable Development – WBCSD*)²³⁶ показују да добре еколошке перформансе могу довести до смањења трошкова горива, енергије и воде.²³⁷ Предузећа која су еколошки одговорна суочавају се са мањим ризиком у погледу настанка еколошких инцидената и самим тим могу избећи законске санкције, огромне казне, високе премије осигурања и значајне трошкове ремедијације животне средине.²³⁸ Полазећи од наведених стратешких предности које предузећа могу остварити уколико се понашају одговорно према животној средини, добре еколошке перформансе у интересу су и инвеститора. Предузећа која најављују да ће усвојити и придржавати се *Ceres* принципа (видети поглавље 1.1.3.1) у свом свакодневном пословању или да су награђена за своје еколошки одговорно пословање могу остварити позитиван принос по основу свог пословања на берзи, док у случају када су предузећа проузроковала неке еколошке инциденте или катастрофе реакције тржишта су доследно негативне и предузећа у том случају могу остварити негативан принос са берзе.²³⁹ Поред тога, предузећа која предводе у еколошким иницијативама могу стећи конкурентску предност, док их та

²³⁵ Крстић, Б.; Јовановић, С. (2007): Перформансе еколошког производа у функцији заштите потрошача и конкурентске предности предузећа, *Економске теме*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, вол. 45, бр. 1, стр. 276.

²³⁶ Светски пословни савет за одрживи развој јесте организација руковођена генералним директорима предузећа која унапред размишљају и имају визију како би се глобална пословна заједница подстакла на креирање одрживе будућности за предузећа, друштво и животну средину. Организација је формирана уочи Самита планете Земље одржаног у Рио де Жанеиру 1992. године како би се глас представника пословног света чуо на форуму. Шире о *WBCSD* организацији видети: <http://www.wbcsd.org>.

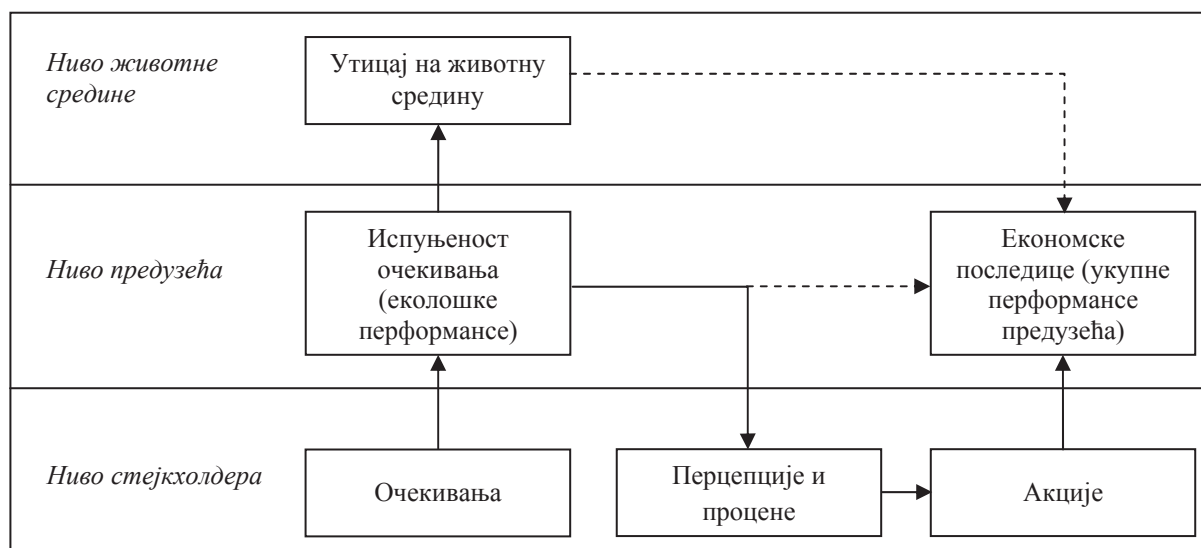
²³⁷ de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): оп. цит., стр. 1639. Преузето из: World Business Council for Sustainable Development (2002): *The Business Case for Sustainable Development: Making a Difference towards the Earth Summit 2002 and Beyond*, *Corporate Environmental Strategy*, vol. 9, no. 3, стр. 226-235.

²³⁸ Berrone, P.; Gomez-Mejia, L. R. (2009): Environmental performance and executive compensation: an integrated agency-institutional perspective, *Academy of Management Journal*, vol. 52, no. 1, стр. 104.

²³⁹ Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 379; de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): оп. цит., стр. 1639.

предност такође ставља у позицију да могу да диктирају индустријску саморегулацију која одговара њиховим сопственим интересима.²⁴⁰ Таквим предузећима која спроводе еколошке иницијативе помажу и државни органи кроз разне пореске олакшице и стимулације за заштиту животне средине. Предузимање и спровођење неких еколошких стратегија, којима се идентификују правци развоја предузећа са аспекта очувања и унапређења квалитета животне средине, јесте у најбољем интересу предузећа с обзиром на то да ове стратегије као део пословних стратегија предузећа играју важну улогу у управљању стејкхолдерима предузећа.²⁴¹

Адекватно разумевање економског утицаја еколошких перформанси предузећа подразумева и сагледавање основних спона између очекивања стејкхолдера и перформанси предузећа, имајући у виду да интеракције предузећа и стејкхолдера представљају фундаменталну везу између еколошких перформанси и њиховог утицаја на финансијске, односно укупне перформансе пословања предузећа.²⁴² Интеракције стејкхолдера, предузећа и животне средине могу се графички приказати на следећи начин – слика 7.



Слика 7. Основне споне између очекивања стејкхолдера и перформанси предузећа

Извор: Schultze, W.; Trommer, R. (2012), The concept of environmental performance and its measurement in empirical studies, *Journal of Management Control*, vol. 22, no. 4, стр. 389.

Конкретно, очекивања стејкхолдера постављају стандард, односно бенџмарк у погледу еколошки одговорног понашања предузећа, али реализација тих очекивања зависи од разних специфичних и додатних фактора, као што су утицаји владиних

²⁴⁰ de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): оп. цит., стр. 1639.

²⁴¹ Ибид.

²⁴² Schultze, W.; Trommer, R. (2012): оп. цит., стр. 388.

регулаторних агенција на свакодневно пословање предузећа, перспективе за раст, могућност стицања конкурентске предности, посвећеност топ менаџмента, доступност средстава и финансијских извора.²⁴³ Обављањем својих пословних активности и испуњењем очекивања стејкхолдера, предузећа остварују одређени утицај на животну средину (ниво животне средине), односно остварују одређене еколошке перформансе (ниво предузећа) које имају своје економске последице, односно утичу на укупне перформансе пословања предузећа, као и на перцепције и процене од стране стејкхолдера предузећа. Процес перцепције и процене од кога зависе одлуке стејкхолдера заснован је на избору извора информација (извештај предузећа о заштити животне средине, еко-етикетирање, медији, процене трећих страна као што су еко-сертификати и др.) и под утицајем је неколико фактора, као што су карактеристике стејкхолдера (група стејкхолдера, друштвено вредносна оријентација, подршка одређеним питањима) и карактеристике предузећа (репутација, сектор индустрије, маркетиншке стратегије).²⁴⁴ Донете одлуке и предузете радње од стране стејкхолдера предузећа такође имају своје економске последице, односно утичу на укупан резултат пословања предузећа. Овако објашњене интеракције стејкхолдера, предузећа и животне средине омогућавају разумевање односа између финансијских (укупних) и еколошких перформанси пословања предузећа на прави начин, што је веома важно у данашњим условима пословања када одговорност предузећа за заштиту животне средине долази све више до изражаја.

Глобални еколошки проблеми и све интензивнији притисци стејкхолдера утицали су на предузећа да прихвате одговорност за последице обављања својих пословних активности по животну средину. Мерење и процена еколошких перформанси пословања предузећа добија све више на значају, с обзиром на то да су многе организације и институције предузеле и предузимају активности у погледу стандардизације показатеља еколошких перформанси и начина извештавања о истим. Корисници информација и извештаја предузећа су заинтересовани, не само за финансијске информације, већ и за информације нефинансијског карактера, односно за информације о еколошким перформансама пословања предузећа и како те перформансе утичу на финансијске резултате предузећа. С тим у вези предмет разматрања у оквиру другог дела докторске дисертације јесте потреба за проширеним

²⁴³ Ибид.

²⁴⁴ Ибид.

моделом екстерног финансијског и нефинансијског извештавања као основе за извештавање о еколошким аспектима пословања предузећа.

2. ПРОШИРЕНИ МОДЕЛ ЕКСТЕРНОГ ФИНАНСИЈСКОГ И НЕФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА КАО ОСНОВ ИЗВЕШТАВАЊА О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ

2.1 Финансијско извештавање у савременим условима пословања: суштина, традиционални модел екстерног финансијског извештавања и концептуални оквир

У савременим условима пословања које карактеришу снажна конкуренција, глобализација, интернационализација пословања и убрзане техничке и технолошке промене, квалитетно финансијско извештавање постаје један од кључних императива. Стварање глобалног тржишта добара и услуга, а пре свега глобалног тржишта капитала, утицало је на финансијско извештавање у смислу померања (подизања) захтева за поузданим и квалитетним финансијским извештајима са националног и регионалног на међународни ниво. Како би се одговорило захтевима савременог пословног окружења и финансијско извештавање прилагодило променљивим условима пословања 70-тих година прошлог века основане су бројне међународне организације, као што су Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (енгл. *International Accounting Standards Committee – IASC*) касније Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (енгл. *International Accounting Standards Board – IASB*), Међународна федерација рачуновођа (енгл. *International Federation of Accountants – IFAC*), као и Међународна организација комисија за хартије од вредности (енгл. *International Organization of Securities Commissions – IOSCO*).²⁴⁵ Наведене организације, поред осталог, су од значаја да помогну корисницима финансијских извештаја у тумачењу информација које садрже финансијски извештаји састављени у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања – МСФИ²⁴⁶.

²⁴⁵ Као одговор на потребу изградње ефикасног и поузданог система финансијског извештавања која је проистекла из економске глобализације стварања светских финансијских тржишта, у Лондону је 1973. године основан Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (*IASC*), који је касније приступио Међународној федерацији рачуновођа (*IFAC*) основаној 1977. године као независна и самостална организација са седиштем у Њујорку, а од 2001. године ова асоцијација носи назив Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (*IASB*). Међународна организација комисија за хартије од вредности (*IOSCO*) која је донела резолуцију којом својим чланицама препоручује да финансијске извештаје састављају у складу са МСФИ формирана је 2000. године и чланица је *IASB*-а.

²⁴⁶ Под појмом МСФИ подразумевају се сви актуелни, важећи међународни рачуноводствени стандарди – МРС (енгл. *International Accounting Standards – IAS*) и међународни стандарди финансијског извештавања – МСФИ (енгл. *International Financial Reporting Standards – IFRS*), с обзиром на то да од 2001. године није усвојен и објављен ни један нови МРС, већ само МСФИ.

Финансијско извештавање као такво представља „процес обезбеђења квантитативних финансијских (рачуноводствених) информација о предузећу и њиховог саопштавања корисницима, односно доносиоцима одлука.“²⁴⁷ Традиционални модел финансијског извештавања, намењен екстерним корисницима, је искључиво фокусиран на финансијске перформансе пословања предузећа и изграђен у складу са информационим потребама снабдевача капитала, односно постојећих и потенцијалних акционара, кредитора и других повериоца како би они били у могућности да доносе одговарајуће пословне одлуке. Међутим, запослени, купци и добављачи, владе и локалне заједнице захтевају повећану транспарентност и одговорност не само у погледу свакодневног пословања предузећа, већ и у односу на то како пословне активности предузећа утичу на животну средину и друштво у целини.²⁴⁸ Еколошки и друштвени аспекти пословања предузећа интегришу се у пословне стратегије и праксу предузећа увођењем и применом концепта ДОП-а. Нови концепт пословања и управљања предузећем у контексту одрживости који подразумева препознавање, уважавање и задовољење потреба свих стејкхолдера предузећа, промену у процени вредности предузећа, промене пословних приоритета и усвајање концепта друштвене одговорности од стране предузећа има и свој утицај на функционисање система корпоративног извештавања. Поред тога, финансијски и рачуноводствени скандали током последњих петнаестак година су такође указали на потребу за већом транспарентношћу и кредибилитетом како би се подједнако заштитили интереси акционара и осталих стејкхолдера предузећа. Као логична последица наведених промена и чињенице да успешност пословања предузећа не зависи само од финансијских, већ и од еколошких и друштвених перформанси пословања, традиционални модел екстерног финансијског извештавања треба прилагодити тим очекивањима и проширити како би се задовољиле информационе потребе свих стејкхолдера предузећа.

С тим у вези, најпре се указује на суштину финансијског извештавања и комплексност финансијских извештаја у савременим условима пословања, затим се укратко анализирају обележја традиционалног модела екстерног финансијског извештавања чију основу чине МСФИ и Концептуални оквир за финансијско извештавање (енгл. *Conceptual Framework for Financial Reporting*) и разматра потреба

²⁴⁷ Крстић, Ј. (2002): *Инструменти финансијско-рачуноводственог извештавања (приступ ex post и ex ante)*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, стр. 11.

²⁴⁸ United Nations (1992): оп. цит., стр. 4.

за проширеним моделом екстерног финансијског и нефинансијског извештавања условљена новим концептом пословања и управљања предузећем у контексту одрживости, као и могућа подручја проширења традиционалног модела екстерног финансијског извештавања укључивањем нефинансијских информација са посебним акцентом на извештавање о заштити животне средине као једном од могућих подручја проширења.

2.1.1 Суштина финансијског извештавања и комплексност финансијских извештаја у савременим условима пословања

Полазећи од дефиниције финансијског извештавања дате у оквиру поглавља 2.1, главни смисао финансијског извештавања јесте управо пружање квалитетних, адекватних и благовремених информација у финансијским извештајима у циљу доношења одговарајућих пословних одлука од стране њихових корисника (одлука о инвестирању, оцена квалитета управљања предузећем, оцена изложености предузећа финансијском ризику и др.). „Квалитет информација у финансијским извештајима директно утиче на квалитет економских одлука корисника.“²⁴⁹ Квалитетно финансијско извештавање је у јавном интересу, јер представља циљ сваког од учесника у процесу финансијског извештавања и треба да допринесе смањењу информационе асиметрије код доносиоца пословних одлука. „Финансијско извештавање је ван сваке сумње и један од важних елемената финансијског система сваке земље, будући да је тешко замислити ефикасну алокацију финансијских средстава, успешну борбу против корупције, изградњу за домаће и стране инвеститоре пожељних услова за инвестирање без здравог и квалитетног система финансијског извештавања.“²⁵⁰ Поред већ поменутих међународних организација, на националном нивоу обезбеђење транспарентности у пословању предузећа и изградња поузданог и потребама корисника финансијских извештаја прилагођеног система финансијског извештавања јесте задатак државе, њених регулаторних тела и професионалних организација.

Данас више него икада раније чини се прихватљивим гледиште да су финансијски извештаји крајње комплексна појава. „Финансијски извештаји јесу крајње сложена (комплексна М.С.) појава, што првенствено проистиче из сложене економске

²⁴⁹ Daković, M. G. (2006): Kvalitativne odlike finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima, *Preduzetnička ekonomija*, vol. 12, стр. 185.

²⁵⁰ Шкарић Јовановић, К.; Дендић, Д. (2005): Финансијско извештавање – достигнућа и искушења, Зборник радова: *Рачуноводство и пословне финансије у савременим условима пословања*, 36. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2005. године, стр. 20.

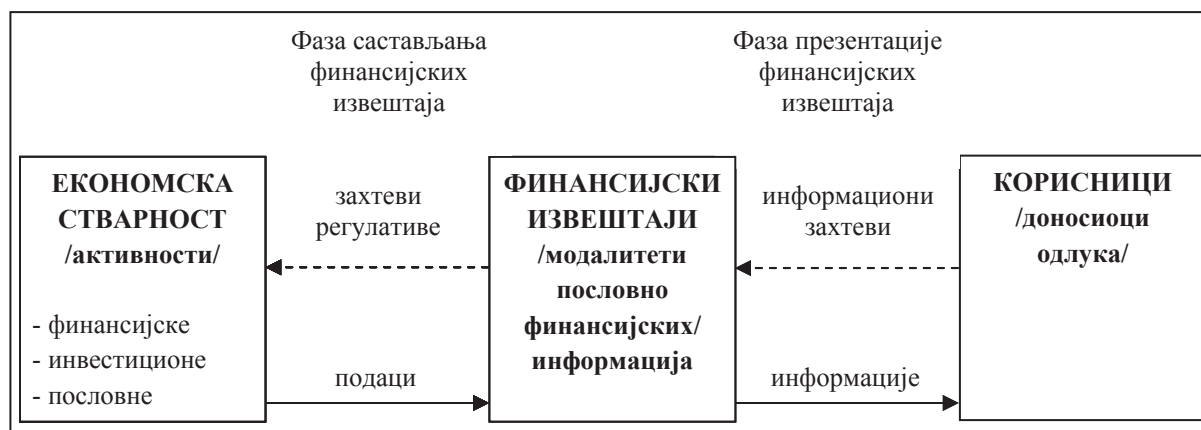
стварности предузећа о којој се извештава.²⁵¹ Управо су поменути процеси глобализације и интернационализације пословања довели до усложњавања економске реалности коју финансијски извештаји предузећа треба да представе. Поред тога, околност да су финансијски извештаји, као део процеса финансијског извештавања резултат специфичних (појединачних) процеса на основу којих се они састављају, ствара додатну могућност за њихово удаљавање од економске стварности и дерогирање њихове употребне вредности.²⁵² Иако процес финансијског извештавања започиње првим даном извештајног периода и завршава се последњим даном тог периода, треба да обухвати и информације о догађајима из претходних извештајних периода, као и одговарајуће планске информације о томе шта се предвиђа да ће се догодити након посматраног извештајног периода. Дакле, признавање и мерење усложњене економске реалности јесте веома деликатан задатак, пре свега, у погледу избора адекватног рачуноводственог приступа – рачуноводство историјских трошкова и рачуноводство фер вредности. Давање приоритета концепту историјских трошкова, односно набавне вредности или концепту фер вредности при признавању и мерењу имовине као економске стварности је још увек отворено питање. Када је реч о концепту фер вредности, поступак утврђивања фер вредности је сам по себи доста сложен, што процес финансијског извештавања и финансијске извештаје као део тог процеса несумњиво чини комплексном појавом.²⁵³

Околност да је комуникација путем финансијских извештаја сложен процес, при чему финансијски извештаји не представљају реалност, већ само слику реалности, намеће потребу да се у процесу финансијског извештавања разликују две фазе: фаза састављања и фаза презентовања финансијских извештаја. У виду слике процес комуникације путем финансијских извештаја може се приказати на следећи начин:

²⁵¹ Крстић, Ј. (2011): Комплексност финансијских извештаја и ризици финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 37.

²⁵² Ибид.

²⁵³ Фер вредност представља цену која би се добила продајом средстава или платила приликом преноса обавеза у редовној трансакцији између тржишних учесника на дан одмеравања. Основу за утврђивање фер вредности чини тржишна цена са активног тржишта. Уколико не постоји активно тржиште и могућност коришћења тржишних инпута као што су котиране цене сличне активе на активном или неактивном тржишту, каматне стопе и друге корисне тржишне информације, то не значи напуштање концепта фер вредности, већ само другачији, комплекснији и субјективнији приступ утврђивања фер вредности. У таквим условима утврђивање фер вредности се заснива на техникама процене. Шире о овом питању видети: IFRS 13 – Fair Value Measurement.



Слика 8. Процес комуникације путем финансијских извештаја

Извор: Крстић, Ј. (2011): Комплексност финансијских извештаја и ризици финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 39.

На основу дате слике можемо уочити да „фаза састављања финансијских извештаја представља у суштини процес комуникације финансијских извештаја са економском реалношћу, у којој долази до признавања, одмеравања и регистровања елемената финансијских извештаја“.²⁵⁴ Обављањем пословних, финансијских и инвестиционих активности од стране предузећа настају одређене трансакције и догађаји чијим евидентирањем се долази до података и информација садржаних у финансијским извештајима. Друга фаза процеса комуникације путем финансијских извештаја јесте фаза презентовања финансијских извештаја корисницима тј. доносиоцима одлука. Према Концептуалном оквиру за финансијско извештавање (енгл. *Conceptual Framework for Financial Reporting*), финансијски извештаји опште намене треба да пруже финансијске информације о извештајном ентитету које су корисне постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима при доношењу одлука о улагању средстава у ентитет.²⁵⁵ Дакле, финансијски извештаји који пружају финансијске информације о извештајном ентитету, односно предузећу представљају средство комуникације са економском стварношћу с једне и корисницима финансијских извештаја с друге стране, односно представљају срж комуникације предузећа са доносиоцима одлука. Приказивање верне слике сложене економске реалности јесте *conditio sine qua non* за успостављање

²⁵⁴ Крстић, Ј. (2011): оп. цит., стр. 39.

²⁵⁵ IASB (2010): *Conceptual Framework for Financial Reporting*, London, пар. OB2. (Референце из Концептуалног оквира за финансијско извештавање издатог септембра 2010. године од стране IASB-а биће надаље означене скраћеницом CFFR. Скраћеница OB односи се на прво поглавље, а скраћеница QC на треће поглавље овог документа).

поверења у процес финансијског извештавања и финансијске извештаје као дела тог процеса.

2.1.2 Традиционални модел екстерног финансијског извештавања

Традиционални модел финансијског извештавања, намењен екстерним корисницима, усмерен је искључиво на обелодањивање финансијских информација од стране предузећа и задовољење превентивно информационих потреба инвеститора, зајмодаваца и других поверилаца. „Опште је прихваћено да информациону подлогу за традиционално финансијско извештавање чине редовни финансијски извештаји.“²⁵⁶ Према МРС 1 – Презентација финансијских извештаја, потпуни низ финансијских извештаја чине:²⁵⁷

- а) Извештај о финансијској позицији на крају периода;
- б) Извештај о укупном резултату за период;
- в) Извештај о променама на капиталу за период;
- г) Извештај о токовима готовине за период;
- д) Напомене, које чине кратак преглед значајних рачуноводствених политика и друга објашњења; и
- ђ) Извештај о финансијској позицији на почетку најранијег упоредног периода када ентитет примењује рачуноводствену политику ретроспективно или врши ретроспективно преправљање ставки у финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у финансијским извештајима.

Наведени извештаји пружају информације о финансијској позицији, финансијским перформансама и променама финансијске позиције предузећа, о променама на капиталу и новчаним токовима, односно информације засноване на историјским вредностима. Ове информације, заједно са другим информацијама датим у напоменама, помажу корисницима финансијских извештаја у предвиђању будућих новчаних токова предузећа, посебно њиховог тајминга и извесности.²⁵⁸ Информације традиционалног модела екстерног финансијског извештавања јесу у основи финансијске, квантитативне природе,²⁵⁹ тако да овакав модел извештавања не обухвата информације нефинансијског карактера, односно не садржи информације о еколошким

²⁵⁶ Крстић, Ј. (2004): Проширено финансијско извештавање у функцији креирања инвестиционог поверења, *Економика предузећа*, vol. 52, no. 3-4, стр. 85.

²⁵⁷ IAS 1, пар. 10.

²⁵⁸ IAS 1, пар. 9.

²⁵⁹ Крстић, Ј. (2004): оп. цит., стр. 85.

и друштвеним аспектима пословања предузећа. Поред тога, традиционални модел финансијског извештавања представља у основи један статичан систем, првенствено због тога што је традиционално финансијско извештавање строго регулисано како законским прописима и директивама, тако и општеприхваћеним рачуноводственим принципима и стандардима.²⁶⁰ „Норме које утичу на финансијске извештаје се често називају општеприхваћени рачуноводствени принципи – стандарди који обухватају конвенције, правила и процедуре неопходне за дефинисање рачуноводствене праксе.“²⁶¹ Предузећа се приликом састављања и презентације финансијских извештаја, који чине информациону основу за традиционално финансијско извештавање, морају придржавати одговарајуће нормативне рачуноводствене регулативе установљене од стране одређених међународних организација, како би се обезбедио одговарајући квалитет финансијских извештаја.

Главне међународне организације у области финансијског извештавања (*IASB*, *IOSCO*, *IFAC*) имају пресудну улогу за стварање и трансфер нормативне рачуноводствене регулативе (стандарди и норме међународног карактера) као кључног фактора квалитета финансијског извештавања. МРС и касније МСФИ су најпре усвајани од стране Комитета за међународне рачуноводствене стандарде (*IASC*), а затим Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (*IASB*), почев од 1975. године, док је први оквир – Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја (енгл. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) донет 1989. године. На глобалном нивоу област финансијског извештавања регулисана је Међународним стандардима финансијског извештавања (Концептуални оквир за финансијско извештавање, МСФИ) који су усвојени у националним законодавствима широм света. На нивоу Европске уније ова област је преваходно регулисана директивама ЕУ (Четврта, Седма и Осма директива), док су МСФИ ушли у правне оквире ЕУ 2002. године потписивањем тзв. МРС Уредбе (енгл. *IAS Regulation*) од стране Европског парламента, којом је уведена обавезна примена МСФИ од стране јавних предузећа чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала при састављању консолидованих годишњих финансијских извештаја од

²⁶⁰ Ибид., стр. 85-86.

²⁶¹ Стојановић, Р. (2011): Професионални рачуновођа – императив квалитета финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 143.

01.01.2005. године²⁶². Европске директиве²⁶³ донете су у циљу стварања јединственог финансијског тржишта, односно укидања препрека за слободно кретање робе, услуга и капитала између држава чланица у процесу финансијског извештавања.

У циљу унапређења квалитета финансијског извештавања, као и хармонизације и стандардизације тог процеса последњих неколико година поменуте међународне организације убрзале су своје програме рада и захтевале већу сарадњу.²⁶⁴ Године 2004. започета је ревизија Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја као резултат заједничког рада Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (енгл. *International Accounting Standards Board – IASB*) и америчког Одбора за стандарде финансијског рачуноводства (енгл. *Financial Accounting Standards Board – FASB*), а у циљу усвајања јединственог оквира за финансијско извештавање на глобалном нивоу. Разлози за доношење и усвајање новог оквира за финансијско извештавање били су, пре свега, снажан развој светског финансијског тржишта и појава нових облика активе и обавеза. Шест година касније услед промене приоритета и спорог напретка у релацији пројекта долази до напуштања пројекта. Септембра 2010. године *IASB* је објавио Концептуални оквир за финансијско извештавање (енгл. *Conceptual Framework for Financial Reporting*), који садржи неке од резултата заједничког рада *IASB*-а и *FASB*-а и којим је превазиђен Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја, док је септембра 2012. године *IASB* донео одлуку да реактивира пројекат концептуалног оквира као самостални, свеобухватни пројекат (енгл. *IASB-only comprehensive project*).

2.1.2.1 Развој пројекта Концептуалног оквира за финансијско извештавање

Претеча *IASB*-а, Комитет за међународне рачуноводствене стандарде је 14 година након публикавања првог стандарда, тачније 1989. године издао први оквир –

²⁶² Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS*, 23. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, стр. 55.

²⁶³ Четврта директива ЕУ „Годишњи финансијски извештаји компанија са ограниченом одговорношћу“ донета је 1978. године, Седма директива „Консолидовани финансијски извештаји компанија са ограниченом одговорношћу“ усвојена је 1983. године, годину дана касније усвојена је Осма директива „Квалификације лица одговорних за спровођење обавезне ревизије финансијских извештаја“, а 2006. године донета је нова Осма директива која установљава систем јавног надзора на нивоу држава чланица (директиве доступне на: <http://eur-lex.europa.eu>) – пандам америчком федералном закону *Sarbanes Oxley Act – SOX* који је донет 2002. године и представља реформу рачуноводства јавних компанија или Закон о заштити инвеститора (текст Закона доступан на: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>).

²⁶⁴ Elliott, B.; Elliott, J. (2006): *Financial Accounting and Reporting*, 10th edition, Prentice Hall, Financial Times, UK, стр. 141.

Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја (енгл. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*).²⁶⁵ У циљу конвергенције и елиминисања разлика између америчких и међународних рачуноводствених стандарда, октобра 2004. године *IASB* и *FASB* започели су пројекат развоја заједничког концептуалног оквира који одбори могу користити као основу за развој будућих рачуноводствених стандарда који су засновани на принципима, интерно конзистентни и међународно конвергентни.²⁶⁶ Пројекат подразумева ревидирање постојећег *IASB* Оквира и *FASB* Концептуалног оквира, како би се елиминисала неконзистентност, отклониле регулаторне празнине и установио јединствени оквир за обе организације, тзв. Концептуални оквир за финансијско извештавање који се може применити у развоју и тумачењу стандарда и користити као дедуктивна основа за поуздане рачуноводствене методе у случају непостојања одговарајуће стандардне регулативе. Да би се постигла конвергенција и хармонизација *IASB* и *FASB* прописа било би пожељно најпре установити оквир, а затим у следећем кораку доносити и усвајати појединачне стандарде на основу тог оквира. Међутим овакав идеалан логичан редослед ствари није узет у обзир приликом развоја *IASB* Оквира и не може се из практичних разлога (сви стандарди МСФИ и амерички Општеприхваћени рачуноводствени принципи морају у том случају бити прилагођени или одбачени) применити ни приликом развоја и установљавања заједничког, јединственог оквира, иако су обе организације упознате са овом проблематиком.²⁶⁷ Овде постоји опасност да у циљу избегавања неконзистентности између постојећих стандарда и оквира, постојећи и будући појединачни стандарди утичу на формулисање принципа обухваћених оквиром, односно детерминишу развој дедуктивне основе, уместо обрнуто.²⁶⁸

Као резултат заједничког рада *IASB*-а и *FASB*-а објављен је септембра 2010. године нови Концептуални оквир за финансијско извештавање (енгл. *Conceptual*

²⁶⁵ Први стандард Обелодањивање рачуноводствених политика (енгл. *Disclosure of Accounting Policies*) издат је јануара 1975. године од стране Комитета за међународне рачуноводствене стандарде. Шире о самом развоју и активностима Комитета за међународне рачуноводствене стандарде видети: Zeff, S. A. (2012): *The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces*, *The Accounting Review*, vol. 87, no. 3, стр. 808-820.

²⁶⁶ Шире о самом пројекту видети: IASB (2012): *Conceptual Framework, Project set-up*, <http://www.ifs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework.aspx>.

²⁶⁷ Blab, D. (2014): *Die Anwendung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als funktionales Element einer Neuordnung der öffentlichen Verwaltung – Eine konzeptionelle und normative Analyse am Beispiel von Natur- und Kulturgütern*, JOSEF EUL VERLAG GmbH, Lohmar – Köln, стр. 184.

²⁶⁸ Dobler, M.; Hettich, S. (2007): *Geplante Änderungen der Rahmenkonzepte von IASB und FASB – Konzeption, Vergleich, Würdigung*, *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, vol. 2, no. 1, стр. 30.

Framework for Financial Reporting) од стране *IASB*-а. Сам пројекат *IASB*-а и *FASB*-а је био подељен на осам фаза које су обухватале следеће теме:²⁶⁹

- Фаза *A*: Циљеви и квалитативне карактеристике;
- Фаза *B*: Дефинисање елемената, признавање и престанак признавања;
- Фаза *C*: Мерење;
- Фаза *D*: Концепт извештајног ентитета;
- Фаза *E*: Ограничења финансијског извештавања, презентација и обелодањивање;
- Фаза *F*: Сврха и статус оквира;
- Фаза *G*: Примена оквира на непрофитне ентитете;
- Фаза *H*: Остала питања, ако их има.

Од наведених фаза само је фаза *A* завршена и унета у Концептуални оквир за финансијско извештавање као поглавље 1 „Циљ финансијског извештавања опште намене“ и поглавље 3 „Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација“, чиме су замењени параграфи који се односе на циљ и кориснике финансијских извештаја, као и квалитативне карактеристике финансијских извештаја *IASB* Оквира из 1989. године. Аналогно томе *FASB* је заменио *SFAC* 1 (циљеви) и *SFAC* 2 (квалитативне карактеристике) новим, свеобухватним *SFAC* 8.²⁷⁰ За фазу *D* објављен је прелиминарни документ (енгл. *Discussion Paper – DP*) и јавни нацрт (енгл. *Exposure Draft – ED*), али ова фаза заједничког пројекта није завршена. Фазе *B* и *C* биле су предмет интензивних дискусија ова два одбора, али без објављивања било каквог консултативног документа, док фазе од *E* до *H* нису ни започете.

Крајем 2010. године одложен је даљи рад на заједничком пројекту све док се не заврше други, хитнији пројекти конвергенције. На основу искуства током заједничког рада на фази *A* пројекта развоја концептуалног оквира, сталних проблема који карактеришу друге пројекте конвергенције, као и чињенице да америчка Комисија за хартије од вредности (енгл. *United States Securities and Exchange Commission – US SEC*) још увек није донела одлуку о прихватању МСФИ као рачуноводствена правила за америчка предузећа која се котирају на берзи, *IASB* је септембра 2012. године одлучио

²⁶⁹ IASB (2012): *Conceptual Framework, Project set-up*, прегледано 21.01.2014, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework.aspx>.

²⁷⁰ Erb, C.; Pelger, C. (2013): Auf dem Weg zum neuen Rahmenkonzept der IFRS-Rechnungslegung – Darstellung und Würdigung des Diskussionspapiers DP/2013/1 des IASB, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 11, стр. 517.

да самостално настави са пројектом ревизије концептуалног оквира.²⁷¹ Према *IASB*-у пројекат концептуалног оквира треба да се фокусира на елементе финансијских извештаја, мерење, концепт извештајног ентитета, презентацију и обелодањивање, уз настојање да се све области обухвате кроз јединствени прелиминарни документ, уместо припреме и објављивања одвојених прелиминарних докумената за сваку област, односно фазу пројекта.²⁷²

Табела 5. Усаглашавање фаза заједничког пројекта *IASB*-а и *FASB*-а са прелиминарним документом *DP/2013/1* издатим од стране *IASB*-а

Фаза	Тема	Заједнички рад <i>IASB</i> -а и <i>FASB</i> -а	<i>IASB</i> -Пројекат
А	Циљеви и квалитативне карактеристике	Поглавље 1 и 3 Концептуалног оквира (2010), односно SFAC 8 (септембар 2010.)	Нису планиране значајне промене
В	Дефинисање елемената, признавање и престанак признавања	Предмет дискусије	Одељак 2-5 Прелиминарног документа <i>DP/2013/1</i>
С	Мерење	Предмет дискусије	Одељак 6 Прелиминарног документа <i>DP/2013/1</i>
Д	Концепт извештајног ентитета	Јавни нацрт (март 2010.)	Није део Прелиминарног документа <i>DP/2013/1</i> ; резултате треба обухватити и објавити у јавном нацрту
Е	Ограничења финансијског извештавања, презентација и обелодањивање	Није започета	Презентација и обелодањивање у одељку 7 и 8 Прелиминарног документа <i>DP/2013/1</i>
Ф	Сврха и статус оквира	Није започета	Део првог одељка Прелиминарног документа <i>DP/2013/1</i> (1.25-1.33)
Г	Примена оквира на непрофитне ентитете	Није започета	Није обухваћена
Н	Остала питања, ако их има	Није започета	Одељак 9 Прелиминарног документа <i>DP/2013/1</i>

Извор: Erb, C.; Pelger, C. (2013): Auf dem Weg zum neuen Rahmenkonzept der IFRS-Rechnungslegung. Darstellung und Würdigung des Diskussionspapiers DP/2013/1 des IASB, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 11, стр. 518.

Први документ који је био доступан за коментаре стручне јавности до 14. јануара 2014. године јесте прелиминарни документ *DP/2013/1* под називом Ревизија концептуалног оквира за финансијско извештавање (енгл. *Discussion Paper DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*) објављен у јулу 2013.

²⁷¹ Ибид.

²⁷² Deloitte (2014): *Conceptual Framework – Comprehensive IASB Project, Background*, прегледано 22.01.2014, <http://www.iasplus.com/en/projects/%20major/conceptual-framework-iasb>.

године од стране *IASB*-а.²⁷³ Овим прелиминарним документом обухваћене су скоро све фазе претходног, заједничког пројекта *IASB*-а и *FASB*-а, изузев фазе *D* која се односи на концепт извештајног ентитета и чије резултате треба објавити у јавном нацрту и фазе *G* која се тиче примене оквира на непрофитне ентитете – видети табелу 5.

Циљеви *IASB-only* пројекта су мање амбициозни у поређењу са циљевима заједничког пројекта *IASB*-а и *FASB*-а. Пројекат више није усмерен на суштинску ревизију оквира, већ је фокусиран на оне теме које још увек нису обрађене и завршене (нпр. мерење, презентација, обелодањивање или идентификовање извештајног ентитета) или које имају очигледне недостатке којима се треба бавити (нпр. постојећа дефиниција средстава и обавеза може се побољшати).²⁷⁴ Такође, иницијални фазни приступ је одбачен и све фазе су обухваћене заједно у једном прелиминарном документу.²⁷⁵ Објављивање прелиминарног документа *DP/2013/1* означава крај прве фазе новог (*IASB-only*) пројекта. Након разматрања коментара стручне јавности у вези са прелиминарним документом, *IASB* намерава да објави јавни нацрт у трећем кварталу 2014. и да финализира нови концептуални оквир до краја 2015. године, при чему се *IASB* мора фокусирати на оне промене које ће обезбедити јасна и значајна побољшања постојећег концептуалног оквира.

2.1.2.2 Концептуални оквир за финансијско извештавање

Концептуални оквир за финансијско извештавање *IASB*-а из 2010. године садржи поред увода, делова који се односе на сврху и статус,²⁷⁶ као и на делокруг концептуалног оквира, још четири поглавља. Прво поглавље тиче се циља финансијског извештавања опште намене, друго поглавље треба накнадно додати и

²⁷³ Прелиминарни документ *DP/2013/1* садржи скоро 240 страна и подељен је на девет поглавља, која прате осам додатака. У овом прелиминарном документу се предлаже да *IASB* треба да уведе следеће значајне промене у актуелном концептуалном оквиру: ревидирани извештај о примарној сврси концептуалног оквира, ревидиране дефиниције имовине и обавеза, додатна упутства у вези са применом дефиниција имовине и обавеза, ревидирано упутство у вези са признавањем имовине и обавеза, ново упутство које се тиче престанка признавања имовине и обавеза, нови начин презентовања информација о потраживањима власника од извештајног ентитета, нови одељак у вези са концептима који треба да усмеравају *IASB* приликом избора основа за одмеравање у оквиру новог или ревидираног стандарда или тумачења, нови одељак у вези са презентацијом и обелодањивањем и принципи за разликовање добитка или губитка од осталог свеобухватног добитка. Шире о томе видети: *IASB* (2013): *Discussion Paper DP/2013/1, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, London, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/\\$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf).

²⁷⁴ *IASB* (2013): оп. цит., стр. 5.

²⁷⁵ Erb, C.; Pelger, C. (2013): оп. цит., стр. 517.

²⁷⁶ Увод, сврха и статус оквира преузети су из претходне верзије оквира (1989.). Ови делови оквира биће ажурирани након разматрања сврхе оквира од стране *IASB*-а.

обухватиће резултате фазе *D* која се односи на концепт извештајног ентитета, треће поглавље се односи на квалитативне карактеристике корисних финансијских информација и четврто поглавље садржи прописе претходне верзије оквира из 1989. године које треба ревидирати, а који се тичу основних претпоставки финансијског извештавања, елемената финансијских извештаја, затим признавања и одмеравања елемената финансијских извештаја и концепата капитала и одржавања капитала. Према томе, актуелна верзија оквира може се посматрати као прелазно решење, јер представља комбинацију старих и нових прописа и у наредном периоду оквир ће бити постепено измењен обухватањем нових и ревидираних делова и тема.²⁷⁷ Резултати фазе *A* која се тиче циљева и квалитативних карактеристика су на снази од септембра 2010. године, док су све остале фазе (сада делови прелиминарног документа *DP/2013/1*) још увек у поступку ревидирања и самим тим за теме обухваћене овим фазама важе прописи из претходне верзије оквира.

Концептуални оквир за финансијско извештавање обухвата концепте који представљају основу за састављање и презентацију финансијских извештаја за екстерне кориснике и његова сврха је:²⁷⁸

- да помогне *IASB*-у у развоју будућих МСФИ и у ревидирању постојећих МСФИ;
- да помогне *IASB*-у у промовисању хармонизације прописа, рачуноводствених стандарда и процедура које се односе на презентацију финансијских извештаја тако што обезбеђују основу за смањење броја алтернативних рачуноводствених поступака које дозвољавају МСФИ;
- да помогне телима задуженим за постављање националних стандарда у разradi националних стандарда;
- да помогне лицима која састављају финансијске извештаје у примени МСФИ и бављењу темама које тек треба да постану предмет неког од МСФИ;
- да помогне ревизорима при формирању мишљења да ли су финансијски извештаји усклађени са МСФИ;
- да помогне корисницима финансијских извештаја у тумачењу информација садржаних у финансијским извештајима који су састављени у складу са МСФИ;
- и
- да обезбеди онима који су заинтересовани за рад *IASB*-а информације о његовом приступу формулисању МСФИ.

²⁷⁷ Vláb, D. (2014): оп. цит., стр. 185.

²⁷⁸ CFFR, Purpose and status, стр. 6.

IASB настоји да следи свој концептуални оквир у доношењу и развоју стандарда заснованих на принципима који унапређују упоредивост, у промовисању усвајања и конвергенције са МСФИ, тако да се финансијски извештаји предузећа из целог света могу лакше разумети, и у промовисању глобалне конзистентности приликом примене и спровођења МСФИ чиме се, наравно, побољшава упоредивост. Концептуални оквир није МСФИ и стога не дефинише стандарде за одређена питања одмеравања или обелодањивања, односно ништа у овом оквиру не укида ниједан одређени МСФИ.²⁷⁹ Основна питања која разматра концептуални оквир јесу циљ финансијског извештавања, затим квалитативне карактеристике корисних финансијских информација, основне претпоставке финансијског извештавања, дефинисање, признавање и одмеравање елемената финансијских извештаја, као и питања која се тичу концепата капитала и одржавања капитала.

2.1.2.2.1 Циљ финансијског извештавања опште намене

Основу *IASB* концептуалног оквира чини циљ финансијског извештавања. Други аспекти концептуалног оквира, као што су концепт извештајног ентитета, квалитативне карактеристике и ограничења корисних финансијских информација, елементи финансијских извештаја, признавање, одмеравање, презентација и обелодањивање произилазе логично из циља финансијског извештавања.²⁸⁰ Извештавањем треба пружити информације о позицијама активе, финансијској позицији и перформансама извештајног ентитета²⁸¹, које су за постојеће и потенцијалне

²⁷⁹ CFFR, Purpose and status, стр. 6.

²⁸⁰ CFFR, пар. OB1.

²⁸¹ У претходној верзији оквира из 1989. године (пар. 8) извештајни ентитет је дефинисан као онај ентитет за који постоје корисници који се ослањају на финансијске извештаје као свој главни извор финансијских информација о том ентитету. Међутим, прецизна дефиниција појма и експлицитни концепт извештајног ентитета недостаје у овој верзији оквира. Термин извештајни ентитет није дефинисан, иако се у MPC 1 и МСФИ 3 овај појам употребљава. Због овог недостатка *IASB* је заједно са *FASB*-ом радио на фази *D* пројекта концептуалног оквира, чији крајње резултате треба додати као друго поглавље актуелног *IASB* оквира и обележити скраћеницом *RE* (енгл. *Reporting Entity – RE*). У вези са овом фазом заједничком пројекта, маја 2008. године *IASB* је објавио прелиминарни документ *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, а марта 2010. године јавни нацрт *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*. У јавном нацрту се наводи да је извештајни ентитет ограничена област економских активности чије финансијске информације имају потенцијал да буду корисне за постојеће и потенцијалне инвеститоре, зајмодавце и друге повериоце који не могу директно добити информације потребне за доношење одлука о улагању средстава у ентитет и за процену да ли су менаџмент и управни одбор тог ентитета на ефикасан и ефективан начин користили уложена средства; *ED Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, RE2. Шире о томе видети: *IASB (2010): Exposure Draft ED/2010/2, Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, London, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMar10/Documents/EDConceptualFrameworkMar10.pdf>.

инвеститоре, зајмодавце и друге повериоце (примарне кориснике) релевантне при доношењу пословних одлука.²⁸² Те одлуке укључују куповину, продају или држање власничких и дужничких инструмената, као и обезбеђивање или измиривање позајмица или других облика кредита.²⁸³ Пословне одлуке које доносе примарни корисници финансијских извештаја захтевају процену износа, тајминга и неизвесности будућих новчаних токова ентитета.²⁸⁴ Овде треба указати на то да услед фокусираности искључиво на будуће новчане токове није остварена конзистентна имплементација рачуноводства у складу са МСФИ у форми финансијског извештавања опште намене, што представља основу *IASB* концептуалног оквира.²⁸⁵ Поред пружања информација корисних за доношење наведених пословних одлука, финансијски извештаји састављени у складу са МСФИ такође приказују резултате вођења послова менаџмента или одговорност менаџмента у погледу ресурса који су му поверени.²⁸⁶

Овим концептуалним оквиром дефинисани су примарни корисници финансијских извештаја²⁸⁷ (постојећи и потенцијални инвеститори, зајмодавци и други повериоци), с обзиром на то да делимично дивергентне информационе потребе свих потенцијалних корисника финансијских извештаја не могу бити у потпуности испуњене.²⁸⁸ Информације које задовољавају потребе наведених примарних корисника вероватно могу задовољити информационе потребе и неких других група корисника

²⁸² Финансијски извештаји опште намене не пружају и не могу пружити све информације које су релевантне примарним корисницима финансијских извештаја за доношење економских одлука, као што су информације о општим економским условима и очекивањима, политичким догађајима и политичкој клими, перспективама развоја индустрије и предузећа. Видети: CFFR, пар. OB6. Поред тога, финансијски извештаји су у великој мери засновани на субјективним проценама, мишљењима и моделима, а не на егзактним приказима, због чега је неопходно у концептуалном оквиру установити и разрадити концепте који чине основу процена, мишљења и модела. Видети: CFFR, пар. OB11.

²⁸³ CFFR, пар. OB2.

²⁸⁴ CFFR, пар. OB3.

²⁸⁵ Vlab, D. (2014): оп цит., стр. 203

²⁸⁶ У претходној верзији оквира из 1989. године (пар. 14) функција одговорности руководства је одвојено наведена, док се у актуелној верзији оквира (CFFR, пар. OB4) ова функција не помиње више експлицитно, већ се само парафразира, тако да је ова функција одговорности у складу са намером *IASB*-а очигледно класификована као подређена функција (функција од секундарног значаја) у односу на информативну функцију. Видети: CFFR, Basis for Conclusions 1.27, 1.28.

²⁸⁷ За разлику од актуелне верзије оквира, у претходној верзији (пар. 9) нису били дефинисани примарни корисници, већ је постојао широк круг корисника финансијских извештаја који је обухватао постојеће и потенцијалне инвеститоре, запослене, зајмодавце, добављаче и друге пословне повериоце, купце, владе и њихове агенције и јавност.

²⁸⁸ У оквиру групе примарних корисника не постоји хијерархија, јер финансијски извештаји опште намене имају за циљ да пруже корисницима заједничке информације и не могу се прилагодити сваком појединачном захтеву за информацијама. *IASB* ће захтевати сет информација којим се могу задовољити потребе максималног броја корисника уз анализу трошкова и користи пружања таквог сета информација. Видети: CFFR, пар. OB8, Basis for Conclusions 1.18.

финансијских извештаја.²⁸⁹ Многи примарни корисници финансијских извештаја морају се ослонити на финансијске извештаје опште намене за већину информација које су им потребне, јер нису у позицији да захтевају од извештајног ентитета директно пружање информација.²⁹⁰ Менаџмент извештајног ентитета је такође заинтересован за финансијске информације о ентитету, али се при том не мора ослањати на финансијске извештаје опште намене, јер има приступ интерним финансијским информацијама и самим тим не спада у групу примарних корисника финансијских извештаја.²⁹¹ Финансијски извештаји опште намене задовољавају информационе потребе већине корисника који на основу тих информација доносе одређене пословне одлуке, као што су нпр. када купити, задржати или продати власнички инструмент, процена одговорности менаџмента, процена способности предузећа да исплати запослене и обезбеди им неке друге бенефиције, процена сигурности износа позајмљених предузећу, утврђивање пореске политике, утврђивање расподељивог добитка и дивиденди, припрема и коришћење статистике националног дохотка и регулисање активности предузећа.²⁹² Поред информација корисних за доношење наведених пословних одлука (информације о позицијама активе, финансијској позицији и перформансама предузећа), у новије време све више долази до изражаја потреба корисника финансијских извештаја за информацијама које нису саставни део ових извештаја, као што су планске информације, оперативне информације, информације о корпоративној и управљачкој структури предузећа, информације о кључним факторима успеха, као и нефинансијске информације које се тичу еколошких и друштвених аспеката пословања предузећа, о чему ће детаљније бити речи у наставку.

2.1.2.2.2 Квалитативне карактеристике корисних финансијских информација

Информације садржане у финансијским извештајима састављеним у складу са МСФИ морају поседовати одређене квалитативне карактеристике како би биле корисне за доношење пословних одлука. Према концептуалном оквиру све квалитативне

²⁸⁹ CFFR, пар. OB10, Basis for Conclusions 1.16c.

²⁹⁰ CFFR, пар. OB5.

²⁹¹ CFFR, пар. OB9, Basis for Conclusions 1.19. Према параграфу 11 претходне верзије оквира менаџмент неког ентитета има примарну одговорност за састављање и презентацију финансијских извештаја ентитета, али је такође заинтересован за информације које су садржане у финансијским извештајима, иако има приступ додатним пословним и финансијским информацијама које помажу у спровођењу његовог планирања за доношење одлука и у контроли одговорности.

²⁹² CFFR, Introduction, стр. 5.

карактеристике деле се на фундаменталне и унапређујуће у зависности од тога како ове карактеристике утичу на корисност информација.²⁹³ Као фундаменталне квалитативне карактеристике наводе се релевантност и веродостојна презентација, а корисност информација које су релевантне и веродостојно презентоване се унапређује уколико су исте упоредиве, проверљиве, благовремене и разумљиве.²⁹⁴

Релевантна финансијска информација може довести до разлике у одлукама донетим од стране корисника, односно може утицати на доношење одлука корисника.²⁹⁵ Финансијска информација је релевантна (битна) за доношење одлука ако има предвиђајућу улогу (у функцији је предвиђања будућих резултата), потврђујућу улогу (у функцији је потврђивања и процене ефеката прошлих догађаја) или обе.²⁹⁶ Предвиђајућа и потврђујућа улога су при том међусобно повезане, тако да информација која има предвиђајућу улогу често има и потврђујућу улогу.²⁹⁷ „Да ли ће финансијска информација бити релевантна или не, зависи, пре свега, од њене природе и важности (материјалности), што заправо значи да уколико се иста изостави или на погрешан начин протумачи може утицати на одређени (негативан) начин на доносиоца пословне одлуке.“²⁹⁸ Поред релевантности, још једна значајна фундаментална карактеристика финансијских информација за доношење адекватних пословних одлука јесте веродостојна презентација, и ова карактеристика је испуњена када је информација потпуна, неутрална и ослобођена материјално значајних грешака.²⁹⁹ Потпуност значи да су обухваћене све информације (сви описи и објашњења) неопходне за кориснике,

²⁹³ CFFR, Basis for Conclusions 3.8. У претходној верзији оквира није било поделе на фундаменталне и унапређујуће квалитативне карактеристике, односно ниједној од димензија као што су, разумљивост, релевантност, поузданост и упоредивост није дата предност.

²⁹⁴ CFFR, пар. QC5, QC19. Квалитативним карактеристикама упоредивости и разумљивости, које су према оквиру из 1989. године имале обележје основних карактеристика, актуелни концептуални оквир додељује задатак да унапреде релевантност и веродостојну презентацију, односно фундаменталне карактеристике. Шире о разликама и сличностима између претходне и актуелне верзије оквира по питању квалитативних карактеристика финансијских извештаја. Видети: Лалевић-Филиповић, А.; Лакићевић, М. (2011): Утицај тржишта капитала на квалитет финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 71-76.

²⁹⁵ CFFR, пар. QC6.

²⁹⁶ CFFR, пар. QC7-QC9.

²⁹⁷ CFFR, пар. QC10.

²⁹⁸ Лалевић-Филиповић, А.; Лакићевић, М. (2011): оп. цит., стр. 73; CFFR, пар. QC11.

²⁹⁹ CFFR, пар. QC12. Назив веродостојна презентација је заменио назив поузданост, под којим је ова карактеристика била дата у претходној верзији оквира (пар. 31). Оквир из 1989. године је подразумевао да је нека информација поуздана (пар. 33-38) уколико верно представља економски догађај који је настао (или ће настати), суштина има приоритет у односу на форму, неутрална је, опрезно одмерена и потпуна. Актуелним концептуалним оквиром изостављено је верно представљање, суштина изнад форме и опрезност, а уведено је поред обележја потпуности и неутралности, и одсуство материјално значајних грешака.

неутралност подразумева да нема пристрасности у избору или презентацији финансијских информација, док одсуство материјално значајних грешака указује на то да нема грешака или пропуста у описивању и да је процес припреме информација изабран и примењен без грешака у том процесу.³⁰⁰

Квалитативне карактеристике упоредивост, проверљивост, благовременост и разумљивост имају задатак да унапреде релевантност и веродостојну презентацију, односно фундаменталне карактеристике.³⁰¹ Наведене унапређујуће карактеристике нису дате према хијерархијском редоследу и нису од суштинског значаја за доношење одлука, али могу помоћи при утврђивању који од два начина треба користити за обухватање одређене појаве уколико се оба сматрају подједнако релевантним и веродостојно презентованим.³⁰² Упоредивост је квалитативна карактеристика која омогућава корисницима да идентификују и схвате сличности и разлике између одређених ставки, и која иако повезана са конзистенцијом, није исто што и конзистенција.³⁰³ Упоредивост представља циљ, а конзистенција помаже у остваривању тог циља и односи се на примену истих метода за исте ставке или од периода до периода у оквиру једног извештајног ентитета или у једном периоду у више извештајних ентитета.³⁰⁴ Проверљивост помаже у уверавању корисника да информација веродостојно презентује одређену економску појаву и може бити директна, у случају када се провера износа или другог приказа врши директним опажањем, и индиректна проверљивост, када се проверавају улазне ставке модела, формуле или друге технике и прерачунавају излазне ставке коришћењем исте методологије.³⁰⁵ Квалитативна карактеристика која се тиче благовремености значи да доносиоци одлука располажу информацијама у време када те информације могу утицати на њихове одлуке.³⁰⁶ Последња, али не и мање значајна унапређујућа карактеристика тиче се разумљивости информације, односно способности да пренесе намеравано значење.³⁰⁷ Да би финансијске информације биле разумљиве морају бити

³⁰⁰ CFFR, пар. QC13-QC15.

³⁰¹ Лалевић-Филиповић, А.; Лакићевић, М. (2011): оп. цит., стр. 74.

³⁰² Vlab, D. (2014): оп. цит., стр. 221.

³⁰³ CFFR, пар. QC21-22.

³⁰⁴ CFFR, пар. QC22.

³⁰⁵ CFFR, пар. QC26-27.

³⁰⁶ CFFR, пар. QC29. У претходној верзији оквира (пар. 43) благовременост је представљала ограничење релевантних и поузданих информација.

³⁰⁷ Лалевић-Филиповић, А.; Лакићевић, М. (2011): оп. цит., стр. 75.

јасно и сажето класификоване и презентоване и морају поседовати одређене карактеристике.³⁰⁸

„С обзиром да су за квалитет финансијских извештаја посебно заинтересовани корисници, то би они требало да препознају карактеристике квалитета финансијских информација, њихова ограничења, па и да утичу на њих.“³⁰⁹ Према концептуалном оквиру основно ограничење информација које се могу пружити путем финансијских извештаја представљају трошкови, при чему је важно да трошкови које намеће процес финансијског извештавања буду оправдани користима које се добијају од информација садржаних у финансијским извештајима.³¹⁰

2.1.2.2.3 Основне претпоставке финансијског извештавања

Две основне претпоставке које морају бити задовољене приликом састављања финансијских извештаја и које се налазе у основи свих МСФИ јесу начело сталности ентитета и начело настанка пословног догађаја. Финансијски извештаји се обично састављају под претпоставком сталности извештајног ентитета (енгл. *going concern assumption*) и претпоставком да ће тај ентитет наставити да послује у догледној будућности.³¹¹ То заправо значи да је извештајни ентитет основан са циљем да пословну активност због које се оснива обавља трајно, односно да се у тренутку његовог оснивања не очекује ликвидација у сагледивој будућности. Према начелу настанка пословног догађаја ефекти трансакција и других догађаја и околности које се тичу економских ресурса и обавеза извештајног ентитета признају се у периоду у коме ови ефекти настају, иако готовинска примања и плаћања која су резултат тих трансакција и догађаја настају у неком другом периоду.³¹² Обрачунска основа

³⁰⁸ CFFR, пар. QC30.

³⁰⁹ Лалевић-Филиповић, А.; Лакићевић, М. (2011): оп. цит., стр. 76. Ограничења квалитета финансијских извештаја према претходној верзији оквира из 1989. године јесу благовременост, равнотежа између користи и трошкова, равнотежа између квалитативних карактеристика и истинит и фер приказ/фер презентација (пар. 43-46).

³¹⁰ CFFR, пар. QC35. Постоји неколико врста трошкова и користи које треба узети у обзир. Пружаоци финансијских информација највише напора улажу у прикупљању, обради, провери и ширењу финансијских информација, али корисници сnose те трошкове у виду смањеног повраћаја. Корисници финансијских информација такође сnose трошкове анализе и тумачења прибављених информација. Уколико потребна информација није пружена, корисници сnose додатне трошкове како би добили ту информацију на другом месту или извршили процену исте.

³¹¹ CFFR, пар. 4.1.

³¹² CFFR, пар. OB17. Начело настанка пословног догађаја, односно обрачунска основа рачуноводства није експлицитно дата у актуелној верзији концептуалног оквира, као што је то случај са претходном верзијом оквира (пар. 22). Али с обзиром на то да се обрачунска основа помиње у оквиру првог поглавља актуелног концептуалног оквира (CFFR, пар. OB17) и саставни је део IAS 1, пар. 27, финансијски извештаји се састављају према начелу настанка пословног догађаја, односно ово начело и даље важи.

рачуноводства (енгл. *accrual basis of accounting*), дакле захтева да у финансијским извештајима буду приказане последице свих стварно насталих пословних трансакција и догађаја које утичу на промену висине и/или структуре имовине и обавеза предузећа и то у оном обрачунском периоду када су настале. Ово је важно из разлога што информације о имовини и обавезама, као и о променама у висини и/или структури имовине и обавеза предузећа током периода пружају бољу основу за процену прошлих и будућих перформанси предузећа у односу на информације искључиво о готовинским примањима и плаћањима током тог периода.³¹³

2.1.2.2.4 Дефинисање, признавање и одмеравање елемената финансијских извештаја

Елементи који се директно односе на одмеравање финансијске позиције предузећа јесу имовина, обавезе и капитал,³¹⁴ док се добитак предузећа одмерава на основу прихода и расхода.³¹⁵ Према томе, основни елементи извештаја о финансијској позицији предузећа јесу имовина, обавезе и капитал, а основни елементи извештаја о укупном резултату јесу приходи и расходи. Признавање наведених елемената финансијских извештаја представља процес уношења у извештај о финансијској позицији или извештај о укупном резултату неке ставке која задовољава дефиницију елемента и задовољава одређене критеријуме признавања (вероватноћа будућих економских користи и поузданост одмеравања).³¹⁶ Имовина предузећа представља ресурс који ентитет, односно предузеће контролише као резултат прошлих пословних трансакција и догађаја и од којег се очекује прилив будућих економских користи у

³¹³ CFFR, пар. OB17.

³¹⁴ CFFR, пар. 4.4.

³¹⁵ CFFR, пар. 4.24.

³¹⁶ CFFR, пар. 4.37-38. У прелиминарном документу *DP/2013/1* предлаже се следећа дефиниција признавања елемената финансијских извештаја: Признавање представља процес уношења неког елемента у финансијски извештај који задовољава дефиницију имовине или обавезе. Као критеријуми признавања у овом документу наводе се релевантност и трошковно ограничење (информација је релевантна за кориснике финансијских извештаја уколико може довести до разлике у одлукама донетим од стране тих корисника и уколико су трошкови припреме те информације оправдани) и веродостојна презентација (истинит и фер приказ имовине и обавеза). *IASB* верује да вероватноћа као критеријум признавања треба бити избрисан из концептуалног оквира. Поред тога, у концептуалном оквиру није дата дефиниција престанка признавања и није описано када долази до престанка признавања. МСФИ 9 – Финансијски инструменти (енгл. *IFRS 9 – Financial Instruments*) дефинише престанак признавања као уклањање претходно признате финансијске имовине или финансијске обавезе из извештаја о финансијској позицији ентитета. Према прелиминарном документу престанак признавања представља процес искњижавања имовине или обавезе, која је претходно била призната, из финансијског извештаја, у случају да имовина или обавеза више не задовољава критеријуме признавања. Шире о признавању, критеријумима признавања и престанку признавања видети: *IASB* (2013): оп. цит., пар. 4.1-4.51.

предузеће.³¹⁷ Да би имовина била призната као елемент извештаја о финансијској позицији морају бити испуњени следећи основни критеријуми:³¹⁸

- висок степен вероватноће притицања економских користи у предузеће;
- јасна веза између економских користи и одређеног средства; и
- могућност поузданог одређивања његове вредности.

Дакле, променљиви услови пословања и неизвесност у пословању предузећа намеће потребу за проценом извесности прилива будућих економских користи по основу употребе одређеног средства или групе средстава. Обавезе предузећа јесу садашње обавезе настале по основу прошлих пословних трансакција и догађаја, чије измирење подразумева одлив ресурса који садрже економске користи из предузећа.³¹⁹ Оне углавном настају по основу уговора, законских прописа и уобичајне пословне праксе.³²⁰ Обавезе се признају у извештају о финансијској позицији када је вероватно да ће одлив средстава која садрже економске користи довести до измирења садашње обавезе предузећа и да се износ те обавезе може поуздано одмерити.³²¹ Капитал као елемент извештаја о финансијској позицији представља разлику између укупне имовине и укупних обавеза и самим тим гарантну супстанцу за повериоце.³²² У МРС 1 – Презентација финансијских извештаја наводи се минимум ставки које треба презентовати у извештају о финансијској позицији, које се односе на имовину, обавезе и капитал и на основу којих се може извршити адекватна процена финансијске позиције предузећа, а то су: некретнине, постројења и опрема, инвестиционе некретнине, нематеријална имовина, финансијска средства (искључујући износе инвестиција које се обрачунавају методом удела, потраживања од купаца и друга потраживања и готовину и готовинске еквиваленте), инвестиције које се обрачунавају коришћењем метода удела, биолошка средства, залихе, потраживања од купаца и друга

³¹⁷ CFFR, пар. 4.4а. Предложена дефиниција имовине у оквиру прелиминарног документа *DP/2013/1* гласи: Имовина представља садашњи економски ресурс који ентитет контролише као резултат прошлих пословних трансакција. Видети: IASB (2013): оп. цит., пар. 2.11.

³¹⁸ Шкобић, П. (2010): Потребне и могућности стандардизације финансијског извештавања у условима глобализације, Докторска дисертација, Универзитет у Новом Саду, Економски факултет, Суботица, стр. 92.

³¹⁹ CFFR, пар. 4.4б. Предложена дефиниција обавеза у оквиру прелиминарног документа *DP/2013/1* гласи: Обавезе јесу садашње обавезе ентитета да изврши трансфер економских ресурса као резултат прошлих пословних трансакција (IASB (2013): оп. цит., пар. 2.11). При томе, у концептуалном оквиру није дата дефиниција економских ресурса, док се према предложеној дефиницији под економским ресурсима подразумевају права или други извори вредности који су у стању да створе економске користи (IASB (2013): оп. цит., пар. 2.11). Шире о ревидирању дефиниција имовине и обавеза видети: IASB (2013): оп. цит., пар. 2.6-2.36.

³²⁰ CFFR, пар. 4.15.

³²¹ CFFR, пар. 4.46.

³²² CFFR, пар. 4.4с.

потраживања, готовина и готовински еквиваленти, укупна имовина класификована као имовина која се држи ради продаје и имовина укључена у групе за отуђење класификована као имовина која се држи ради продаје у складу са МСФИ 5 – Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања, обавезе према добављачима и остале обавезе, резервисања, финансијске обавезе (искључујући износе обавеза према добављачима и осталих обавеза, као и резервисања), текуће пореске обавезе и средства као што је дефинисано у МРС 12 – Порез на добитак, одложене пореске обавезе и одложена пореска средства као што је дефинисано у МРС 12, обавезе укључене у групе за отуђење класификоване као обавезе које се држе за продају у складу са МСФИ 5, мањинска учешћа, исказана у оквиру капитала и емитовани капитал и резерве који се могу приписати власницима капитала матичног предузећа.³²³ Поред наведеног минимума ставки, додатне и специфичне информације предузеће може обелоданити или у самом обрасцу извештаја о финансијској позицији или у напоменама уз финансијске извештаје. Стваран број ставки садржаних у извештају о финансијској позицији зависиће од природе пословне делатности предузећа, захтева других МСФИ, износа и вредности одређених ставки у предузећу, као и од могућности коришћења различитих основа мерења.

Полазећи од тога да су основни елементи извештаја о укупном резултату приходи и расходи, њиховим сучељавањем утврђује се укупни остварени резултат тј. добитак или губитак конкретног предузећа. У концептуалном оквиру приходи се дефинишу као повећања економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава (имовине) или смањења обавеза која за резултат имају пораст капитала, који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу.³²⁴ Приход се признаје у извештају о укупном резултату када је пораст будућих економских користи повезан са увећањем имовине или смањењем обавеза и може поуздано да се измери.³²⁵ Расходна страна извештаја о укупном резултату представља смањење економских користи током обрачунског периода у виду одлива, односно умањивања имовине или настанка обавеза.³²⁶ Како приходи доводе до повећања капитала, тако расходи утичу на његово смањење, при чему се смањење капитала настало као последица повлачења улога власника, као и расподелом добитка власницима у виду дивиденди не сматра расходом. Признавање расхода у извештају о

³²³ IAS 1, пар. 54.

³²⁴ CFFR, пар. 4.25a.

³²⁵ CFFR, пар. 4.47.

³²⁶ CFFR, пар. 4.25b.

укупном резултату се врши када смањење будућих економских користи произилази из смањења имовине или повећања обавеза и може се поуздано измерити.³²⁷ Поред ставки захтеваних према другим МСФИ, основним обрасцем извештаја о укупном резултату треба обухватити приходе, трошкове финансирања, удео у добитку или губитку зависних предузећа и заједничких подухвата, који се обрачунава коришћењем метода удела, пореске расходе и један износ који се састоји од збира добитка или губитка од прекинутих пословања (видети МСФИ 5 – Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања).³²⁸ Сва додатна објашњења, квантитативне и квалитативне природе, информација садржаних у извештају о укупном резултату предузеће може обелоданити или у овом извештају или у напоменама уз финансијске извештаје.

Када је реч о одмеравању елемената финансијских извештаја свакако треба истаћи да је у питању начин одређивања новчаних износа по којима наведени елементи финансијских извештаја треба да се признају и прикажу у извештају о финансијској позицији и извештају о укупном резултату.³²⁹ У концептуалном оквиру наводе се четири основе за одмеравање које се у финансијским извештајима користе у различитим степенима и у различитим комбинацијама, а то су:³³⁰

- историјски трошак – имовина се евидентира по износу исплаћене готовине или готовинских еквивалената или по фер вредности надокнаде која је дата за њихово стицање у време стицања. Обавезе се евидентирају по износу примљених прихода у размени за обавезу, или у неким околностима (нпр. порези на приход) у износима готовине или готовинских еквивалената за које се очекује да ће бити плаћени ради измирења обавезе у уобичајеном току пословања;
- текући трошак – имовина се евидентира у износу готовине или готовинских еквивалената који би требало платити ако би исто или еквивалентно средство

³²⁷ CFFR, пар. 4.49.

³²⁸ IAS 1, пар. 82.

³²⁹ CFFR, пар. 4.54.

³³⁰ CFFR, пар. 4.55. Актуелни концептуални оквир не пружа довољна упутства која се тичу одмеравања и када треба користити одређену основу за одмеравање (IASB (2013): оп. цит., пар. 6.1). Фер вредност, која је све више предмет расправа и која је регулисана стандардом МСФИ 13 – Одмеравање фер вредности (енгл. *IFRS 13 – Fair Value Measurement*), није дата међу наведеним основама за одмеравање, што се такође сматра једним недостатком оквира. Поред тога, према прелиминарном документу *DP/2013/1* одрицање од вероватноће како код дефинисања елемената финансијских извештаја, тако и као критеријума признавања тих елемената може довести до померања процене будућих користи потпуно у област одмеравања. Шире о овом питању видети: IASB (2013): оп. цит., пар. 2.35; Erb, C.; Pelger, C. (2013): оп. цит., стр. 523-524.

- било прибављено у садашњости. Обавезе се евидентирају по недисконтованом износу готовине или готовинских еквивалената потребних за њихово измирење;
- остварива вредност (могућа тржишна вредност) – имовина се евидентира по износу готовине или готовинских еквивалената који би могли да се добију њиховом продајом у нормалном току пословања. Обавезе се евидентирају у висини уговорене вредности или по недисконтованим износима готовине или готовинских еквивалената потребних за њихово измирење у уобичајеном току пословања; и
 - садашња вредност – имовина се води по садашњој дисконтованој вредности будућих нето готовинских прилива за које се очекује да ће проистећи из њеног коришћења. Обавезе се евидентирају по садашњој дисконтованој вредности будућих нето готовинских одлива потребних за њихово измирење у уобичајеном току пословања.

Концептуални оквир не прави разлику између почетног и накнадног одмеравања. Основе одмеравања наведене у оквиру не треба посматрати као једине могуће, с обзиром на то да се у појединачним МСФИ примењују бројне додатне основе за одмеравање.³³¹ Имајући у виду да правила за признавање и одмеравање елемената финансијских извештаја, која су повезана са основним принципом реализације, имају утицаја на добитак, неопходан је основни концепт одржавања капитала како би се дефинисао појам добитка, обезбедили критеријуми за одмеравање добитка и објасниле основе за одмеравање које се у конкретном случају могу применити (концепти капитала и одржавања капитала).³³² Концепт одржавања капитала обезбеђује мерило по коме се добитак може одмеравати, чиме успоставља везу између концепата капитала и концепата добитка.³³³

2.1.2.2.5 Концепти капитала и одржавања капитала

Према Концептуалном оквиру за финансијско извештавање разликују се два концепта капитала и одржавања капитала, о чему ће укратко бити речи у наставку. Према финансијском концепту капитала (уложен новац или уложена куповна моћ)

³³¹ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр.108-109. Додатне основе за одмеравање које се могу применити приликом почетног, односно накнадног одмеравања су нпр. фер вредност (МРС 16.6, између осталог), надокнадиви износ (МРС 36.6), употребна вредност (МРС 36.6), фер вредност умањена за трошкове продаје (МРС 36.6), затим нето остварива вредност (МРС 2.9), трошкови замене (МРС 16.35а повезан са МСФИ 13.62, В8) и ревалоризациони износ (МРС 16.31).

³³² Vláb, D. (2014): оп. цит., стр. 248.

³³³ CFFR, пар. 4.60.

капитал се посматра као синоним нето имовине или капитала предузећа, док се према физичком концепту капитала (способност пословања предузећа) под капиталом подразумева продуктивна способност предузећа.³³⁴ IASB не преферира ниједан од ова два концепта, јер одговарајући концепт капитала треба бити изабран од стране извештајног ентитета на основу потреба корисника његових финансијских извештаја.³³⁵ Највећи број предузећа одређује се управо за финансијски концепт капитала приликом састављања финансијских извештаја, што значи да су корисници информација садржаних у тако припремљеним извештајима, пре свега, заинтересовани за одржавање номиналног уложеног капитала или за куповну моћ уложеног капитала. У случају када су доносиоци пословних одлука заинтересовани за пословну способност неког предузећа, предузеће се одлучује да користи физички концепт капитала. Када је реч о концептима одржавања капитала и одређивања добитка, у концептуалном оквиру се наводи да се према концепту одржавања финансијског капитала добитак остварује само ако финансијски износ нето имовине на крају периода буде већи од финансијског износа нето имовине на почетку периода, а након искључивања свих расподела или доприноса власницима капитала током тог периода.³³⁶ Овај концепт одржавања капитала не подразумева коришћење унапред одређене основе за одмеравање, већ се избор основе базира на врсти финансијског капитала који конкретно предузеће жели да одржи, за разлику од концепта одржавања физичког капитала где се захтева усвајање текућих трошкова као основе за одмеравање.³³⁷ Добитак се према концепту одржавања физичког капитала остварује само ако пословна способност предузећа на крају тог периода буде већа од пословне способности на почетку периода, након искључивања свих расподела или доприноса власницима капитала током тог периода.³³⁸ У коначном, избор основа за одмеравање елемената финансијских извештаја и концепта одржавања капитала зависиће од рачуноводственог модела који предузеће користи за састављање финансијских извештаја.³³⁹

³³⁴ CFFR, пар. 4.57.

³³⁵ Vlab, D. (2014): оп. цит., стр. 248; CFFR, пар. 4.58.

³³⁶ CFFR, пар. 4.59а.

³³⁷ CFFR, пар. 4.61.

³³⁸ CFFR, пар. 4.59b.

³³⁹ CFFR, пар. 4.65.

2.2 Проширени модел екстерног финансијског и нефинансијског извештавања

Основни циљ корпоративног извештавања јесте пружање информација релевантних за доношење одлука, на основу којих се може утврдити укупна вредност предузећа.³⁴⁰ Финансијско извештавање као такво пружа искључиво финансијске информације (информације о финансијској позицији, финансијским перформансама, променама на капиталу и новчаним токовима) којима се задовољавају информационе потребе, пре свега, инвеститора, зајмодаваца и других повериоца и утврђује економска вредност предузећа. При томе, напред анализирани концептуални оквир за финансијско извештавање и МСФИ представљају основу за квантификовање и извештавање (у финансијском смислу) о имовини, обавезама и капиталу извештајног ентитета, односно предузећа. Да би квалитет финансијских извештаја био прихватљив за кориснике спроводи се ревизија финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије – МСР (енгл. *International Standards on Auditing - ISA*) којом треба утврдити да ли су финансијски извештаји састављени у складу са МСФИ и одговарајућим законским прописима (формална исправност) и да ли је обухватање и процењивање учинака пословних догађаја и трансакција у складу са општеприхваћеним рачуноводственим принципима, начелима уредног билансирања, рачуноводственим конвенцијама, правилима и праксом (материјална исправност).³⁴¹ Међутим, значајна промена привредног система, еволуција пословних приоритета и нови концепт пословања и управљања предузећем у односу на услове који су владали пре четрдесетак година неминовно смањује корисност традиционалног финансијског извештавања. Изазови са којима се суочава традиционални модел екстерног финансијског извештавања и који су довели до смањења његове поузданости и способности да обезбеди истинит и фер приказ могу се груписати у три категорије, и то: годишњи извештаји предузећа³⁴² су предугачки и превише сложени, у овим извештајима се не обелодањују неке информације (углавном, нефинансијске информације) које су потребне инвеститорима и они не пружају довољно информација

³⁴⁰ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 945.

³⁴¹ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 107.

³⁴² Под појмом годишњи извештај (енгл. *Annual Report*) предузећа у овом раду подразумевамо извештај који у основи садржи редовни годишњи финансијски извештај, извештај менаџмента, односно извештај о пословању и извештај ревизора, али може садржати и неке друге извештаје и информације, као што су: извештај о стратегији предузећа, извештај о корпоративном управљању, информације о акционарима, додатна обелодањивања и др.

које би инвеститорима омогућиле да предвиде дугорочне финансијске перформансе предузећа.³⁴³

Предузећа данас не могу обављати своје пословне активности изоловано од политичког, друштвеног и институционалног оквира,³⁴⁴ па се самим тим приликом утврђивања укупне вредности предузећа не могу игнорисати околности и окружење у коме предузећа послују.³⁴⁵ С друге стране, обављањем своје пословне активности предузећа утичу на животну средину и друштво у целини, што указује на значај укључивања свих група стејкхолдера предузећа и одговорности према њима. Предузећа преузимају на себе обавезу да буду друштвено одговорна из два разлога, морални (нормативни) разлог који се огледа у томе да су предузећа својим пословним активностима проузроковала одређене проблеме у окружењу у коме послују, па су самим тим одговорна за решавање, односно ублажавање истих, и практични пословни (инструментални) разлог, који се још назива и „просветљени лични интерес“, према коме предузећа која послују на друштвено одговоран начин могу повећати сопствене финансијске перформансе пословања.³⁴⁶ Полазећи од концепта ДОП-а улога рачуноводства и корпоративног извештавања огледа се у транспарентном приказивању начина на који су предузећа своју одговорност испунила.³⁴⁷ У случају када односи са свим стејкхолдерима постају стратешки важни за дугорочан успех и опстанак предузећа, мерење успешности пословања предузећа не може се ограничити на стварање вредности само за једну групу стејкхолдера, односно на стварање профита за акционаре.³⁴⁸ Са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере (енгл. *stakeholder value concept*) предузеће може опстати током времена уколико је способно да успостави и сачува одрживе и трајне односе са свим групама стејкхолдера, односно предузеће ствара вредност уколико усвоји менаџмент приступ који је оријентисан ка одрживости.³⁴⁹ Спровођење политике одрживог развоја подразумева имплементацију концепта друштвене одговорности у пословне стратегије и праксе предузећа (видети поглавље 1.2.1.2), што за собом повлачи и неопходан нови оквир за мерење и

³⁴³ Fasan, M. (2013): Annual Reports, Sustainability Reports and Integrated Reports: Trends in Corporate Disclosure, Proceedings: *Integrated Reporting – Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*, Springer International Publishing, Switzerland, стр. 43.

³⁴⁴ Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): An Extended Performance Reporting Framework for Social and Environmental Accounting, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, стр. 310.

³⁴⁵ Perrini, F.; Tencati, A. (2006): Sustainability and Stakeholder Management: the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, стр. 297.

³⁴⁶ Marom, I. Y. (2006): оп. цит., стр. 191.

³⁴⁷ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 113.

³⁴⁸ Perrini, F.; Tencati, A. (2006): оп. цит., стр. 297.

³⁴⁹ Ибид., стр. 298.

извештавање о еколошким и друштвеним перформансама пословања предузећа, односно долази до потребе проширења традиционалног модела екстерног финансијског извештавања укључивањем нефинансијских информација. У основи оваквог начина извештавања стоји да успешност пословања предузећа треба да се мери не само на основу финансијских, односно рачуноводствених показатеља, већ и на основу еколошких и друштвених показатеља перформанси пословања предузећа, како би се утврдила укупна вредност предузећа.

2.2.1 Нови концепт пословања и управљања предузећем у контексту одрживости

Читав низ деценија у пословној теорији и пракси било је заступљено гледиште да је једини и основни циљ пословања предузећа остваривање и максимирање профита, односно вредности за акционаре. Убрзани процес глобализације, нарасли еколошки и друштвени проблеми указују на то да предузећа не могу бити усмерена само на остваривање економских циљева, већ морају признати и преузети пуну одговорност и за последице обављања својих пословних активности по животну средину и друштво у целини. Савремени услови пословања захтевају напуштање парадигме неолибералне редукционистичке профитне оријентације и прелазак на холистичку перспективу и успостављање баланса између економске, еколошке и друштвене димензије друштвене одговорности предузећа.³⁵⁰ Предузећа се у свом пословању више не руководе искључиво идејом профита, па је самим тим дошло и до редефинисања одговорности предузећа, у смислу да предузећа немају само одговорност према својим акционарима (власницима), већ и према свим осталим стејкхолдерима. Постоје бројне дефиниције стејкхолдера, али се углавном има у виду шира дефиниција R. EDWARD FREEMAN-а према којој стејкхолдер предузећа јесте свака група или појединац који може утицати или је под утицајем предузећа (власници, менаџмент, запослени, купци, добављачи, локална заједница, конкуренти и влада).³⁵¹ Раздвајањем функције власништва од функције управљања и контроле у предузећима, сви стејкхолдери имају директне или индиректне интересе везане за пословање предузећа, док заузврат сви они појединачно обезбеђују вредност у форми финансијског, људског, природног и других облика

³⁵⁰ Bedenik, N. O.; Labaš, D. (2011): оп. цит., стр. 145.

³⁵¹ Freeman, R. E. (2012): A Stakeholder Theory of The Modern Corporation, *Proceedings: Corporate Social Responsibility – Critical Perspectives on Business and Management*, Prentice Hall, Financial Times London and New York, стр. 7. За разлику од шире дефиниције, ужа дефиниција стејкхолдера укључује само оне групе које су од виталног значаја за опстанак и успех предузећа (власници, менаџмент, запослени, купци, добављачи и локална заједница).

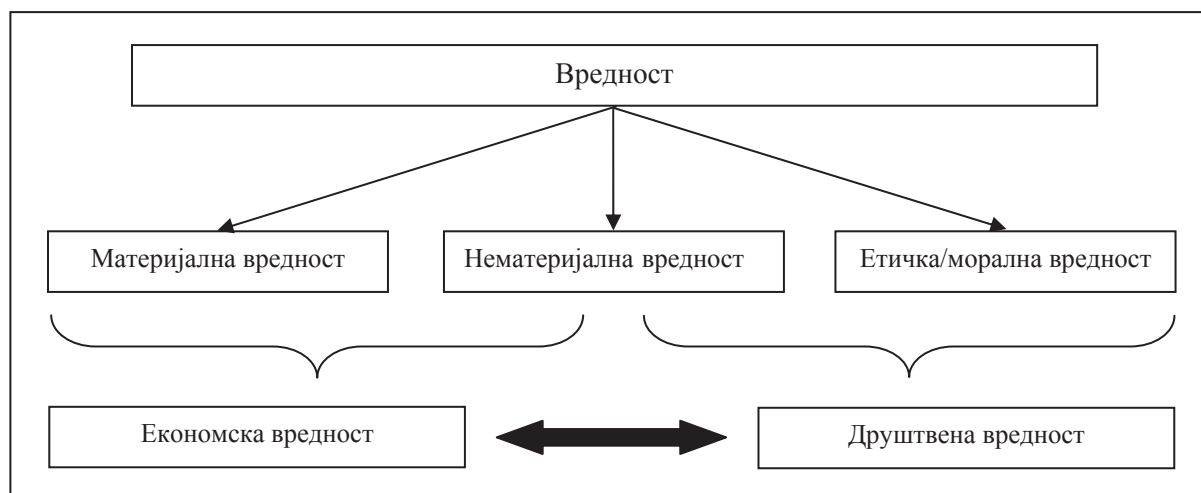
капитала.³⁵² За разлику од акционара чији једини интерес јесте остваривање и максимирање профита и самим тим пораст економске вредности предузећа, интереси осталих стејкхолдера предузећа су знатно шири. Примера ради, купци очекују да предузеће више новца улаже у истраживање и развој, интереси добављача огледају се у томе да предузеће измирује своје финансијске обавезе према њима о року доспећа, запослени желе веће плате и боље бенифиције, боље услове рада, као и могућности за даљи развој и напредовање, локална заједница очекује да предузеће поштује законе, етичке и моралне принципе, не нарушава квалитет животне средине и доприноси друштву као целини, док се од менаџмента очекује да уравни тежи интересе свих стејкхолдера предузећа.³⁵³ Генерално посматрано, концепт генерисања вредности за стејкхолдере полази од тога да поред акционара, односно власника предузећа и друге групе стејкхолдера имају (легитиман) интерес да утичу на одлуке предузећа.³⁵⁴ Напуштање концепта генерисања вредности за акционаре (енгл. *shareholder value concept*) и прелазак на концепт генерисања вредности за стејкхолдере (енгл. *stakeholder value concept*), што заправо значи препознавање, уважавање и задовољење потреба свих стејкхолдера предузећа, односно преовладавање принципа одговорности у односу на принцип профитабилности, условило је промену у погледу процене вредности предузећа. Сваки стејкхолдер додељује предузећу посебну вредност и та вредност је повезана са способношћу предузећа да испуни очекивања и задовољи потребе његових стејкхолдера, односно процена вредности предузећа детерминише се на основу конкретних интереса сваког, појединачног стејкхолдера.³⁵⁵ Димензије новог, измењеног концепта вредности предузећа приказане су на слици 9.

³⁵² Средојевић, С. (2006): оп. цит., стр. 8.

³⁵³ Freeman, R. E. (2012): оп. цит., стр. 9.

³⁵⁴ Beiersdorf, K. (2012): *Nachhaltigkeit in der Unternehmensberichterstattung – Erfordernis und Stand der Integration des Nachhaltigkeitskonzepts in die externe Finanzberichterstattung nach IFRS und Ansätze zur Ermittlung eines nachhaltigen Gewinns*, Metropolis-Verlag, Marburg, стр. 99.

³⁵⁵ Haller, A. (2009): „Wertorientierte“ Unternehmensführung – Neuausrichtung der Corporate Governance vor dem Hintergrund der Nachhaltigkeitsdiskussion, Tagungsband: *Nachhaltigkeit – Unternehmenszukunft erfolgreich gestalten!*, Selbstverlag der IHK, Regensburg, vol. 19, стр. 23.



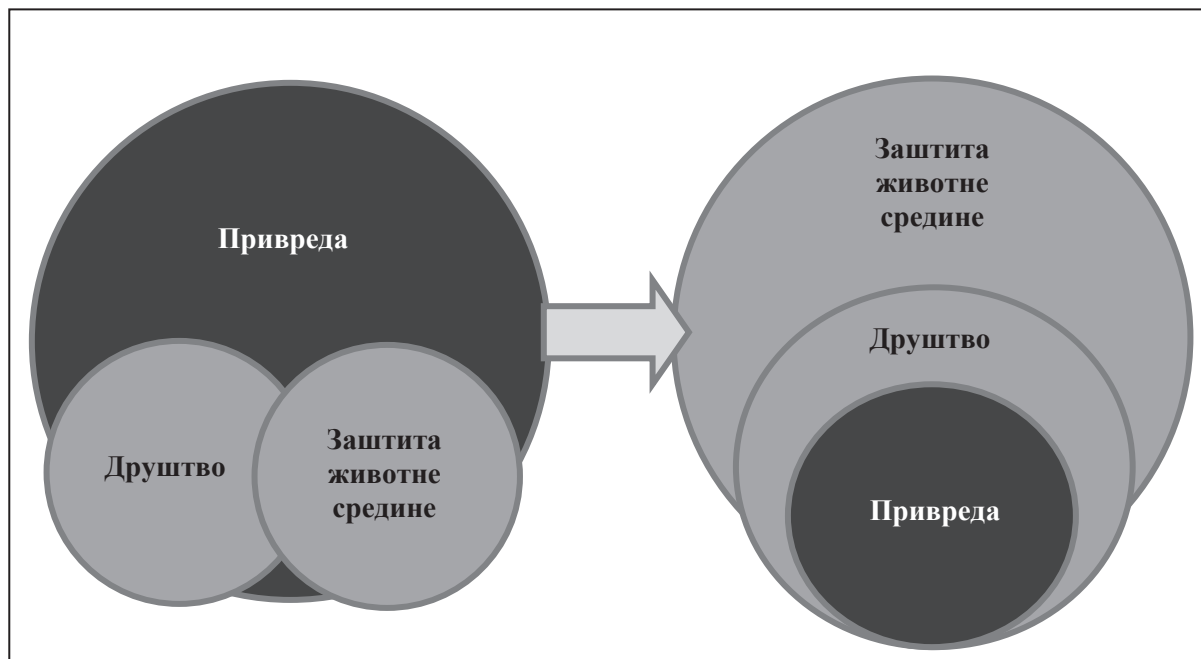
Слика 9. Димензије концепта вредности

Извор: Haller, A. (2009): „Wertorientierte“ Unternehmensführung – Neuausrichtung der Corporate Governance vor dem Hintergrund der Nachhaltigkeitsdiskussion, Tagungsband: *Nachhaltigkeit – Unternehmenszukunft erfolgreich gestalten!*, Selbstverlag der IHK, Regensburg, vol. 19, стр. 24.

Укупну вредност предузећа чине економска и друштвена вредност, при чему економска вредност подразумева материјалну вредност и део нематеријалне вредности која обухвата потенцијалне економске користи као што су патенти, лиценце, ауторска права и др., док друштвену вредност чине део нематеријалне вредности која се не може или само индиректно може изразити у монетарним јединицама, односно добра која за друштво у целини имају виталну улогу (природна добра као што су ваздух, вода, клима итд.) и етичка/морална вредност која обухвата друштвена добра као што су поверење, праведност, безбедност, слобода итд.³⁵⁶ Овакав концепт вредности указује на то да предузеће нема само економску одговорност према својим стејкхолдерима, већ и правну, етичку и филантропску одговорност, односно једном речју друштвену одговорност. Економски, еколошки и друштвени аспекти пословања интегришу се у пословне стратегије и праксу предузећа увођењем и применом концепта ДОП-а. Друштвено одговорно пословање предузећа представља један нови начин управљања пословним стратегијама предузећа који за резултат има позитиван утицај на друштво у целини спровођењем правних, етичких и еколошких активности које имају одрживи развој као свој крајњи циљ.³⁵⁷ Услед еволуције пословних приоритета и промене концепта вредности предузећа концепт ДОП-а постао је императив пословања модерног предузећа које преузима део своје глобалне одговорности и послује у складу са принципима одрживог развоја.

³⁵⁶ Ибид., стр. 23-27.

³⁵⁷ Bedenik, N. O.; Labaš, D. (2011): оп. цит., стр. 147.



Слика 10. Еволуција пословних приоритета

Извор: Bedenik, N.O.; Labaš, D. (2011): Role of Corporate Social Responsibility (CSR) in Business Planning and Practice of Croatian Companies, *Tržište*, vol. 23, no. 2, стр. 147. Преузето из: Senge, P.; Smith, B.; Kruschwitz, N.; Laur, J.; Schley, S. (2008): *The Necessary Revolution – How Individuals and Organizations Are Working Together to Create a Sustainable World*, Nicholas Brealey Publishing, London, стр. 102.

На слици 10 дат је графички приказ еволуције пословних приоритета предузећа. Најпре је предузеће посматрало друштво и животну средину као факторе који су подређени његовим економским интересима,³⁵⁸ односно предузеће је користило природна и друштвена добра како би остварило примарни циљ пословања – профит. Остваривање и максимирање профит јесте један од кључних елемената пословног успеха предузећа, али не и једини и искључиви циљ пословања. На то посебно указује еволуција принципа пословања предузећа која ставља примарни фокус на заштиту животне средине, а затим и на потребе друштва у целини, док се економски аспект пословања посматра као фактор од виталног значаја за функционисање одрживог друштва и животне средине.³⁵⁹ Предузећа постају свесна чињенице да имају моралне обавезе према друштву које превазилазе циљ једноставног остваривања профита за њихове акционаре,³⁶⁰ односно да имају друштвену одговорност према свим својим стејкхолдерима.

Променом начина пословања предузећа долази и до промене начина управљања предузећем у контексту друштвене одговорности и спровођења политике одрживог

³⁵⁸ Ибид.

³⁵⁹ Ибид.

³⁶⁰ Marom, I. Y. (2006): оп. цит., стр. 191.

развоја од стране предузећа. „Концепт друштвене одговорности предузећа налази се у узрочно-последичној вези са добрим корпоративним управљањем (енгл. *corporate governance*), с обзиром на то да ДОП представља пут ка ефикасној имплементацији корпоративног управљања, јер корпоративно управљање јесте најважнији сегмент друштвене одговорности предузећа.“³⁶¹ Добрим корпоративним управљањем доприноси се развоју пословне етике и друштвено одговорног пословања, одрживом економском расту предузећа, јачању ефикасности предузећа и побољшању њиховог приступа екстерним изворима капитала. Корпоративно управљање се генерално односи на скуп механизма који утичу на одлуке донете од стране менаџмента предузећа услед одвојености функције власништа од функције управљања и контроле.³⁶² Поред тога, корпоративно управљање представља систем односа између свих стејкхолдера и структуру која омогућава предузећу мерење и праћење перформанси ради остваривања постављених циљева.³⁶³ Приликом примене концепта генерисања вредности за акционаре корпоративно управљање има за задатак да потребе и интересе акционара (власника) предузећа задовољи на најбољи могући начин, док прелазак на и примена концепта вредности за стејкхолдере подразумева да корпоративно управљање акценат ставља на задовољење интереса свих стејкхолдера,³⁶⁴ с обзиром на то да предузеће не може максимирати вредност за акционаре (власнике), ако игнорише интересе осталих стејкхолдера.

Прелазак са концепта генерисања вредности за акционаре на концепт генерисања вредности за стејкхолдере, тиме условљена промена у процени вредности предузећа, промена пословних приоритета и усвајање концепта друштвене одговорности предузећа који је узрочно-последично повезан са добрим корпоративним управљањем условило је и промену у погледу мерења и извештавања о пословним перформансама предузећа. Концепт пословних перформанси у рачуноводственој литератури се по правилу односи на финансијске димензије тих перформанси, као што

³⁶¹ Средојевић, С. (2006): оп. цит., стр. 9-10.

³⁶² Larcker, D. F.; Richardson, S. A.; Tuna, I. A. (2005): *How Important is Corporate Governance?*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=595821, стр. 3.

³⁶³ Средојевић, С. (2006): оп. цит., стр. 8.

³⁶⁴ Haller, A. (2009): оп. цит., стр. 27. Корпоративно управљање се на основу концепта генерисања вредности за акционаре може дефинисати као бављење начинима на које снабдевачи предузећа финансијским средствима обезбеђују себи повраћај уложених средстава. Како снабдевачи финансијских средстава остварују одређени принос на уложена средства? Како су они сигурни да менаџери не краду капитал којим су они снабдели предузеће или инвестирају исти у лоше пројекте? Како снабдевачи финансијских средстава контролишу менаџере? На основу концепта генерисања вредности за стејкхолдере корпоративно управљање се дефинише као систем права, процеса и контроле установљен интерно и екстерно над менаџментом пословног ентитета са циљем заштите интереса свих стејкхолдера предузећа.

су профит, принос на имовину (енгл. *Return on Assets – ROA*), принос на капитал (енгл. *Return on Equity – ROE*) и додата економска вредност (енгл. *Economic Value Added – EVA*), што представља финансијску основу.³⁶⁵ Наведени показатељи перформанси пословања користе се за утврђивање економске вредности предузећа (концепт генерисања вредности за акционаре) и обелодањују у финансијским извештајима предузећа. Да би се утврдила укупна вредност предузећа (концепт генерисања вредности за стејхолдере) неопходан је нови приступ који има за циљ мерење и извештавање о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања предузећа, тзв. приступ троструке основе перформанси предузећа.³⁶⁶ Парадигма троструке основе има за циљ да подстакне менаџере предузећа на размишљања која иду даље од старомодне финансијске основе, у погледу две додатне основе, односно еколошке и друштвене основе.³⁶⁷ Да би предузећа била одржива, односно наставила да функционишу у дужем временском периоду потребно је да размишљају не само о финансијској основи (очување финансијске сигурности неће бити довољно у будућности), већ и да предузимају акције и активности којима ће допринети одрживом управљању природним и људским ресурсима, као и добробити друштва и привреде у целини.³⁶⁸ Дакле, неопходно је да предузећа воде рачуна и буду одговорна не само за економске, већ и за еколошке и друштвене аспекте њиховог пословања како би се остварили одрживи циљеви у пословању предузећа.

Концепт троструке основе у рачуноводственом смислу обухвата три димензије перформанси, односно обухвата економске, еколошке и друштвене показатеље перформанси,³⁶⁹ тако да превазилази традиционална мерила финансијских перформанси и укључује нефинансијске аспекте перформанси пословања предузећа. Димензије концепта троструке основе се често називају и 3П, што представља

³⁶⁵ Fauzi, H.; Svensson, G.; Rahman, A. A. (2010): оп. цит., стр. 1346.

³⁶⁶ Фразу „трострука основа“ (енгл. *Triple Bottom Line – TBL*) сковао је оснивач британске консултанске куће *SustainAbility*, JOHN ELKINGTON 1994. године, којом се описују различите и прилично одвојене „основе“ предузећа, тј. економска, еколошка и друштвена основа предузећа. Аутор је касније употребио ову фразу као основу за његову књигу *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business* (први пут издата 1998. године) где објашњава да трострука основа подразумева економски просперитет, квалитет животне средине и социјалну правду. Шире о трострукој основи видети: Elkington, J. (1999): оп. цит., стр. 69-96.

³⁶⁷ Dutta, S.; Dutta, U. K.; Das, S. (2011): *Triple Bottom Line Reporting: an innovative accounting initiative*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1998716, стр. 2.

³⁶⁸ Mitchell, M.; Curtis, A.; Davidson, P. (2007): Can the „triple bottom line“ concept help organisations respond to sustainability issues?, *Proceedings of the 5th Australian Stream Management Conference: Australian rivers: making a difference*, Charles Sturt University, Institute for Land, Water and Society, Thurgoona, Australia, Albury, New South Wales, 21-25 May 2007, стр. 271.

³⁶⁹ Slaper, T. F.; Hall, T. J. (2011): The Triple Bottom Line: What is It and How Does It Work?, *Indiana Business Review*, vol. 86, no. 1, стр. 4.

скраћеницу од три енглеске речи (енгл. *three Ps: profit, planet and people*), тако да концепт троструке основе заправо обухвата профит, планету Земљу и људе.³⁷⁰ Економска основа, односно профит тиче се физичког (укључујући машине и постројења) и финансијског капитала и разматра потребу за економским користима које обезбеђују дугорочну одрживост како предузећа, тако и заједнице у којој оно послује, затим се еколошка основа, тј. планета Земља односи на природни капитал и обухвата поступке предузећа усмерене ка очувању и побољшању квалитета животне средине и друштвена основа, односно људи подразумева људски капитал и конституише фер политику рада и организационе праксе које су корисне за локалне заједнице.³⁷¹ Концепт троструке основе представља у извесном смислу посебну манифестацију *Balanced Scorecard* модела³⁷², с обзиром на то да се у основи ова два приступа налази исти фундаментални принцип.³⁷³ Тај принцип гласи: оно што мерите је оно што добијате, јер оно што мерите је оно на шта ћете вероватно обратити пажњу.³⁷⁴ То у ствари значи да уколико предузеће мери само финансијске перформансе онда може очекивати само и искључиво побољшање финансијског учинка, док уколико поред финансијских перформанси предузеће мери и утицај својих пословних активности на животну средину и друштво у целини, постоји могућност за остваривање и неких других циљева пословања, а не само оних чисто финансијских. У практичном смислу, рачуноводство концепта троструке основе подразумева

³⁷⁰ Ибид. На овај начин сагледан концепт троструке основе у складу је са анализираним четвороделним моделом друштвене одговорности предузећа (видети поглавље 1.1.2.2), с обзиром на то да се димензија троструке основе која се тиче профита односи на економски аспект, док се преостале две димензије троструке основе, тј. планета Земља и људи могу односити на три аспекта (правни, етички и филантропски) CARROLL-овог модела ДОП-а. Видети: Fauzi, H.; Svensson, G.; Rahman, A. A. (2010): оп. цит., стр. 1353.

³⁷¹ Elkington, J. (1999): оп. цит., стр. 74-92.

³⁷² *Balanced Scorecard* модел представља проширено мерење перформанси предузећа са основном идејом да се упостави равнотежа између доминације финансијских и нефинансијских аспеката у перформансама предузећа. Када је реч о нефинансијским аспектима, односно мерилима перформанси у оквиру овог модела прави се дистинкција између нефинансијских мерила којима се квантифицира и оцењује економска активност предузећа (искоришћеност капацитета, обим производње, сатисфакција потрошача, квалитет производа, иновативност производа, флексибилност процеса производње и сл.) и нефинансијских мерила која се везују за праћење неекономске димензије пословне активности предузећа (еколошка одговорност, одговорност према друштву, здравље запослених и заштита на раду, етичко понашање и сл.). Оно што разликује *Balanced Scorecard* модел у односу на концепт троструке основе јесте чињеница да се у *Balanced Scorecard*-у у већој мери потенцирају нефинансијска мерила која су непосредније везана за економску активност предузећа у односу на она којима се прате неекономске димензије и активности предузећа – тзв. друштвена одговорност предузећа. Шире о *Balanced Scorecard* моделу видети: Kaplan, R. S.; Norton, D. P. (1992): *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, *Harvard Business Review*, vol. 70, no. 1, стр. 71-79; Крстић, Б. (2006): оп. цит., стр. 277-278.

³⁷³ *The Economist* (2009): *Triple bottom line*, прегледано: 07.02.2014, <http://www.economist.com/node/14301663>.

³⁷⁴ Kaplan, R. S.; Norton, D. P. (1992): оп. цит., стр. 71.

проширење традиционалног модела екстерног финансијског извештавања како би се узеле у обзир не само финансијске димензије, већ и еколошке и друштвене димензије перформанси пословања предузећа и тиме утврдила укупна вредност предузећа. Све напред наведене и анализиране промене у начину пословања и управљања предузећем у протеклих четрдесетак година, почев од напуштања концепта генерисања вредности за акционаре и прелазак на концепт генерисања вредности за стејкхолдере, затим промена у процени вредности предузећа па све до промена у погледу мерења и извештавања о пословним перформансама предузећа, могу се систематизовати и приказати у виду табеле која је дата у наставку.

Табела 6. Разлике између старог и новог концепта пословања предузећа

Стари концепт пословања	Нови концепт пословања
Акционари	Стејкхолдери
Принцип профитабилности изнад принципа одговорности	Принцип одговорности изнад принципа профитабилности
Материјална вредност и део нематеријалне вредности који се може директно монетаризовати	Етичка/морална вредност и део нематеријалне вредности који се не може директно монетаризовати
Економска одговорност	Друштвена одговорност
Корпоративно управљање које подразумева укљученост само једне групе стејкхолдера предузећа (акционара)	Корпоративно управљање које подразумева укљученост свих стејкхолдера предузећа
Физички и финансијски капитал	Економски, људски, друштвени и природни капитал
Финансијска основа	Трострука основа

Извор: Elkington, J. (1999): *Cannibals With Forks. The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing Limited, United Kingdom, стр. 311.

На основу овако приказаних разлика између старог и новог концепта пословања предузећа може се уочити да је прелазак са концепта генерисања вредности за акционаре на концепт генерисања вредности за стејкхолдере, односно преовладавање принципа одговорности у односу на принцип профитабилности и са тим повезана промена у процени вредности предузећа довела до промене пословних приоритета и усвајања концепта друштвене одговорности од стране предузећа. То је даље условило одређене промене у начину управљања предузећем и прелазак са финансијске основе на троструку основу, што подразумева мерење и извештавање не само о финансијским перформансама, већ и о нефинансијским перформансама пословања предузећа. Презентација вредносно релевантних информација кроз законски обавезне финансијске извештаје подлеже одређеним ограничењима, због чега су посебно тржишно оријентисана предузећа установила праксу обелодањивања додатних извештаја поред законом захтеваних финансијских извештаја и извештаја менаџмента, како би се на тај

начин смањила информациону асиметрија између менаџмента предузећа и њихових стејкхолдера.³⁷⁵ С тим у вези, надаље се разматрају могући правци побољшања и проширења традиционалног модела екстерног финансијског извештавања укључивањем информација нефинансијског карактера како са становишта концепта генерисања вредности за акционаре, тако и са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере предузећа.

2.2.2 Могућа подручја проширеног модела екстерног финансијског и нефинансијског извештавања

Пословни свет и друштво се мењају, а традиционални модел екстерног финансијског извештавања није успео да се успешно прилагоди таквој еволуцији.³⁷⁶ Традиционални модел екстерног финансијског извештавања који базира на прошлости и историјским трошковима није довољан да одговори на изазове везане за реалну оцену економске (финансијске позиције и финансијских перформанси) и друштвене вредности предузећа (нефинансијских перформанси), као и за успешно корпоративно управљање. Са развојем пословања предузећа јављују се нове врсте трансакција (нпр. сток опције додељене запосленима) које се не могу лако обухватити традиционалним рачуноводственим мерама, али које захтевају од предузећа да знатно прошире обелодањивања у вези са тим трансакцијама чиме се гомилају информације у годишњим извештајима предузећа, а смањује њихова релевантност.³⁷⁷ На тај начин извештаји постају све дужи и дужи, али је генерално систем обелодањивања информација ослабљен.³⁷⁸ Следеће ограничење традиционалног модела екстерног финансијског извештавања огледа се у томе да је овај модел извештавања фокусиран искључиво на финансијске информације, а не садржи оперативне и планске информације, као и нефинансијске информације о питањима као што су квалитет управљања, задовољство купаца и еколошке и друштвене перформансе пословања предузећа,³⁷⁹ које омогућавају корисницима да лакше схвате везе између економских

³⁷⁵ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 945.

³⁷⁶ Fasan, M. (2013): оп. цит., стр. 43.

³⁷⁷ Ибид.

³⁷⁸ Ибид.

³⁷⁹ Крстић, Ј. (2002): оп. цит., стр. 36-37; Fasan, M. (2013): оп. цит., стр. 43. Традиционални модел екстерног финансијског извештавања захтева конзистентно поштовање рачуноводствених принципа и стандарда и у основи је нефлексибилан будући да споро прати брзе промене у технологији и турбулентном окружењу. Поред тога, овај модел је са ограниченим могућностима избора у пружању информација када су у питању специфичности предузећа, али и у оним случајевима када треба задовољити конкретне информационе потребе стејкхолдера предузећа. Видети: Крстић, Ј. (2002): оп. цит., стр. 37.

догађаја, финансијских извештаја и фактора који дугорочно обезбеђују стабилност, као и одрживи раст и развој предузећа.³⁸⁰ Последњих неколико година променило се убеђење да само финансијске информације пружају елементе на основу којих је могуће предвидети будуће перформансе пословања и нефинансијске информације су постале централне чак и за инвеститоре који су заинтересовани само за финансијску профитабилност предузећа.³⁸¹ Традиционални модел екстерног финансијског извештавања неадекватно приказује финансијске перформансе пословања и економску вредност предузећа, односно неадекватно приказује предности и слабости пословања и пружа само информације о прошлим финансијским перформансама, што уједно представља треће ограничење овог модела извештавања.³⁸² Информације садржане у финансијским извештајима приказују перформансе предузећа остварене у претходном периоду и као такве имају ограничену вредност за потребе предвиђања, с обзиром на то да су погодне за предвиђање будуће перспективе предузећа само под претпоставком да економски услови и друге околности које су биле карактеристичне за претходни обрачунски период имају перманентни карактер.³⁸³ Поред ових ограничења, традиционални модел финансијског извештавања садржи и елементе статичности јер је строго регулисан законским прописима и рачуноводственим стандардима, и подразумева извештавање на периодичној, а не континуираној основи.³⁸⁴ Имајући у виду чињеницу да професионалном и законском регулативом нису обухваћени сви случајеви пословне праксе финансијске информације се не могу посматрати као апсолутно истините.³⁸⁵

Истовремено, све већи притисак од стране стејкхолдера и успон концепта друштвене одговорности предузећа потврдили су критику да финансијски извештаји приказују непотпуне рачуноводствене информације о активностима предузећа.³⁸⁶ Током последњих петнаестак година, читав низ рачуноводствених скандала (нпр. *Xerox*, *One-Tel*, *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat*, *AIG*, *Lehman Brothers*) указао је на недостатке традиционалног модела екстерног финансијског извештавања,³⁸⁷ и довео до пораста свести о потреби за већом транспарентношћу и кредибилитетом, како би се

³⁸⁰ Крстић, Ј. (2004): оп. цит., стр. 86.

³⁸¹ Fasan, M. (2013): оп. цит., стр. 44.

³⁸² Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): оп. цит., стр. 310; Fasan, M. (2013): оп. цит., стр. 44.

³⁸³ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 109.

³⁸⁴ Крстић, Ј. (2002): оп. цит., стр. 38.

³⁸⁵ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 110-111.

³⁸⁶ Dutta, S.; Dutta, U. K.; Das, S. (2011): оп. цит., стр. 1.

³⁸⁷ Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): оп. цит., стр. 310.

подједнако заштитили интереси акционара и стејкхолдера. То је уједно и период када корпоративно управљање избија у први план, а самим тим и одговорност предузећа према свим стејкхолдерима и интегрисање питања друштвене одговорности у управљање предузећима.³⁸⁸ У таквим условима пословања, потреба за проширењем традиционалног модела екстерног финансијског извештавања укључивањем нефинансијских информација постаје више него очигледна. Светска финансијска криза, са којом се глобална привреда суочила 2008. године, посебно наглашава ту потребу и доводи до пораста интересовања за регулисањем финансијских и корпоративних активности, нарочито у погледу управљања, одговорности и транспарентности.³⁸⁹ Проширени модел корпоративног извештавања треба да пружи потпуније (историјске, али и друге) информације како о финансијским перформансама и стварању вредности за инвеститоре (власнике),³⁹⁰ тако и о нефинансијским перформансама и стварању вредности за све стејкхолдере предузећа. Као проширени модел финансијског и нефинансијског извештавања са становишта концепта генерисања вредности за акционаре јавља се тзв. извештавање о кључним факторима успеха (енгл. *Value Reporting*), док са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере проширени модел подразумева извештавање о друштвеној одговорности предузећа (енгл. *Corporate Social Responsibility Reporting – CSR Reporting*) или извештавање о одрживом развоју (енгл. *Sustainability Reporting*).³⁹¹

„За потребе постојећих и потенцијалних инвеститора развијен је модел извештавања *Value Reporting* који поред осталог треба да омогући учесницима на тржишту капитала лакшу прогнозу будуће профитабилности и ризика пословања.“³⁹² „Оно што овај модел извештавања разликује од традиционалног модела финансијског извештавања јесте чињеница да су бројни покретачи вредности попут брэнда, талентованог персонала, идеје, стратегије постизања конкурентске предности веома важни, али се са становишта традиционалних финансијских извештаја сматрају ирелевантним те у њима немају своје место.“³⁹³ Овакав проширени модел финансијског извештавања установљен је како би се побољшала употребљивост

³⁸⁸ United Nations (2004): оп. цит., стр. 8.

³⁸⁹ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): *CARROTS AND STICKS – Sustainability reporting policies worldwide – today's best practice, tomorrow's trends*, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Carrots-and-Sticks.pdf>, стр. 10.

³⁹⁰ Крстић, Ј. (2004): оп. цит., стр. 86.

³⁹¹ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 945.

³⁹² Крстић, Ј. (2004): оп. цит., стр. 86.

³⁹³ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 117.

извештавања предузећа приликом процене вредности предузећа са становишта концепта генерисања вредности за акционаре.³⁹⁴ Оправдање за то налази се у резултатима специјалног комитета за финансијско извештавање Америчког института овлашћених јавних рачуновођа (енгл. *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*), познатог и као Џенкинсов комитет (енгл. *Jenkins Committee*),³⁹⁵ који су објављени након две године детаљног истраживања информационих потреба корисника, тачније 1994. године, у извештају под називом „Побољшање пословног извештавања – фокус корисника“.³⁹⁶ Овим извештајем предвиђају се, поред осталог, и значајне промене традиционалног модела финансијског извештавања у смислу развоја ширег концепта извештавања у односу на финансијско извештавање, односно развоја концепта пословног извештавања (енгл. *Business Reporting*) које поред финансијских и оперативних информација укључује и нефинансијске информације које су корисници захтевали.³⁹⁷ Модел пословног извештавања Џенкинсовог комитета је даље развијан од стране *FASB*-а и неколико година касније од стране *AICPA*,³⁹⁸ и његов развој базиран је на критикама финансијског извештавања и настојањима да се слабости овог модела отклоне.³⁹⁹ Сви ови напори били су усмерени ка проширењу традиционалног модела финансијског извештавања, како би се побољшала подобност извештавања за потребе процене вредности предузећа од стране инвеститора. *Value Reporting*, као додатна компонента извештавања која обухвата вредносно оријентисане аспекте, употпуњује законски обавезно финансијско извештавање и тиме се формира шири концепт извештавања тзв. пословно извештавање⁴⁰⁰ – слика 11. У поређењу са финансијским извештајима, не постоји прописана форма *Value Reporting*-а заснована на рачуноводственим стандардима, већ се овај вид извештавања прилагођава специфичностима сваког предузећа, с обзиром на то да се и кључни фактори успеха између предузећа разликују.⁴⁰¹

³⁹⁴ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 945.

³⁹⁵ Ибид.

³⁹⁶ Крстић, Ј. (2002): оп. цит., стр. 39.

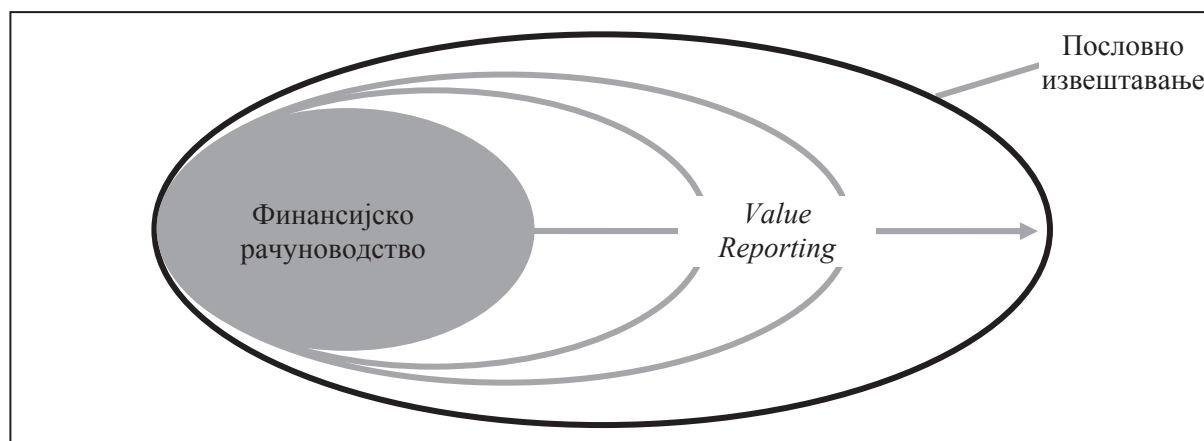
³⁹⁷ Ибид. Извештајем „Побољшање пословног извештавања – фокус корисника“ предвиђају се промене у правцу проширења модела пословног извештавања, побољшања финансијских извештаја, унапређења ревизије и повећања могућности праћења промена.

³⁹⁸ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 945. Модел пословног извештавања Џенкинсовог комитета обухвата следеће елементе: општи подаци о предузећу, циљеви и стратегија; информације о менаџменту и акционарима; историјски подаци; менаџмент анализа историјских података и очекиване, планиране информације. Шире о елементима проширеног модела пословног извештавања видети: Крстић, Ј. (2002): оп. цит., стр. 41.

³⁹⁹ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 115.

⁴⁰⁰ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 946.

⁴⁰¹ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 118.



Слика 11. Пословно наспрам вредносно оријентисаног извештавања

Извор: Coenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS*, 23. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, стр. 946.

Могућност проширења модела корпоративног извештавања може се сагледати и са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере. Промена друштвених вредности и норми услед одређених збивања у друштву и утицаја на животну средину, условила је пораст друштвене одговорности предузећа.⁴⁰² Суштински аспект друштвене одговорности предузећа јесте транспарентност у погледу пословања и остварених перформанси одрживог развоја (економских, еколошких и друштвених перформанси).⁴⁰³ Према томе, извештавање о друштвеној одговорности предузећа (енгл. *Corporate Social Responsibility Reporting – CSR Reporting*) које се често среће и под називом извештавање о одрживом развоју (енгл. *Sustainability Reporting*) представља једно од подручја проширеног модела извештавања са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере. Идеја о комбиновању извештавања о еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа са традиционалним финансијским аспектима потиче од JOHN-а ELKINGTON-а, творца концепта троструке основе (видети поглавље 2.2.1),⁴⁰⁴ због чега се овај вид извештавања у литератури може наћи и под називом извештавање о трострукој основи (енгл. *Triple Bottom Line Reporting – TBL Reporting*). За потребе овог рада определили смо се за коришћење термина извештавање о одрживом развоју. Извештавање о одрживом развоју има за циљ да истакне гледиште према коме је разматрање само финансијских перформанси

⁴⁰² Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2013): *Integrated Reporting – Herausforderungen für die Finanzberichterstattung*, *Betriebs-Berater*, vol. 68, no. 15, стр. 876.

⁴⁰³ Coenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 947.

⁴⁰⁴ Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): оп. цит., стр. 310.

од стране предузећа као показатеља његове успешности неадекватно.⁴⁰⁵ Проширени модел корпоративног извештавања треба да обухвати не само економске (финансијске показатеље успешности пословања предузећа), већ и еколошке (утицаје пословних активности предузећа на животну средину) и друштвене аспекте пословања предузећа (нпр. људска права, права и безбедност запослених у предузећу). Као такав, овај модел извештавања подразумева проширење одговорности предузећа изван његове традиционалне улоге пружања финансијских информација власницима капитала, посебно акционарима.⁴⁰⁶ Садржина извештаја о одрживом развоју није прописана законском регулативом као што је то случај са финансијским извештајима, већ се исти углавном састављају у складу са смерницама за извештавање о одрживом развоју установљеним од стране Глобалне иницијативе за извештавање (енгл. *Global Reporting Initiative – GRI*). „Ова организација је 2000. године издала прву генерацију смерница за извештавање о одрживом развоју и данас има доминантан значај у реализацији идеје да извештавање о економским, еколошким и друштвеним перформансама буде што шире прихваћено и на одређени начин стандардизовано као и финансијски извештаји.“⁴⁰⁷ Услед све израженијег притиска јавности да предузећа преузму одговорност за последице својих пословних активности по животну средину и друштво, предузећа (посебно велика) у све већем броју објављују извештај о одрживом развоју.⁴⁰⁸

Информације садржане у извештају о одрживом развоју предузећа могу бити релевантне и за инвеститоре (посебно институционалне) приликом доношења инвестиционих одлука, при чему треба имати у виду да једна група инвеститора, која је оријентисана на перформансе одрживог развоја, улаже у предузеће из моралних, односно етичких разлога, док за другу групу инвеститора перформансе одрживог развоја јесу одлучујући фактор приликом тумачења ризика и шанси за предузеће које могу значајно утицати на његов развој, будуће новчане токове и вредност предузећа са

⁴⁰⁵ Nolan, J. (2007): *Corporate Accountability and Triple Bottom Line Reporting: Determining the Material Issues for Disclosure*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975414, стр. 2.

⁴⁰⁶ Gray, R.; Owen, D.; Adams, C. (1996): *Accounting & Accountability – Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall Europe, стр. 3.

⁴⁰⁷ Малинић, С. (2013): Интегрисано извештавање предузећа, Зборник радова: *Рачуноводствено регулаторно окружење: подстицај или ограничење привредног раста*, 44. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 23-25. мај, 2013. године, стр. 32.

⁴⁰⁸ Од укупно 4.100 предузећа обухваћених истраживањем ревизорске куће KPMG у 2013. години, скоро три четвртине (71%) предузећа је објавило извештај о одрживом развоју, што представља пораст од 7% у односу на претходно истраживање спроведено 2011. године. Шире о томе видети: KPMG (2013): *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.pdf>, стр. 11.

становишта концепта генерисања вредности за акционаре.⁴⁰⁹ У том смислу, извештавање о одрживом развоју може се посматрати и као део *Value Reporting*-а јер садржи кључне (углавном нефинансијске) информације на основу којих се може боље проценити вредност за акционаре и објаснити разлика између билансних позиција нето имовине и тржишне вредности предузећа.⁴¹⁰ Заједничка карактеристика извештавања о одрживом развоју и *Value Reporting*-а јесте обелодањивање информација на добровољној основи.

У циљу сагледавања међусобне повезаности и условљености финансијских и нефинансијских перформанси, односно сагледавања међузависности између економске и друштвене вредности предузећа у контексту корпоративног управљања развијен је нови концепт извештавања предузећа тзв. концепт интегрисаног извештавања (енгл. *Integrated Reporting – IR*). Концепт интегрисаног извештавања се може тумачити као последица развоја *Value Reporting*-а, као једног релевантног правца даљег развоја финансијског извештавања, и развоја извештавања о одрживом развоју.⁴¹¹ Да би се овај концепт садржински конкретизовао на међународном нивоу и био прихваћен широм света, августа 2010. године основан је Међународни комитет за интегрисано извештавање (енгл. *International Integrated Reporting Committee – IIRC*)⁴¹² у чијој је надлежности био развој оквира са основним концептима и принципима како комбиновати информације о финансијским, еколошким и друштвеним перформансама пословања предузећа са корпоративним управљањем и саветима везаним за припрему и презентацију интегрисаног извештаја. Интегрисано извештавање као нова етапа у еволуцији корпоративног екстерног извештавања уважава теоријско-методолошку и регулаторну страну финансијског извештавања, односно уважава релације корпоративног управљања финансијским циљевима, стратегијама и перформансама предузећа и подразумева још и релације економског, еколошког и друштвеног окружења у коме предузеће послује.⁴¹³ Код оваквог вида извештавања доминира холистички приступ, јер су финансијске информације, информације о одрживости пословања и информације из домена корпоративног управљања упоредо приказане, чиме се постиже синергетски ефекат.⁴¹⁴ Суштина новог концепта извештавања јесте

⁴⁰⁹ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 948.

⁴¹⁰ Ибид.

⁴¹¹ Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2013): оп. цит., стр. 876.

⁴¹² Ибид.

⁴¹³ Малинић, С. (2013): оп. цит., стр. 29

⁴¹⁴ Малинић, С.; Савић, Б. (2011): оп. цит., стр. 121.

повезивање традиционалног модела екстерног финансијског извештавања са извештавањем о одрживом развоју у један извештајни систем који подразумева смислену интеграцију информација и самим тим треба да омогући бољу процену одрживог, садашњег и будућег стварања вредности, као и процену опстанка и пословања предузећа на *going concern* основи.⁴¹⁵

Полазећи од наведених могућих подручја проширеног модела екстерног финансијског и нефинансијског извештавања, извештавање о одрживом развоју и интегрисано извештавање као подручја која обухватају еколошке аспекте пословања предузећа, јесу релевантна са становишта тематике ове докторске дисертације. С тим у вези, надаље се разматра развој извештавања о заштити животне средине најпре кроз обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја предузећа, затим као део тзв. друштвеног извештавања, потом у виду засебног, самосталног извештаја о заштити животне средине, а онда кроз публикување ових информација као саставни део извештаја о одрживом развоју и интегрисаног извештаја.

2.2.3 Извештавање о заштити животне средине у моделу проширеног екстерног финансијског и нефинансијског извештавања

Предузећа не послују у вакуму, већ подлежу одређеним законским захтевима и индустријским праксама, односно предузећа послују у окружењу чије ресурсе користе у циљу производње производа и/или пружања услуга и које може бити под утицајем њихових пословних активности, и послују у заједници из које црпе своју радну снагу и која такође може бити под утицајем њихових активности.⁴¹⁶ Једна од основних одговорности предузећа јесте успостављање равнотеже између остваривања економских циљева, еколошких и друштвених аспеката пословања. Мерење и извештавање о еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа јесте један од начина на који предузећа могу одговорити овим изазовима и демонстрирати своју одређеност ка друштвено одговорном пословању и понашању према животној средини и заједници у којој послују. Овакав вид извештавања фокусира се на извештавање о нефинансијским перформансама пословања како би предузећа била

⁴¹⁵ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 949.

⁴¹⁶ Godschalk, S. K. (2008): Does Corporate Environmental Accounting Make Business Sense?, *Proceedings: Environmental Management Accounting for Cleaner Production*, Springer Science + Business Media B.V., vol. 24, стр. 249.

одговорнија и транспарентнија према стејкхолдерима.⁴¹⁷ Заправо, извештавање о заштити животне средине представља праксу мерења, обелодањивања и извештавања о еколошким перформансама пословања предузећа како би се постигао циљ одрживог развоја и стејкхолдерима омогућила процена њиховог односа са предузећем.⁴¹⁸

Историјски посматрано, најпре су нефинансијске информације (информације о еколошким и друштвеним перформансама пословања) обелодањиване у оквиру годишњег извештаја, убрзо затим ове информације су биле предмет друштвеног извештавања, да би нешто касније дошло до одвајања еколошког од друштвеног аспекта пословања предузећа што је за резултат имало засебан извештај о заштити животне средине, да би се почетком 20. века ова два аспекта пословања, уз укључивање и економског аспекта, поново спојила у оквиру извештаја о одрживом развоју и касније интегрисаног извештаја. Приликом проучавања извештавања о заштити животне средине, поред сагледавања историјског развоја и избор одговарајуће теорије је од великог значаја, јер теорија представља оквир који утиче на начин сагледавања смисла и сврхе извештавања о заштити животне средине, детерминанти извештавања, промена током времена и разлика у погледу извештавања о заштити животне средине између извештајних средина.⁴¹⁹ С тим у вези, надаље се указује на кључна раздобља у развоју извештавања о заштити животне средине и укратко се разматрају теоријски оквири који се најчешће користе приликом проучавања овог вида извештавања, као што су теорија акционара, теорија стејкхолдера, теорија легитимитета и институционална теорија.

2.2.3.1 Развој извештавања о заштити животне средине

Друштвени аспекти пословања, који се тичу раних полемика у вези са ропством, дечјим радом и условима рада, имају вероватно дужу историју у односу на еколошке аспекте пословања, али са порастом интересовања за друштвено рачуноводство 1970-тих година питања везана за заштиту животне средине привлачила су све већу пажњу.⁴²⁰ Извештавање о заштити животне средине имало је свој развојни пут који се може сагледати кроз пет кључних раздобља. Прво раздобље датира из 70-тих година прошлог века када су предузећа на пораст друштвене свести о загађењу животне

⁴¹⁷ Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): оп. цит., стр. 313.

⁴¹⁸ Wangombe, D. K. (2013a): Multi-Theoretical Perspective of Corporate Environmental Reporting: A Literature Review, *Review of Integrative Business & Economics Research*, vol. 2, no. 2, стр. 655.

⁴¹⁹ Ибид.

⁴²⁰ Elkington, J. (1999): оп. цит., стр. 79.

средине и забринутости у вези са пословањем и понашањем предузећа изазване бројним привредним колапсима и скандалима у то време, одговорила укључивањем нефинансијских информација, као што су праксе запошљавања, трошкови загађења и слично, у њихове годишње извештаје.⁴²¹ Међутим, са становишта концепта генерисања вредности за стејхолдере, овај вид извештавања није био довољан да покрије све аспекте корпоративних перформанси, укључујући еколошке и друштвене перформансе.⁴²² Већ средином 1970-тих година јавља се тзв. друштвено извештавање које је обухватало друштвена и еколошка питања и за циљ имало обелодањивање информација о доприносу предузећа друштву, односно информација о додатој вредности, броју запослених, датим донацијама, транспортним средствима и релацијама превоза итд.,⁴²³ што представља друго значајно раздобље у развоју извештавања о заштити животне средине. Почетак 80-тих година прошлог века обележило је назадовање у погледу друштвеног извештавања,⁴²⁴ док је крајем те деценије дошло до пораста интересовања за питања заштите животне средине.⁴²⁵ Следеће раздобље везује се за крај 80-тих и почетак 90-тих година 20. века које карактерише тренд одвајања еколошког од друштвеног аспекта пословања и стављање већег нагласка на еколошке перформансе пословања предузећа имајући у виду низ значајних еколошких катастрофа које су се догодиле средином и крајем 1980-тих година, као што су нпр. Бопалска катастрофа, Чернобил и *Exxon Valdez*.⁴²⁶ У том периоду долази до све већих екстерних (захтеви за информацијама од стране регулаторних тела и других владиних агенција, пораст забринутости јавности, потреба инвеститора и кредитора за сигурношћу која подразумева да њихови финансијски интереси нису угрожени лошим перформансама и притисци индустријских удружења и других пословних организација да побољшају перформансе пословања) и интерних притисака (потреба за доказивањем испуњености еколошких циљева и политика, потреба за информацијама како би се утврдили будући циљеви и донеле посебне одлуке везане за заштиту животне средине и захтеви за већим бројем еколошких

⁴²¹ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 190; Othman, R.; Ameer, R. (2009): Corporate social and environmental reporting: Where are we heading? A survey of the literature, *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 6, no. 4, стр. 302.

⁴²² Perrini, F.; Tencati, A. (2006): оп. цит., стр. 301.

⁴²³ Schaltegger, S.; Müller, K.; Hindrichsen, H. (1996): *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley & Sons, England, стр. 235.

⁴²⁴ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 191.

⁴²⁵ Gray, R. (2008): Social and Environmental Accounting and Reporting: From Ridicule to Revolution? From Hope to Hubris? – A personal Review of the Field, *Issues in Social and Environmental Accounting*, vol. 2, no. 1, стр. 11.

⁴²⁶ Blowfield, M.; Murray, A. (2011): оп. цит., стр. 192-193.

информација од стране купаца) на предузећа у погледу мерења и извештавања о њиховим еколошким перформансама.⁴²⁷

Први засебни извештаји о заштити животне средине објављени су 1989. године од стране предузећа из области хемијске и нафтне индустрије која су у то време имала озбиљне проблеме са репутацијом и имиџом у пословном свету.⁴²⁸ Предузећа која су се определила да састављају засебан извештај о заштити животне средине углавном су тај исти извештај објављивала неко време након публиковања редовног годишњег финансијског извештаја, а због неизвесности у погледу могућих утицаја тог извештаја на акционаре и чињенице да је припрема и састављање таквог извештаја још увек често захтевало више времена у односу на прикупљање финансијских података и састављање финансијских извештаја.⁴²⁹ Почетак 1990-тих представља на неки начин прекретницу у развоју извештавања о заштити животне средине и касније извештавања о одрживом развоју, будући да је од тада број предузећа која су почела да обелодањују информације о њиховим еколошким, друштвеним или одрживим политикама у сталном порасту.⁴³⁰ Током последње деценије 20. века предузећа су у све већој мери била сконцентрисана на извештавање о заштити животне средине, тј. на извршавање њихових обавеза у вези са заштитом животне средине и то посебно оних обавеза које су могле значајно утицати на њихово пословање.⁴³¹ У томе периоду развијене су и усвојене бројне смернице и упутства за извештавање о заштити животне средине, како на међународном, тако и на нивоу Европске уније која су углавном била добровољног карактера. Међутим, услед очигледне потребе за рафиниранијим оквиром за извештавање о заштити животне средине, коалиција *Ceres* (видети детаљније о коалицији и њеним принципима у оквиру поглавља 1.1.3.1) је 1997. године покренула пројекат „Глобална иницијатива за извештавање“ са основном идејом да се створи механизам одговорности којим ће се осигурати да предузећа следе *Ceres* принципе одговорног понашања према животној средини.⁴³² Годину дана касније донета је

⁴²⁷ Bartolomeo, M.; Bennett, M.; Bouma, J. J.; Heydkamp, P.; James, P.; Walle, F. de; Wolters, T. (1999): *Eco-Management Accounting*, Kluwer Academic Publishers, The Netherlands, стр. 17.

⁴²⁸ Schaltegger, S.; Müller, K.; Hindrichsen, H. (1996): оп. цит., стр. 233; Kolk, A. (2004): A decade of sustainable reporting: developments and significance, *International Journal of Environment and Sustainable Development*, vol. 3, no. 1, стр. 51.

⁴²⁹ Schaltegger, S.; Müller, K.; Hindrichsen, H. (1996): оп. цит., стр. 242.

⁴³⁰ Kolk, A. (2004): оп. цит., стр. 51.

⁴³¹ Krstić, J.; Stojanović, M. (2010): Environmental Reporting – Regulation and Disclosure Practice, Proceedings: *The Challenges of Economic Science and Practice in the 21st Century*, University of Niš, Faculty of Economics, Niš, 14-15 October 2010, стр. 447.

⁴³² GRI (2014): *About GRI, What is GRI?*, прегледано 18.02.2014, <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-GRI/Pages/default.aspx>.

одлука да се пројекат прошири и на друштвена, економска и питања управљања, што је довело до установљавања свеобухватнијег оквира за извештавање у односу на оквир који би обухватио само еколошке аспекте пословања, тј. Оквира за извештавање о одрживом развоју са смерницама за извештавање, као најважнијим делом тог оквира, чија прва верзија је објављена 2000. године.⁴³³ Према томе, почетак 21. века може се посматрати као четврто значајно раздобље у развоју извештавања о заштити животне средине, с обзиром на то да је у том периоду дошло до поновног спајања еколошких и друштвених аспеката пословања у оквиру једног извештаја, тј. извештаја о одрживом развоју који укључује и економске аспекте пословања, као и одређена питања која се тичу управљања предузећем.

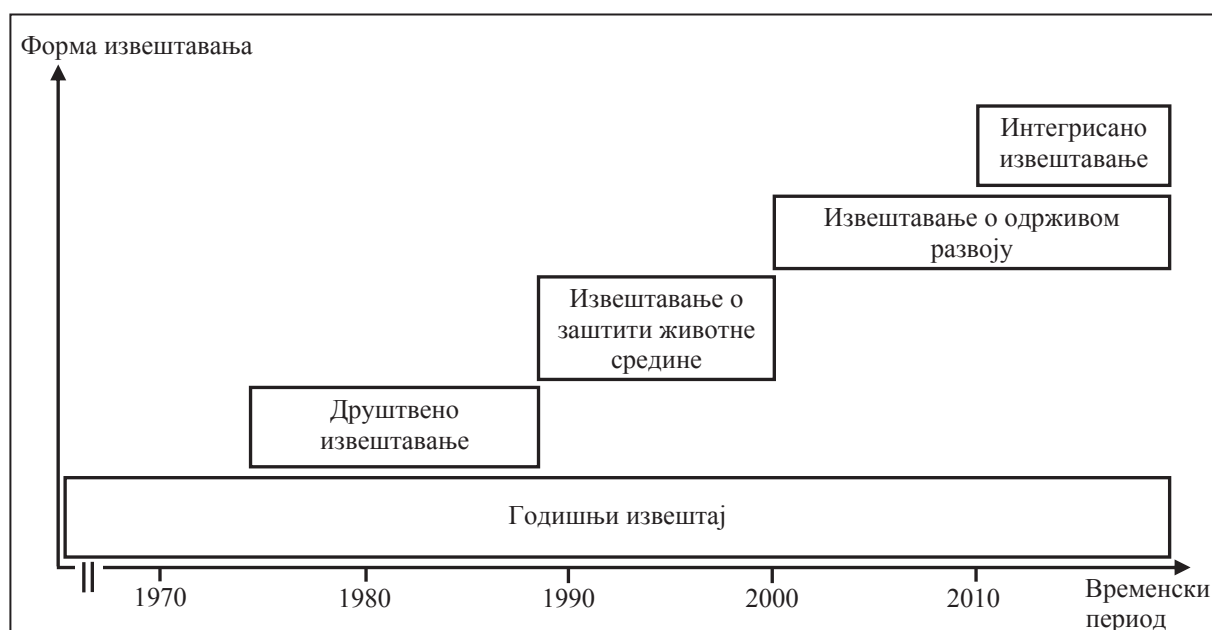
Прву деценију 21. века обележио је извештај о одрживом развоју који су предузећа широм света добровољно припремала и састављала углавном на основу најсвеобухватнијег упутства за извештавање о одрживом развоју развијеног од стране Глобалне иницијативе за извештавање, уколико на националном нивоу није било обавезујуће регулативе у овој области које су се предузећа морала придржавати. У том десетогодишњем временском интервалу спроведана су бројна истраживања од стране ревизорских кућа као што су *KPMG* и *Ernst&Young*, како би се демонстрирао значај извештавања о одрживом развоју и одређеност све већег броја предузећа да поред годишњег извештаја, припремају и објављују и извештај о одрживом развоју.⁴³⁴ Корак напред у односу на извештавање о одрживом развоју представља интегрисано извештавање са чијим се развојем започело 2010. године када је основан Међународни комитет за интегрисано извештавање, што уједно представља и последње кључно раздобље у развоју извештавања о заштити животне средине. Суштина интегрисаног извештавања огледа се у интеграцији постојећег стандардизованог финансијског извештавања и нестандардизованог, финансијског и углавном нефинансијског извештавања о еколошким, друштвеним и ширим економским аспектима одрживог развоја предузећа и ширег окружења.⁴³⁵ У припреми и презентацији интегрисаног

⁴³³ Ибид.

⁴³⁴ Ревизорска кућа *KPMG* обелодањује резултате својих истраживања у оквиру студије под називом *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting* где пружа преглед глобалних трендова у погледу извештавања о одрживом развоју, даје одређена усмеравања и настоји да помогне предузећима широм света приликом детерминисања њиховог сопственог приступа извештавању о одрживом развоју и да изврши процену и побољша квалитет њихових извештаја. *Ernst&Young* се такође бави истраживањима на ову тему и објављује разне студије као што су: *Seven questions CEOs and boards should ask about 'triple bottom line' reporting*, *Value of sustainability reporting*, *Six growing trends in corporate sustainability* итд.

⁴³⁵ Малинић, С. (2013): оп. цит., стр. 21.

извештаја, предузећа треба да се придржавају Међународног оквира за интегрисано извештавање развијеног и установљеног од стране Међународног комитета, односно Међународног савета за интегрисано извештавање са циљем да се помогне предузећима која се одреде за овакву врсту извештавања. Имајући у виду да је оквир за интегрисано извештавање објављен крајем 2013. године овакав вид извештавања још увек није заживео у пракси, али се с правом очекује да ће у будућности унапредити квалитет корпоративног извештавања. Наведена раздобља у развоју извештавања о заштити животне средине могу се и графички приказати на следећи начин – слика 12.



Слика 12. Еколошки аспекти пословања предузећа у корпоративном извештавању
Извор: Резултати истраживања аутора.

У временском периоду који обухвата нешто више од четрдесет година извештавање о заштити животне средине прошло је кроз пет кључних раздобља. Наиме, овај вид извештавања еволуирао је од *ad hoc* информација које су саставни део годишњег извештаја предузећа, ка друштвеном извештавању и убрзо затим ка системском приступу и састављању засебних извештаја о заштити животне средине,⁴³⁶ потом ка састављању извештаја о одрживом развоју као свеобухватнијег извештаја у односу на извештај о заштити животне средине, јер поред еколошких аспеката обухвата и економске и друштвене аспекте пословања предузећа и одређена питања управљања предузећем, до развоја новог концепта извештавања који подразумева припрему и састављање интегрисаног извештаја у оквиру кога се финансијски

⁴³⁶ Krstić, J.; Stojanović, M. (2010): оп. цит., стр. 449.

извештаји интегришу са извештајем о одрживом развоју. Почев од 1970-тих година када су предузећа у њихове годишње извештаје укључила и нефинансијске информације, тачније информације о еколошким и друштвеним аспектима пословања, таква пракса неретко је заступљена и данас. Тако да и поред развоја осталих форми извештавања о заштити животне средине, годишњи извештај, као једна од могућности за обелодањивање информација о еколошким и друштвеним перформансама, је и даље значајно средство комуницирања предузећа са стејкхолдерима. Друштвено извештавање као такво било је заступљено нешто више од десетак година, све до одвајања еколошког од друштвеног аспекта пословања у оквиру засебног извештаја крајем 1980-тих година. Након тога читаву деценију засебан извештај о заштити животне средине био је главно средство обелодањивања информација о еколошким перформансама пословања од стране предузећа, да би затим постепено уступио место извештају о одрживом развоју који на један свеобухватнији и потпунији начин пружа информације о тзв. трострукој основи перформанси предузећа. Данас се предузећа суочавају са једним новим изазовом у области корпоративног извештавања, који подразумева интегрисање традиционалних финансијских извештаја предузећа са извештајем о одрживом развоју и на основу тога састављање интегрисаног извештаја. Све наведене форме извештавања пратио је и прати развој одговарајућих смерница и упутстава за извештавање која служе као основа за припрему и састављање одређеног извештаја, што је предмет разматрања у оквиру трећег дела докторске дисертације.

2.2.3.2 Теоријске перспективе извештавања о заштити животне средине

Квалитет извештавања о заштити животне средине је варирао у зависности од временске, просторне и секторске основе,⁴³⁷ због чега се много писало о томе шта мотивише предузећа да обелодањују информације о утицају својих пословних активности на животну средину.⁴³⁸ Сва та истраживања имала су за циљ развој теорије предузећа која би могла најпрецизније да објасни и предвиди понашање предузећа према животној средини и приступ предузећа извештавању о заштити животне средине.⁴³⁹ Развој једне такве, свеобухватне теорије је изостао, због чега је приликом проучавања извештавања о заштити животне средине веома важно изабрати одговарајућу теорију међу различитим теоријским перспективама. У проучавању

⁴³⁷ Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 655.

⁴³⁸ van Staden, C. J.; Hooks, J. (2007): A comprehensive comparison of corporate environmental reporting and responsiveness, *The British Accounting Review*, vol. 39, no. 3, стр. 197.

⁴³⁹ Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 655.

извештавања о заштити животне средине могу се користити различите теоријске перспективе које су углавном оријентисане ка друштвено-политичким теоријама (укључујући перспективе стејхолдера, легитимитета и политичко економске перспективе), због чињенице да је извештавање о заштити животне средине по природи првенствено добровољног карактера.⁴⁴⁰ Не улазећи у детаљне теоријске поставке и премисе, неопходно је у кратким цртама указати на неке од значајних теоријских оквира који су релевантни за разматрање користи од извештавања о заштити животне средине.⁴⁴¹ Теоријски оквири који се обично користе приликом проучавања извештавања о заштити животне средине су.⁴⁴²

- Теорија акционара (енгл. *Shareholder Theory*) која се представља као доминантна теорија у пословном управљању и образовању, као доминантан концепт огромне већине предузећа у капиталистичкој економији и има „скоро религиозан статус“ у пословном управљању. Теорија акционара тврди да је било какво ангажовање предузећа у друштвеним активностима изван теоријског оквира предузећа, с обзиром да је главни циљ пословања предузећа максимирање вредности за њихове акционаре. Истраживања у вези извештавања о заштити животне средине која следе перспективу теорије акционара фокусирају се или на однос између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа (видети поглавље 1.2.2.2) или на захтеве акционара/инвеститора за извештавањем о заштити животне средине. С тим у вези, извештавање о заштити животне средине је корисно за акционаре уколико се утврдити постојање позитивног односа између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа или уколико се објављивањем овог извештаја повећа принос на уложена средства акционара или смањи корпоративни ризик.
- Теорија стејхолдера (енгл. *Stakeholder Theory*) тврди да менаџери предузећа имају моралну обавезу да разматрају и на адекватан начин балансирају интересе свих стејхолдера. За разлику од теорије акционара која је доминантна у

⁴⁴⁰ Ибид., стр. 656. Поред друштвено-политичких теорија, још две групе теорија објашњавају понашање предузећа: проучавања релације одлука-корисност (тестирање мере у којој су извештаји о заштити животне средине корисни за идентификоване кориснике или тестирање односа између овог извештаја и цене акције) и економске теорије (које се односе на проучавање релације одлука-корисност, али наглашавају агенцијску теорију и позитивну рачуноводствену теорију). Видети: Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 656.

⁴⁴¹ Godschalk, S. K. (2008): оп. цит., стр. 251.

⁴⁴² Шире о теоријским перспективама извештавања о заштити животне средине видети: Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 657-665.

пословном образовању и управљању, теорија стејкхолдера је доминантна парадигма друштвене одговорности предузећа. Код теорије стејкхолдера разликују се три аспекта, дескриптивни, односно емпиријски аспект који описује и објашњава теорију, инструментални аспект који се фокусира на узрочно-последичне односе између пракси управљања стејкхолдерима и перформанси предузећа и нормативни аспект који пре наглашава моралне императиве за побољшање управљања стејкхолдерима него ли пословне користи које то побољшање може обезбедити.⁴⁴³ Разматрање широког спектра стејкхолдера (запослени, добављачи, купци, владе и шира заједница) чији интереси настају као резултат интеракције између предузећа и друштва јесте у основи ове теорије, па је сврха извештавања о заштити животне средине балансирање интереса стејкхолдера предузећа који се тичу животне средине и њене заштите. Већина истраживања заснована на перспективи теорије стејкхолдера (пре свега са становишта инструменталног аспекта теорије) подржава такође гледиште акционара, делимично због настојања да се извештавање о заштити животне средине повеже са перформансама предузећа и због тога што су акционари једна група стејкхолдера предузећа.

- Теорија легитимитета (енгл. *Legitimacy Theory*) претпоставља да се од предузећа очекује да се понашају и послују на друштвено прихватљив начин како би имала приступ ресурсима, добила одобрење за њихове циљеве и обезбедила своје место у друштву, и несметано пословала у догледној будућности. То заправо значи да постоји неки облик „друштвеног уговора“ између предузећа и друштва у коме послују.⁴⁴⁴ Теорија легитимитета је најцитиранија теорија у истраживањима везаним за извештавање о заштити животне средине. Са становишта ове теорије, предузећа могу следити два приступа у постизању легитимитета, и то проактиван приступ који подразумева да предузећа обелодањују информације о еколошким аспектима пословања као реакцију на неки догађај или на кризу са којом се предузеће суочава или реактивни приступ који значи обелодањивање ових информација од стране предузећа како би се спречио настанак одређених проблема у погледу легитимитета.⁴⁴⁵ Неколико

⁴⁴³ Donaldson, T.; Preston; Lee E. (1995): The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, стр. 70-71; Marom, I. Y. (2006): оп. цит., стр. 192.

⁴⁴⁴ Godschalk, S. K. (2008): оп. цит., стр. 251.

⁴⁴⁵ van Staden, C. J.; Hooks, J. (2007): оп. цит., стр. 197-198.

студија је за циљ имало тестирање теорије легитимитета као мотивације за корпоративно извештавање, односно утврђивање да ли предузећа користе извештавање о заштити животне средине како би затворила јаз легитимитета, али су имале различите резултате. Јаз легитимитета био би најочигледнији уколико предузећа послују у еколошки осетљивом сектору, изложена су великом медијском притиску, била су предмет тужбе због кршења еколошких закона, и ако је у питању велико предузеће изложено притиску јавности. У том контексту главни циљ извештавања о заштити животне средине је да усмерава и утиче на импресије јавности о еколошким перформансама пословања предузећа.

- Институционална теорија (енгл. *Institutional Theory*) полази од тога да институције чине друштвене структуре које су достигле висок степен еластичности и правила, односно унапред одређени обрасци понашања који су општеприхваћени од стране појединаца у друштву. Институције за заштиту животне средине укључују интерне структуре и правила, као што су еколошка политика и менаџмент предузећа, и формална екстерна правила као што су законодавство и прописи за заштиту животне средине. Стога, институционална теорија пружа могућу основу за проучавање извештавања о заштити животне средине (и као дела извештаја о одрживом развоју). Институционални контекст предузећа који менаџери морају разматрати приликом детерминисања квалитета извештавања о заштити животне средине може да обухвати: праксе корпоративног извештавања о заштити животне средине у истој индустријској грани или повезаног друштва у иностранству (имитација, тј. миметички изоморфизам), затим утицај великих ревизорских кућа, предузећа која се баве пружањем консултанских услуга, професионална позадина његових менаџера и доносиоца одлука (нормативни изоморфизам) и законима регулисано корпоративно извештавање о заштити животне средине (институције, принудни изоморфизам).⁴⁴⁶ Институционални контекст би подстакао менаџере да преузму

⁴⁴⁶ Организациона структура јесте одраз феномена у окружењу које тежи да постане изоморфно, делимично због техничке међузависности и међузависности размене, и такође због друштвено изграђене стварности. Изоморфизам објашњава основне факторе тенденције организација, односно предузећа да постану хомогена у погледу структуре упркос различитим оперативним технологијама. Постоје три главне врсте изоморфизма: нормативни (произилази из усаглашености организације са погледом на свет у коме настају промене као резултат развоја и комуникације таквог погледа на свет од стране других организација и такође посредством заједничке социјализације), присилни (настаје као резултат формалних и неформалних притисака као што су принуда, наговарање или позив једној, одређеној организацији од стране организација и конститутивних група од којих предметна организација зависи, као и културна очекивања од стране

стратешку одговорност у вези са институционалним притисцима за заштиту животне средине што би довело до тога да се не извештава о еколошким аспектима пословања посредством стратегија отпора, попуштања, компромиса, избегавања и манипулације.

Од наведених теоријских оквира, теорија легитимитета представља најраспрострањенији оквир коришћен у проучавању и објашњавању обелодањивања у вези са понашањем предузећа према животној средини.⁴⁴⁷ Ове четири теоријске перспективе извештавања о заштити животне средине су заправо толико испреплетане да ниједна од њих појединачно не може објаснити овај вид извештавања у целини, али посматране заједно могле би објаснити и предвидети понашање и приступ предузећа извештавању о заштити животне средине у разумној мери.⁴⁴⁸ Теоријски оквири јесу значајни приликом проучавања извештавања о заштити животне средине, али с друге стране за потребе припреме и састављања извештаја о заштити животне средине неопходни су одговарајући оквири за извештавање, односно смернице и упутства за обухватање еколошких аспеката пословања и њихово презентовање кроз одговарајућу извештајну форму.

друштва) и миметички изоморфизам (представља тенденцију једне организације да имитира понашање друге организације верујући да је таква имитација легитимна и корисна). Шире о томе видети: Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 661-662.

⁴⁴⁷ Hooghiemstra, R. (2000): Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting, *Journal of Business Ethics*, vol. 27, no. 1-2, стр. 56; van Staden, C. J.; Hooks, J. (2007): оп. цит., стр. 197.

⁴⁴⁸ Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 665.

3. ИЗВЕШТАВАЊЕ О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ И ИНСТИТУЦИЈЕ КОЈЕ СЕ БАВЕ НОРМИРАЊЕМ – КОМПАРАТИВНИ АСПЕКТ

3.1 Растући значај извештавања о заштити животне средине, односно извештавања о одрживом развоју у различитим земљама

Предузећа широм света се услед све већих притисака од стране стејкхолдера опредељују да припремају и састављају извештај о утицају који имају на животну средину и друштво и како она управљају тим утицајем. Дебата о томе да ли треба извештавати о еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа је завршена и сада се постављају питања „шта?“ и „како?“ извештавати, односно другим речима у први план долази квалитет извештавања о одрживом развоју.⁴⁴⁹ Извештавање о одрживом развоју би стога требало да покаже да је предузеће свесно еколошких и друштвених проблема (као што су климатске промене, несташица воде, пад екосистема, безбедност хране, урбанизација, раст популације итд.) и како они утичу на пословање, да разуме и да је у идеалном случају квантификовало настале ризике и могућности и да има стратегију за смањење ризика и коришћење тих могућности.⁴⁵⁰ Ефикасна комуникација са стејкхолдерима о напретку у погледу економског просперитета, квалитета животне средине и социјалне правде, односно извештавање о о димензијама одрживог развоја од стране предузећа постаје карактеристика која детерминише друштвену одговорност предузећа у 21. веку.⁴⁵¹ Таква комуникација са стејкхолдерима представља моћно средство за изградњу поверења и лојалности,⁴⁵² и доприноси остваривању бројних пословних користи, као што су стварање финансијске вредности, привлачење дугорочног капитала и повољни услови финансирања, подизање свести, мотивисање и усклађивање запослених и привлачење талената, побољшање система управљања, свест о ризику, подстицање иновација, континуирано

⁴⁴⁹ КPMG (2013): оп. цит., стр. 11.

⁴⁵⁰ Ибид., стр. 48.

⁴⁵¹ Wheeler, D.; Elkington, J. (2001): The End of The Corporate Environmental Report? – Or The Advent of Cybernetic Sustainability Reporting and Communication, *Business Strategy and the Environment*, vol. 10, no. 1, стр. 1.

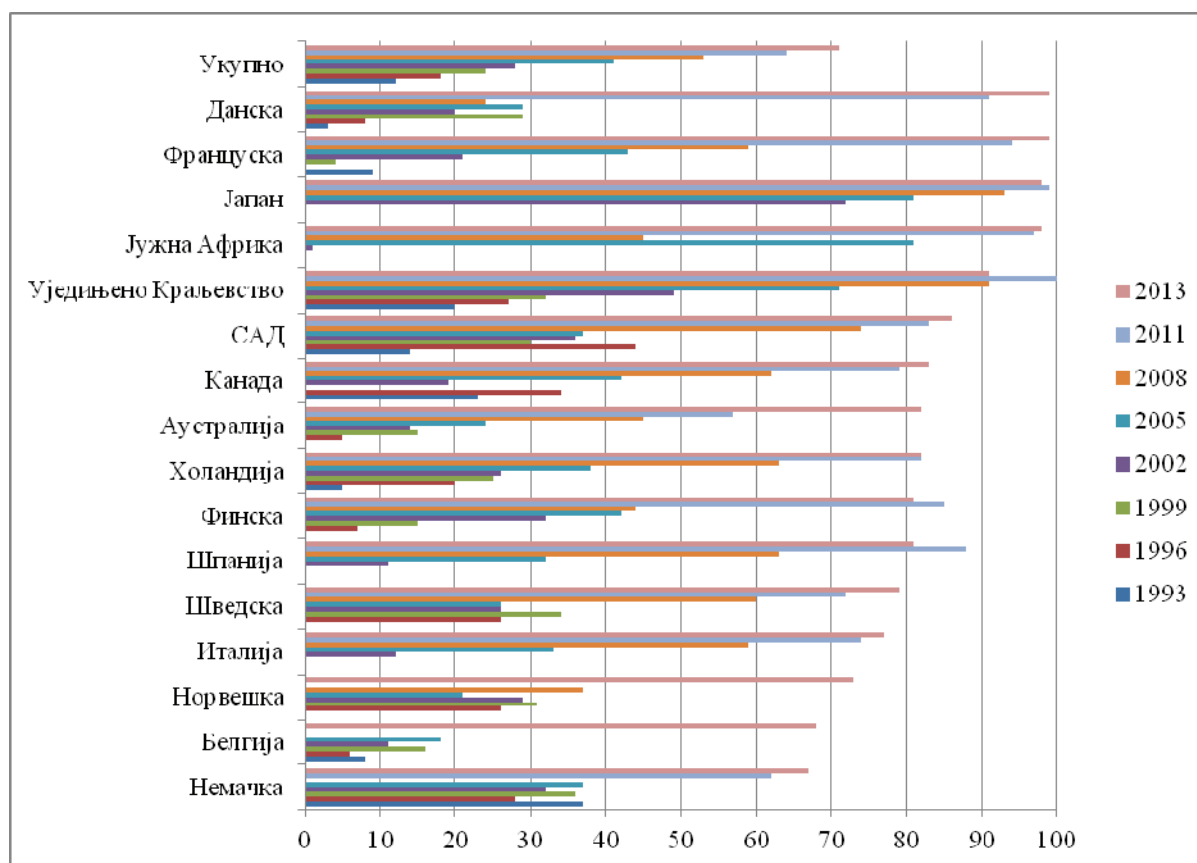
⁴⁵² Ибид.

побољшање, јачање угледа, транспарентан приступ према стејхолдерима и задржавање дозволе за рад.⁴⁵³

Последњих година сведоци смо сталног пораста броја предузећа која извештавају о различитим аспектима њихових еколошких и друштвених перформанси. Заступљеност такве врсте извештавања на светском нивоу у последњих двадесет година може се сагледати на основу резултата низа истраживања спроведених од стране ревизорске куће *KPMG*. Од 1993. до 2011. године на сваке три, а затим на две године *KPMG* је објављивао резултате својих истраживања који се превасходно тичу процента предузећа која публикују извештај о заштити животне средине (или извештај о одрживом развоју) међу 100 највећих предузећа (*N100 companies*) у одређеним земљама.⁴⁵⁴ Слика 13 даје преглед процената за 15 земаља које су неколико пута биле обухваћене истраживањем и које су на графикону приказане према опадајућем редоследу, почев од земаља у којима је извештавање о одрживом развоју било заступљено у највећој мери у 2013. години.

⁴⁵³ Brown, J.; Fraser, M. (2006): Approaches and Perspectives in Social and Environmental Accounting: an Overview of the Conceptual Landscape, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, no. 2, стр. 104.

⁴⁵⁴ Kolk, A. (2004): оп. цит., стр. 52. Фирме чланице ревизорске куће *KPMG* идентификовале су 100 највећих предузећа (*N100 companies*) у њиховој земљи према приходу (на основу признатог националног извора) или према тржишној капитализацији где рангирање није било доступно или је било непотпуно, или према другим мерилима која одговарају датом сектору. У 100 највећих предузећа укључена су предузећа чије се хартије од вредности котирају на берзи и предузећа са различитим власничким структурама као што су предузећа у приватном власништву и предузећа у државном власништву.



Слика 13. Извештавање о одрживом развоју у 15 земаља света у периоду од 1993. до 2013. године (у годинама у којима одређена земља није била укључена у истраживање, за вредност је узета 0)

Извор: Прилагођено према: Kolk, A. (2004): A decade of sustainability reporting: developments and significance, *International Journal of Environment and Sustainable Development*, vol. 3, no. 1, стр. 52; KPMG 1993 International Survey of Environmental Reporting, KPMG 1996 International Survey of Environmental Reporting, KPMG 1999 International Survey of Environmental reporting, KPMG 2002 International Survey of Corporate Sustainability Reporting, KPMG 2005 International Survey of Corporate Responsibility Reporting, KPMG 2008 International Survey of Corporate Responsibility Reporting, KPMG 2011 International Survey of Corporate Responsibility Reporting, KPMG 2013 Survey of Corporate Responsibility Reporting.

Извештај о заштити животне средине (или извештај о одрживом развоју) је током последње две деценије прерастао у главно средство комуникације са стејхолдерима и саставни део пословне праксе предузећа широм света.⁴⁵⁵ Посматрано на глобалном нивоу, може се уочити јасно повећање у погледу процената предузећа која састављају и објављују извештај о заштити животне средине (или извештај о одрживом развоју) са 12% у 1993. години, на 18% у 1996, 24% у 1999, 28% у 2002, 41%

⁴⁵⁵ Током последње деценије 20. века предузећа су за потребе извештавања о утицајима њихових пословних активности на животну средину припремала и састављала извештаја о заштити животне средине. Објављивањем прве верзије Оквир за извештавање о одрживом развоју 2000. године од стране Глобалне иницијативе за извештавање, извештај о заштити животне средине је проширен укључивањем друштвених (и економских) димензија пословања, па је самим тим с почетка 21. века у употреби термин извештај о одрживом развоју којим се описује пракса извештавања о различитим аспектима економских, еколошких и друштвених перформанси пословања предузећа.

у 2005, 53% у 2008, 64% у 2011. и 71% у 2013. години.⁴⁵⁶ Дакле, у двадесетогодишњем временском интервалу евидентан је значајан пораст у извештавању о одрживом развоју на глобалном нивоу од чак 59%. На слици 13 се може уочити и постојање јасних разлика у извештавању између одређених земаља. Регулаторни захтеви за извештавањем довели су извештавање о одрживом развоју на највиши ниво у Данској, Француској, Јапану и Јужној Африци. Иако су предузећа у Јапану и Јужној Африци знатно касније започела праксу извештавања о еколошким и друштвеним аспектима пословања, веома брзо достигла су ниво извештавања карактеристичан за предузећа у одређеним европским земљама, као што су Данска и Француска. Након тренда раста, стопа извештавања је знатно смањена у Уједињеном Краљевству, Финској и Шпанији у 2013. у односу на 2011. годину. У САД-у и Канади било је флукуација у извештавању током година, али је од 2011. године број предузећа који извештава о одрживом развоју релативно стабилан. У Аустралији је до значајног пораста дошло 2013. године услед великог броја предузећа која су тада по први пут обелоданила информације о еколошким и друштвеним перформансама пословања, и то првенствено у оквиру годишњег извештаја. Холандију карактерише континуиран пораст у извештавању почев од 1993. до 2011. године када долази до стагнације. У осталим европским земљама, као што су Шведска, Италија, Норвешка, Белгија и Немачка, било је одређених осцилација у посматраном двадесетогодишњем периоду, али је за 2013. годину карактеристично да више од две трећине предузећа (од 100 највећих) у ових пет земаља извештава о одрживом развоју, односно тај проценат се креће у распону од 67% у Немачкој до 79% у Шведској. Тренд пораста у извештавању о одрживом развоју од стране 100 највећих предузећа у земљама обухваћеним истраживањем за 2013. годину је најочигледнији у два региона, у Америци која је преузела водећу позицију у извештавању у односу на 2011. годину када је Европа била водећи регион и у Азијско-пацифичком региону који скоро сустиже Европу.⁴⁵⁷ Када је реч о 250 највећих

⁴⁵⁶ У периоду од 1993. до 2002. године (укључујући и истраживање за 2002. годину) истраживања су обухватала само засебне, самосталне извештаје о заштити животне средине (или извештаје о одрживом развоју). Од 2005. године па надаље истраживања обухватају информације обелодањене у годишњим извештајима, као и самосталне извештаје о одрживом развоју (штампане или објављене на веб сајту предузећа), услед тренда да све већи број предузећа извештава о еколошким и друштвеним аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја.

⁴⁵⁷ КРМГ (2013): оп. цит., стр. 22. Године 2013 у Америци је 76% предузећа (2011 – 69%) извештавало о одрживом развоју, у Европи 73% (2011 – 71%), а у Азијско-пацифичком региону 71% предузећа (2011 – 49%). До пораста стопе извештавања у Америци дошло је углавном због већег броја предузећа из Латинске Америке која извештавају о одрживом развоју. Упркос стабилној стопи извештавања у САД-у и Канади и смањењу броја предузећа која обелодањују извештај у Бразилу и Мексику, укупна стопа у региону је повећана. Стопа извештавања у Европи повећана је незнатно,

предузећа на свету (*G250 companies*)⁴⁵⁸ стопа извештавања о одрживом развоју је мање или више стабилна на 93%, ако се има у виду да је 2011. године иста износила 95%.⁴⁵⁹

Последњим истраживањем из 2013. године обухваћено је по 100 највећих предузећа у 41 земљи која послују у 15 различитих сектора.⁴⁶⁰ Традиционално сектор рударства, комуналних услуга, сектор шумарства и индустрија пулпе и папира, сектор хемикалија и синтетике, индустрија нафте и гаса, сектор електронике и рачунара, односно сектори који више загађују животну средину су најактивнији у погледу извештавања о одрживом развоју, али се бележи и значајан пораст броја предузећа из сектора комуникација и медија, сектора финансија, осигурања и хартија од вредности и сектора трговине на велико и мало. Примера ради, стопа извештавања у сектору комуникација и медија 2008. године износила је 47%, 2011. године 74%, а 2013. године 75%, а у сектору финансија, осигурања и хартија од вредности стопе извештавања су се кретале од 49% у 2008. години, 61% у 2011. до 70% у 2013. години. Поред ова два сектора, најзначајнији пораст забележен је у сектору трговине на велико и мало са 26% у 2008. години на чак 62% у 2013. години, али и поред таквог пораста овај сектор има најнижу стопу извештавања у односу на остале секторе. Када је реч о осталим индустријским секторима, треба посебно истаћи пораст стопе извештавања у аутомобилској индустрији (са 49% на 77%), у сектору хране и пића (са 47% на 72%), у

делимично због ниже од просечне стопе извештавања у неким земљама које су по први пут биле укључене у истраживање 2013. године (нпр. Пољска). Највећи пораст стопе извештавања забележен је у Азијско-пацифичком региону, и то делимично због нових земаља укључених у истраживање, као што су Индонезија и Малезија, које карактерише висока стопа извештавања. Међутим, највећи део тог пораста настао је услед изузетно високих стопа раста у неколико земаља, као што су Индија, Сингапур и Аустралија. Блиски исток и Африка је једини регион где је забележено смањење стопе извештавања са 61% у 2011. години на 54% у 2013. години, и то упркос високој стопи извештавања у Јужној Африци (98%) и порасту стопе извештавања у Нигерији са 68% у 2011. на 82% у 2013. години. Видети списак земаља по регионима: KPMG (2013): оп. цит., стр. 6.

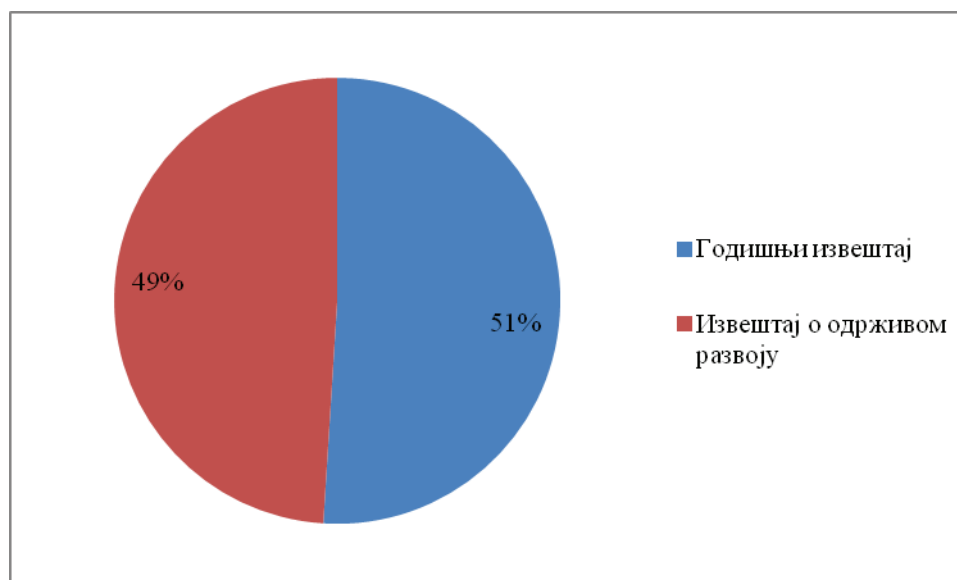
⁴⁵⁸ Група предузећа која чине G250 састављена је од предузећа која су се 2012. године налазила на листи *Fortune Global 500*. Та предузећа послују у 14 индустријских сектора и њихова седишта се налазе у 30 различитих земаља. Доминирају предузећа из области финансијских услуга, осигурања, предузећа која тргују хартијама од вредности, затим следе предузећа која се баве трговином уопште и малопродајом, предузећа из сектора индустрије нафте и гаса, електронике и рачунара, комуникација и медија, аутомобилске индустрије и комунална предузећа.

⁴⁵⁹ KPMG (2013): оп. цит., стр. 6.

⁴⁶⁰ Сектори у којима послују предузећа обухваћена истраживањем су: рударство, комуналне услуге, електроника и рачунари, аутомобилска индустрија, шумарство и индустрија пулпе и папира, комуникације и медије, индустрија нафте и гаса, сектор хране и пића, сектор финансија, осигурања и хартија од вредности, метална индустрија, инжењеринг и производња, фармацеутска индустрија, транспорт, грађевинарство и грађевински материјали, сектор хемикалија и синтетике и трговина на велико и мало. Сектори су наведени према опадајућем редоследу, тако да лидерску позицију у извештавању имају предузећа из сектора рударства (84%), затим следе сектор комуналних услуга (79%), електронике и рачунара (78%), док предузећа из сектора трговине на велико и мало имају најнижу стопу извештавања у односу на остале секторе (62%). Видети: KPMG (2013): оп. цит., стр. 27.

металној индустрији, инжењерингу и производњи (са 41% на 69%), фармацевтској индустрији (са 25% на 69%), сектору транспорта (са 39% на 69%) и у сектору грађевинарства и грађевинских материјала (са 32% на 66%) у посматраном петогодишњем периоду од 2008. до 2013. године. Према томе, евидентан је јасан пораст у извештавању о одрживом развоју у свим истраживањем обухваћеним секторима, односно како у индустријским секторима и секторима заснованим на употреби ресурса, тако и у секторима који немају директан утицај на животну средину. Када се посматра тренд извештавања по секторима, треба указати и на то да је јаз између сектора са највишим и сектора са најнижим стопама извештавања сужен на само 22 процентуалних поена, у односу на 32 у 2011. и 42 процентуална поена у 2008. години.⁴⁶¹

Поред анализе глобалног тренда извештавања о одрживом развоју, извештавања у одређеним земљама и по секторима, потребно је сагледати и за коју форму извештавања су се определила посматрана предузећа. Заступљеност одређених форми извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа међу 100 највећих предузећа у земљама обухваћеним истраживањем за 2013. годину приказана је на слици 14.



Слика 14. Форма извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања

Извор: KPMG (2013): *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.pdf>, стр. 29.

⁴⁶¹ KPMG (2013): оп. цит., стр. 27.

Као што се на основу овог графичког приказа може видети, више од половине (51%) 100 највећих предузећа сада извештава о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања у оквиру њихових годишњих извештаја. Процент предузећа која се опредељују за ову форму извештавања је драматично порастао у последњих пет година, имајући у виду да је исти износио само 9% у 2008. и 20% у 2011. години, што указује на растуће прихватање чињенице да су еколошки и друштвени аспекти од материјалног значаја за пословање предузећа.⁴⁶² Од ових предузећа која укључују информације о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања у њихове годишње извештаје, 10% предузећа тврди да су саставила и објавила интегрисани извештај, али већина тих извештаја није састављена на основу упутстава Међународног савета за интегрисано извештавање (енгл. *International Integrated Reporting Council – IIRC*).⁴⁶³ Интегрисано извештавање као нова форма извештавања још увек није у адекватној мери заживело у пракси, изузев у предузећима у Јужној Африци, где чак 95% од 100 највећих предузећа тврди да је њихов извештај интегрисан, што произилази из регулаторних захтева Јоханесбуршке берзе и Кодекса корпоративног управљања познатог под називом *King Report on Corporate Governance* издатог од стране Комитета за корпоративно управљање којим председава MERVYN E. KING по коме је кодекс и добио име (енгл. *King Committee on Corporate Governance*).⁴⁶⁴ Разлике у анализираним земљама и регионима у погледу стопе извештавања о одрживом развоју и заступљености одређене форме извештавања произилазе, пре свега, из регулативе упутстава и смерница за извештавање усвојених на регионалном и националном нивоу. За разлику од одређених смерница за добровољно извештавање на глобалном и регионалном нивоу, као што су смернице Глобалне иницијативе за извештавање, Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере и Препорука Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких

⁴⁶² Ибид., стр. 28.

⁴⁶³ Ибид., стр. 29. Од предузећа која укључују информације о еколошким и друштвеним аспектима пословања у редовне годишње финансијске извештаје, већина предузећа (58%) то чини у оквиру посебног поглавља, пре него да те информације интегрише у оквиру поглавља у коме се шире описују пословне перформансе и вредност предузећа. Преосталих 42% предузећа настоји да успостави везу између информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања и пословне стратегије, укључујући те информације у извештај менаџмента.

⁴⁶⁴ Ибид. Јужна Африка је била једна од првих земаља у свету где је интегрисано извештавање захтевано од предузећа чије се хартије од вредности котирају на берзи. Јула 1993. године основан је Комитет за корпоративно управљање од стране Института директора у Јужној Африци како би се нова демократска јавност едуковала о начину функционисања слободне тржишне економије. До сада су од стране Комитета за корпоративно управљање објављене три верзије Кодекса корпоративног управљања, 1994. (*King I*), 2002. (*King II*) и 2010. године (*King III*). Усклађеност са кодексом јесте услов за предузећа чије се хартије од вредности котирају на Јоханесбуршкој берзи. Шире о самом Комитету и Кодексу корпоративног управљања видети: <http://www.iodsa.co.za>.

питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа, све већи број регулаторних захтева на националном нивоу је обавезујућег карактера, одакле произилазе разлике у нивоу извештавања између одређених земаља. Земље у којима је регулатива за извештавање обавезујућег карактера имају по правилу више стопе извештавања у односу на земље у којима је извештавање о одрживом развоју још увек на добровољној основи.

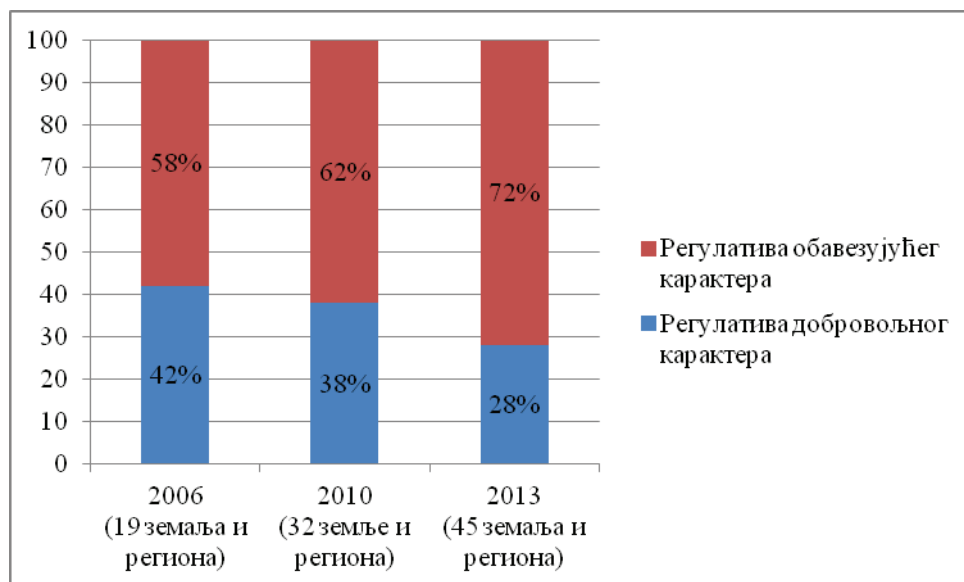
С тим у вези, у наставку ћемо најпре указати на трендове у обавезном и добровољном извештавању о одрживом развоју, а затим нешто детаљније образложити регулативу за извештавање усвојену на нивоу Европске уније и на међународном нивоу. Обавезујући регулаторни захтеви и смернице за добровољно извештавање у остала три региона (Америка, Азијско-пацифички регион, Блиски исток и Африка) нису релевантне за предузећа која послују у Републици Србији, те стога неће бити предмет разматрања у овом раду. Будући да се наша земља налази на путу придруживања ЕУ, прописи и упутства за извештавање о заштити животне средине (или извештавања о одрживом развоју) донети од стране Европске комисије, професионалних рачуноводствених тела и других институција ЕУ су од посебног значаја за предузећа која послују у Републици Србији, јер се усвајањем и имплементацијом тих прописа и упутстава може постићи боља упоредивост извештаја домаћих предузећа са извештајима европских предузећа.

3.2 Регуллатива у области извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и интегрисаног извештавања

Чињеница је да све већи број предузећа обелодањује информације о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања било као саставни део њихових годишњих извештаја или у оквиру извештаја о одрживом развоју. Поред притисака стејкхолдера, и други фактори као што су криза, пораст свест о стратешком значају одрживости и ,наравно, нови захтеви за извештавањем – посебно они установљени од стране влада и берзи довели су до тог пораста.⁴⁶⁵ Бројне међународне организације и организације и институције на регионалном и националном нивоу разматрају питања која се тичу потребе, садржине, начина и обавезног извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања, односно њихове дискусије крећу се од минимума добровољног обелодањивања таквих информација до

⁴⁶⁵ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит. , стр. 13.

захтева да се извештавање о наведеним аспектима пословања учини правно обавезујућим.⁴⁶⁶ Број регулатива и смерница у области извештавања о заштити животне средине (или извештавања о одрживом развоју) је у сталном порасту, при чему је посебно значајан пораст броја прописа за обавезно извештавање⁴⁶⁷ – слика 15.



Слика 15. Трендови у обавезном и добровољном извештавању о одрживом развоју
Извор: United Nations Environment Programme (UNEP), Global Reporting Initiative (GRI), KPMG, Centre for Corporate Governance in Africa (2013): *CARROTS AND STICKS – Sustainability reporting policies worldwide – today’s best practice, tomorrow’s trends*, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Carrots-and-Sticks.pdf>, стр. 9.

Од више од 180 националних прописа и упутстава за извештавање о одрживом развоју идентификованих у 2013. Години, када је истраживањем било обухваћено 45 земаља и региона, приближно две трећине је обавезног карактера.⁴⁶⁸ У односу на прву посматрану годину, 2006. годину, када је свега 19 земаља и региона било укључено у истраживање и када је релативно учешће регулативе за обавезно извештавање износило 58%, а смерница за добровољно извештавање 42%, у 2010. години (32 земље и региона) релативно учешће регулативе за обавезно извештавање повећано је за 4%,

⁴⁶⁶ Spasić, D.; Stojanović, M. (2013): Sustainability Reporting – Theoretical Framework and Reporting Practice in the Serbian Oil Industry, *Facta Universitatis, Series Economics and Organization*, University of Niš, vol. 10, no. 3, стр. 234.

⁴⁶⁷ Прописе за обавезно извештавање, као и смернице и упутства за добровољно извештавање доносе и установљавају владе, владине институције за имплементацију, берзе и регулатори тржишта, али се суштинска разлика огледа у томе да се прописима захтева од одређених организација да извештавају о њиховим перформансама одрживости, док добровољна упутства и смернице охрабрују одређене организације на овакав вид извештавања. Видети: United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 37.

⁴⁶⁸ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 13.

да би се тај тренд пораста наставио и до 2013. године, када је релативно учешће регулативе за обавезно извештавање повећано за 10% у односу на 2010. годину и износило чак 72%, а релативно учешће смерница и упутстава за добровољно извештавање смањено је на 28%. Уједно земље са највећом стопом извештавања о одрживом развоју у 2013. години, као што су Данска и Француска, јесу земље са искључиво обавезним захтевима за извештавање, док су Јапан и Јужна Африка поред прописа за обавезно извештавање усвојиле и одређене смернице за добровољно извештавање. Данска је прва земља на свету која је усвојила закон у области извештавања о заштити животне средине 1995. године, према коме су предузећа у обавези да састављају извештај под називом „Зелени рачун“ (енгл. “*Green Account*”).⁴⁶⁹ У Француској су сва предузећа чије се хартије од вредности котирају на берзи, према Закону из 2001. године, у обавези да обелодањују информације о мерама предузетим услед утицаја њихових активности на животну средину и друштво у њиховом годишњем извештају.⁴⁷⁰ Састављање и објављивање извештаја о заштити животне средине сваке године је у Јапану обавезно за одређена предузећа од усвајања Закона који се односи на промовисање пословних активности уз разматрање еколошких аспеката пословања 2005. године (енгл. *Law Concerning the Promotion of Business Activities with Environmental Consideration*), а смернице за добровољно извештавање (енгл. *Environmental Reporting Guidelines*) издате су од стране јапанског Министарства за животну средину 2007. године.⁴⁷¹ Јужна Африка је једна од ретких земаља у развоју и једина у Африци где су евидентне значајне активности у погледу извештавања и увођење законске регулативе у области мерења и извештавања о питањима друштвене трансформације (нпр. економско оснаживање региона и једнаке могућности запошљавања) након завршетка транзиционог периода и преласка у демократско друштво 1994. године.⁴⁷² Данас је преко 450 предузећа у Јужној Африци чије се хартије од вредности котирају на Јоханесбуршкој берзи у обавези да саставља интегрисани извештај уместо њихових годишњих извештаја и извештаја о одрживом развоју као последица усвајања треће верзије Кодекса корпоративног понашања *King Report on*

⁴⁶⁹ Pramanik, A. K.; Shil, N. C.; Das, B. (2008): Corporate Environmental Reporting: An Emerging Issue in the Corporate World, *International Journal of Business and Management*, vol. 3, no. 12, стр. 151.

⁴⁷⁰ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 31.

⁴⁷¹ Ибид., стр. 67-68.

⁴⁷² Ибид., стр. 34.

Corporate Governance III од 01. марта 2010. године.⁴⁷³ Комисије за хартије од вредности у САД-у у складу са Регулацивом *S-K* (енгл. *Regulation S-K*), у Канади на основу Политике благовременог обелодањивања берзе у Торонту (енгл. *The Toronto Stock Exchange Timely Disclosure Policy*), као и Закона о предузећима (енгл. *The Companies Act*) у Уједињеном Краљевству захтевају од предузећа обелодањивање информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања које утичу на садашње или будуће финансијске перформансе.⁴⁷⁴ Поред тога, предузећа у САД-у су у обавези да достављају податке о емисијама одређених токсичних хемикалија Агенцији за заштиту животне средине (енгл. *United States Environmental Protection Agency – US EPA*) на основу тзв. Пописа испуштања токсичних материја (енгл. *Toxic Release Inventory – TRI*).⁴⁷⁵ Од предузећа из индустријског сектора која послују у Аустралији се захтева да извештај о емисијама и попису одређених супстанци и горива састављен у складу са Националним пописом испуштања загађујућих материја (енгл. *National Pollutant Inventory – NPI*) достављају регулаторним органима ради укључивања тих података у јавну базу података, а од усвајања Закона о предузећима (енгл. *Corporations Act*) из 2001. године захтева се од свих предузећа, без обзира на секторску припадност, да у годишњем извештају менаџмента наведу да ли њихове пословне активности подлежу било ком пропису из области заштите животне средине на основу државног или националног закона.⁴⁷⁶ У Холандији и осталим скандинавским земљама (Норвешка, Шведска и Финска) усвојени су одређени закони средином и крајем прошлог века којима је уведено обавезно извештавање о заштити животне средине (или извештавање о одрживом развоју) за одређена предузећа.⁴⁷⁷ У Шпанији од 2002. и Италији од 2008. године извештавање је учињено обавезним одређеним декретима, предузећа у Белгији од 2003. године састављају „Друштвени биланс стања“ (енгл. “*The Social Balance Sheet*”) као део њихових годишњих рачуна, док је у Немачкој овај вид извештавања постао обавезан транспонувањем Директиве 2003/51 Европске комисије (енгл. *Directive*

⁴⁷³ KPMG (2013): оп. цит., стр. 28; United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 72. За разлику од већине Кодекса корпоративног управљања, као што је *Sarbanes-Oxley, King Report on Corporate Governance* није установљен законом, већ представља упутство за добровољно извештавање и заснован је на принципима и праксама.

⁴⁷⁴ Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): оп. цит., стр. 313-314; United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 56, 77-78.

⁴⁷⁵ Pramanik, A. K.; Shil, N. C.; Das, B. (2008): оп. цит., стр. 151.

⁴⁷⁶ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 52-53.

⁴⁷⁷ Pramanik, A. K.; Shil, N. C.; Das, B. (2008): оп. цит., стр. 150; Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): оп. цит., стр. 313.

2003/51/EC) 2005. године кроз Закон о реформи рачуноводствених прописа (изворно *Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG*).⁴⁷⁸ Дакле, у различитим земљама широм света рачуноводствена пракса и пракса извештавања о заштити животне средине постале су обавезне,⁴⁷⁹ али и поред тога још увек постоје земље у којима је извештавање искључиво добровољног карактера, као што су Јужна Америка, Чиле, Колумбија, Обала Слоноваче, Грчка и Луксембург.⁴⁸⁰ Комплетна листа регулаторних захтева и смерница и упутстава за добровољно извештавање о заштити животне средине (или извештавање о одрживом развоју) за 15 земаља анализираних у оквиру поглавља 3.1 дата је у Прилогу 1.

Имајући у виду да су се информације о еколошким аспектима пословања презентовале и да се могу презентовати на различите начине, и то као саставни део годишњег извештаја, у оквиру засебног извештаја о заштити животне средине, као део извештаја о одрживом развоју,⁴⁸¹ и у новије време интегрисаног извештаја, за припрему и презентацију информација на један од наведених начина неопходна су одговарајућа упутства и смернице. Бројне европске и међународне организације и институције и тела за доношење рачуноводствених стандарда установила су смернице за извештавање о заштити животне средине како би се постигла стандардизација и униформност извештавања.⁴⁸² С тим у вези, најпре се разматрају смернице за добровољно извештавање и регулаторни захтеви усвојени на нивоу Европске уније, који се, пре свега, тичу обелодањивања информација о еколошким аспектима пословања кроз годишњи извештај предузећа, као и припреме и састављања засебног извештаја о заштити животне средине, а затим се анализирају смернице и упутства за састављање извештаја о одрживом развоју и интегрисаног извештаја установљена од стране одређених међународних организација.

⁴⁷⁸ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 54, 63, 66, 74.

⁴⁷⁹ Pramanik, A. K.; Shil, N. C.; Das, B. (2008): оп. цит., стр. 153.

⁴⁸⁰ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51-79.

⁴⁸¹ Wangombe, D. K. (2013a): оп. цит., стр. 655.

⁴⁸² Wangombe, D. K. (2013b): Exploring The Meaning And Elements Of “High Quality Corporate Environmental Reporting”, *Proceedings of the Clute Institute International Academic Conference*, Paris, France, 9-11 June 2013, стр. 599.

3.2.1 Регулатива у области извештавања о заштити животне средине на нивоу Европске уније

Од средине 90-тих година прошлог века Европска унија је веома активна у погледу доношења и усвајања смерница, прописа, директива и инструмената у области извештавања о заштити животне средине (или извештавања о одрживом развоју) који су на снази у свим земљама чланицама ЕУ. Поред смерница за добровољно извештавање, као што су Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере и Препорука Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа, регулативу обавезујућег карактера чине Директива о интегрисаном спречавању и контроли загађења, Европски регистар испуштања и преноса загађујућих материја и Директива 2003/51/ЕК, односно Директива 2013/34/ЕУ.⁴⁸³ Извештавање о заштити животне средине искључиво на добровољној основи имало је за последицу различит обим и квалитет извештавања између земаља и предузећа, због чега је било неопходно доношење и усвајање регулаторних захтева како би овај вид извештавања постао обавезан за предузећа у ЕУ. Поред тога, на нивоу ЕУ од значаја је и ангажовање Федерације европских рачуновођа (енгл. *Federation of European Accountants*) у овој области, која је радила на установљавању општеприхваћеног оквира за извештавање о заштити животне средине. Циљеви конципирања једног оваквог оквира били су, пре свега, постизање веће хомогености и упоредивости информација датих у извештају о заштити животне средине, затим лакше разумевање извештаја и стицање поверења свих група стејкхолдера у предузеће и његове пословне активности.⁴⁸⁴ Наведена регулатива добровољног и обавезног карактера, као и Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине биће предмет даљег разматрања у раду.

3.2.1.1 Смернице за добровољно извештавање на нивоу Европске уније

На почетку развоја праксе извештавања о заштити животне средине у виду засебних извештаја раних 1990-тих година, извештаји о заштити животне средине састављани су појединачно од стране сваког предузећа (и шире, организације), тако да је објављивање извештаја у складу са Системом за управљање заштитом животне средине и шемом провере био први корак у правцу стандардизације извештаја о

⁴⁸³ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51.

⁴⁸⁴ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): A Framework for Environmental Reporting Through Financial Statements, *Académicos Tecnológico de Monterrey Campus Querétaro*, vol. 3, no. 5, стр. 82.

заштити животне средине на нивоу Европске уније.⁴⁸⁵ Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере (енгл. *Eco-Management and Audit Scheme – EMAS*) као добровољни систем за регистрацију предузећа и организација установљен је 1993. године од стране Европске комисије са циљем да се омогући предузећима и другим организацијама да врше процену, управљају, извештавају и континуирано побољшавају њихове еколошке перформансе пословања.⁴⁸⁶ Први систем *EMAS I* био је доступан од 1995. године искључиво за предузећа из индустријског сектора, а од 2001. године након прве ревизије *EMAS II* систем отворен је за све привредне секторе, укључујући јавни и услужни сектор.⁴⁸⁷ Након друге, и за сада последње, ревизије система која ступила је на снагу 11. јануара 2010. године, *EMAS III* систем је применљив на глобалном нивоу и није више ограничен само на државе чланице ЕУ, а уведени су и обавезни кључни показатељи еколошких перформанси у циљу хармонизације извештавања о заштити животне средине.⁴⁸⁸ Приликом имплементације *EMAS* система неопходна је систематска контрола свих релевантних активности предузећа и провера комплетне документације предузећа о свим формално спроведеним мерама.⁴⁸⁹

Предузећа (и шире, организације) из одређене државе чланице Европске уније треба да изврше пријаву за регистрацију при надлежном органу у тој држави чланици, док предузећа изван ЕУ (укључујући предузећа чија су седишта у ЕУ, али имају филијале изван простора ЕУ) могу да се пријаве за регистрацију при било ком надлежном органу у оним државама чланицама у којима је регистрација предузећа

⁴⁸⁵ Steven, M. (2004): Standardisation of environmental reporting, *International Journal of Environment and Sustainable Development*, vol. 3, no. 1, стр. 77.

⁴⁸⁶ Krstić, J.; Stojanović, M. (2010): оп. цит., стр. 445-446; Beiersdorf, K. (2012): оп. цит., стр. 144, United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51.

⁴⁸⁷ Stojanović, M.; Stanojević, J. (2011): оп. цит., стр. 82. *EMAS I* установљен је Уредбом Савета (Европске економске заједнице) бр. 1863/93 (енгл. Council Regulation (EEC) No. 1836/93) од 29. јуна 1993. године, а *EMAS II* Уредбом (Европске комисије) бр. 761/2001 Европског парламента и савета (енгл. Regulation (EC) No. 761/2001 of the European Parliament and of the Council) од 19. марта 2001. године.

⁴⁸⁸ European Commission (2010): *EMAS – Factsheet, EMAS III: A premium management instrument*, http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/factsheet/fs_EMAS2to3.pdf. Regulation (EC) No. 1221/2009 of the European Parliament and of the Council of 25 November 2009 on the voluntary participation by organisations in a Community eco-management and audit scheme (EMAS), *Official Journal of the European Union*, Strasbourg, чл. 3, ст. 3, анекс IV, део С. (Референце из ове Уредбе биће надале означене са Regulation (EC) No. 1221/2009).

⁴⁸⁹ Freimann, J.; Walther, M. (2001): The Impacts of Corporate Environmental Management Systems – A Comparison of EMAS and ISO 14001, *Greener Management International*, vol. Winter 2001, no. 36, стр. 95.

изван ЕУ могућа.⁴⁹⁰ Како би се регистровала по први пут предузећа треба да изврше почетну свеобухватну анализу еколошких аспеката пословања, утицаја на животну средину и еколошких перформанси повезаних са активностима, производима и услугама предузећа, затим да на основу резултата те анализе успоставе систем еколошког менаџмента, да спроведу интерну еколошку ревизију и припреме извештај о заштити животне средине.⁴⁹¹ Предузећа која су већ регистрована треба најмање на сваке три године да врше верификацију система еколошког менаџмента, програма ревизије и његове имплементације, затим да састављају извештај о заштити животне средине, да достављају оверени извештај и попуњени формулар надлежном органу и плаћају, по потреби, накнаду за обнову регистрације надлежном органу.⁴⁹² Према анексу IV, одељак Б *EMAS* III система, извештај о заштити животне средине треба да испуни следеће минималне захтеве:⁴⁹³

- јасан и недвосмислен опис предузећа (и шире, организације) које се региструје при Систему за управљање заштитом животне средине и шеми провере и преглед његових активности, производа и услуга, као и његовог односа са било којим матичним предузећем, по потреби;
- политика заштите животне средине и кратак опис система еколошког менаџмента предузећа;
- опис свих значајних директних и индиректних еколошких аспеката пословања који доводе до значајних утицаја предузећа на животну средину и објашњење природе утицаја који се односе на ове аспекте;
- опис циљева заштите животне средине и циљева повезаних са значајним еколошким аспектима и утицајима;
- резиме доступних података о перформансама предузећа остварених у односу на постављене циљеве заштите животне средине и циљева повезаних са значајним еколошким утицајима. Извештавањем треба обухватити кључне показатеље и друге релевантне постојеће показатеље еколошких перформанси;

⁴⁹⁰ Regulation (EC) No. 1221/2009, чл. 3, ст. 1, ст. 3. Државе чланице ЕУ формирају надлежне органе који ће бити одговорни за регистрацију предузећа (и шире, организација) са седиштем у ЕУ, а могу формирати и надлежне органе који ће бити одговорни за регистрацију предузећа изван ЕУ у складу са Уредбом Европске комисије бр. 1221/2009. Надлежни органи треба да контролишу пријаву и пријаву и одржавање предузећа при регистру, укључујући обуставу регистрације и брисање. Шире о формирању и улози надлежних органа видети: Regulation (EC) No. 1221/2009, чл. 11.

⁴⁹¹ Dixon, R.; Mousa, G. A.; Woodhead, A. (2005): The Role of Environmental Initiatives in Encouraging Companies to Engage in Environmental Reporting, *European Management Journal*, vol. 23, no. 6, стр. 706; Regulation (EC) No. 1221/2009, чл. 4, ст. 1.

⁴⁹² Regulation (EC) No. 1221/2009, чл. 6, ст. 1.

⁴⁹³ Regulation (EC) No. 1221/2009, анекс IV, део В.

- други фактори који се односе на еколошке перформансе укључујући перформансе остварене по основу законских одредби повезаних са њиховим значајним еколошким утицајима;
- позивање на важеће законске захтеве које се односе на животну средину;
- назив и акредитација или број лиценце тела за процену усаглашености, или физичког или правног лица, или удружења или групе таквих лица која је извршила верификацију и датум оверавања.

Имајући у виду да утицаји на животну средину произилазе из тзв. директних и индиректних еколошких аспеката пословања, за представљање директних еколошких аспеката дефинисани су кључни показатељи еколошких перформанси применљиви за све врсте предузећа.⁴⁹⁴ Кључни показатељи дати су у анексу IV одељак Ц2(а) Система за управљање заштитом животне средине и шеме провере и односе се на перформансе из области енергетске ефикасности, ефикасности материјала, потрошње воде, стварања отпада, биодиверзитета и емисија гасова са ефектом стаклене баште и укупних емисија у ваздуху.⁴⁹⁵ Припрема и састављање извештаја о заштити животне средине са наведеним елементима и кључним и другим релевантним показатељима еколошких перформанси, као и његова верификација и овера од стране акредитованог тела или лица чини основу Система за управљање заштитом животне средине и шеме провере.⁴⁹⁶ Такав извештај о заштити животне средине пружа, између осталог, могућност за стварање позитивне слике о перформансама предузећа код купаца, добављача, пословних партнера, запослених и других стејкхолдера предузећа.⁴⁹⁷ Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере је захтеван систем који обухвата интерну еколошку ревизију, односно систематску, документовану, периодичну и објективну процену еколошких перформанси пословања предузећа, система менаџмента и процеса намењених заштити животне средине, и екстерну еколошку ревизију коју спроводи трећа независна страна како би утврдила да ли почетна анализа еколошких аспеката пословања предузећа, еколошка политика, систем еколошког менаџмента, интерна еколошка ревизија и њена имплементација испуњавају

⁴⁹⁴ Beiersdorf, K. (2012): оп. цит., стр. 144; Regulation (EC) No. 1221/2009, Annex IV, Section C2(a).

⁴⁹⁵ Regulation (EC) No. 1221/2009, Annex IV, Section C2(a).

⁴⁹⁶ Dixon, R.; Mousa, G. A.; Woodhead, A. (2005): оп. цит., стр. 706.

⁴⁹⁷ Office for Official Publications of the European Communities (2001): *Guidance on the EMAS Environmental Statement*, <http://idec.gr/etiv/documents/Guidance%20on%20the%20EMAS%20environmental%20statement.pdf>, стр. 1.

одређене захтеве неопходне за регистрацију при *EMAS* систему.⁴⁹⁸ Имајући у виду да је међународни стандард *ISO 14001* (видети поглавље 1.1.3.1) саставни део Система за управљање заштитом животне средине и шеме провере, сва предузећа унета у *EMAS* регистар имају систем еколошког менаџмента успостављен према захтевима *EMAS*-а који је аутоматски у складу и са захтевима овог међународног стандарда.⁴⁹⁹ Иако је примена овог система још увек на добровољној основи, односно предузећа (и шире, организације) самостално доносе одлуку о томе да ли ће се регистровати или не, тренутно је више од 4.500 организација и око 7.800 филијала уписано у *EMAS* регистар.⁵⁰⁰

Општи интерес за питања у вези са заштитом животне средине и њихову повезаност са финансијским извештавањем на нивоу ЕУ јавља се 1992. године када је Европска комисија објавила документ под називом „Програм политике и акције Европске заједнице у вези са животном средином и одрживим развојем – ка одрживости“ (енгл. “*A European Community programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development – towards sustainability*“) који, између осталог, указује на потребу реформисања принципа и рачуноводствених концепата како би се обавезе и трошкови заштите животне средине укључили у финансијске извештаје.⁵⁰¹ Након ове иницијативе, Рачуноводствени саветодавни форум је 1995. године предложио укључивање питања заштите животне средине у Четврту и Седму директиву ЕУ (Директиве 78/660 и 83/349 Европске економске заједнице),⁵⁰² а 2001. године Европска комисија усвојила је „Препоруку за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа“ (енгл. “*Commission Recommendation on the recognition, measurement and dis-*

⁴⁹⁸ Dixon, R.; Mousa, G. A.; Woodhead, A. (2005): оп. цит., стр. 706; Regulation (EC) No. 1221/2009, чл. 2, ст. 16, ст. 24.

⁴⁹⁹ Шире о захтевима за успостављање система еколошког менаџмента и додатним питањима за предузећа при имплементацији Система за управљање заштитом животне средине и шеме провере видети: Regulation (EC) No. 1221/2009, Annex II.

⁵⁰⁰ European Commission (2014b): *About EMAS*, прегледано 27.03.2014, http://ec.europa.eu/environment/emas/about/index_en.htm.

⁵⁰¹ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 82. Поред великог броја предлога у области заштите животне средине које садржи, овај документ представља за Европску заједницу иницијативу у области рачуноводства која се пре свега односи на начине и средства која користе предузећа како би извештавала о финансијским аспектима повезаним са заштитом животне средине. Све већа пажња посвећена овим финансијским аспектима може допринети остваривању циљева програма, јер се узимањем у обзир трошкова заштите животне средине и еколошких ризика може повећати свест предузећа о заштити животне средине. Видети: Commission Recommendation of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies, *Official Journal of the European Communities*, Brussels, т. 1. (Референце из ове Препоруке Европске комисије биће надаље означене са Recommendation 2001/453/EC).

⁵⁰² Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 82.

closure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies”). Препоруком се појашњава постојећа рачуноводствена регулатива на нивоу ЕУ и дају смернице за побољшање квалитета, транспарентности и упоредивости података о заштити животне средине доступних у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа.⁵⁰³ Недостатак експлицитних правила допринео је ситуацији у којој различити стејкхолдери, укључујући регулаторне власти, инвеститоре, финансијске аналитичаре и јавност уопште могу сматрати да су информације о еколошким перформансама обелодањене од стране предузећа неадекватне или непоуздане и у којој је тешко вршити упоређивање између предузећа.⁵⁰⁴ Препорука Европске комисије као смерница за добровољно извештавање усвојена је са циљем решавања овог проблема и тиче се искључиво обелодањивања информација о еколошким аспектима пословања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа.⁵⁰⁵ Заправо, Препорука представља упутство за примену одредби Четврте и Седме директиве ЕУ које се тичу питања заштите животне средине.⁵⁰⁶

У изради Препоруке коришћено је неколико међународних рачуноводствених стандарда који су од посебног значаја за питања заштите животне средине, као што су МРС 36 – Умањење вредности имовине, МРС 37 – Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина и МРС 38 – Нематеријална имовина.⁵⁰⁷ Примера ради, према МРС 37 предузећа имају обавезу да врше резервисања за трошкове у вези са

⁵⁰³ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51.

⁵⁰⁴ Recommendation 2001/453/EC, 4, 5. Примера ради, инвеститори морају знати како и на који начин се предузећа баве питањима заштите животне средине, регулаторне власти су заинтересоване за праћење примене законодавства у области заштите животне средине и са тим повезане трошкове итд.

⁵⁰⁵ У Препоруци се наводи да је дошло до постепеног развоја засебних извештаја о заштити животне средине, посебно од стране предузећа која послују у секторима са значајним утицајима на животну средину, али и да различите групе стејкхолдера имају различите информационе потребе или их различито рангирају. Засебни извештаји о заштити животне средине задовољавају информационе потребе група стејкхолдера које су само делимично испуњене информацијама обелодањеним у годишњим рачунима и редовним годишњим финансијским извештајима предузећа. Према томе, циљ је да се засебни извештаји о заштити животне средине и годишњи рачуни и редовни годишњи финансијски извештаји учине конзистентнијим, кохезивнијим и блиско повезаним. Сврха Препоруке јесте промовисање овог циља, с обзиром на то да се применом смерница Препоруке обезбеђује укључивање информација о еколошким аспектима пословања у годишње рачуне и редовне годишње финансијске извештаје на начин који употпуњује детаљније и опсежније засебне извештаје о заштити животне средине. Видети: Recommendation 2001/453/EC, т. 11.

⁵⁰⁶ Recommendation 2001/453/EC, т. 14.

⁵⁰⁷ Recommendation 2001/453/EC, т. 15. Одредбе садржане у Препоруци треба да буду у складу са наведеним међународним рачуноводственим стандардима, уколико није другачије наведено.

обнављањем природних богатстава и заштитом животне средине.⁵⁰⁸ Као званичан документ Европске уније Препорука се састоји од четири поглавља, и то.⁵⁰⁹

- Делокруг – У првом поглављу се наводи да се Препорука односи само на информације о еколошким аспектима пословања обелодањеним у годишњим и консолидованим рачунима и годишњим и консолидованим годишњим финансијским извештајима предузећа. Препорука се бави питањима признавања, мерења и обелодањивања трошкова заштите животне средине, обавеза заштите животне средине, еколошких ризика и имовине која произилази из трансакција или догађаја који утичу или ће вероватно утицати на финансијски положај и резултате извештајног ентитета. Поред тога, Препорука идентификује врсту информација о еколошким аспектима пословања чије обелодањивање је сврсисходно и односи се на сва предузећа обухваћена Четвртом и Седмом директивом, као и на банке, друге финансијске институције и осигуравајућа друштва.
- Дефиниције – Друго поглавље обухвата дефиниције животне средине и трошкова заштите животне средине. За потребе ове Препоруке појам животне средине односи се на природно физичко окружење и обухвата ваздух, воду, земљиште, флору, фауну и необновљиве ресурсе, као што су фосилна горива и минерали. Трошкови заштите животне средине јесу трошкови предузетих мера од стране предузећа или од стране других у име предузећа како би се спречила, смањила или поправила штета нанета животној средини као резултат пословних активности предузећа. Ови трошкови обухватају, између осталог, одлагање и уништавање отпада, заштиту земљишта и површинских и подземних вода, заштиту чистог ваздуха и климе, смањење буке и заштиту биодиверзитета и одређених предела.⁵¹⁰
- Признавање и мерење – Треће поглавље се бави питањима признавања обавеза и трошкова заштите животне средине и мерења обавеза заштите животне средине. Обавеза заштите животне средине се признаје када је вероватно да ће одлив средстава која садрже економске користи довести до измирења садашње обавезе у вези са заштитом животне средине која произилази из прошлих

⁵⁰⁸ Дмитровић Шапоња, Љ.; Раковачки Тубић, С. (2010): оп. цит., стр. 132.

⁵⁰⁹ Recommendation 2001/453/EC, анекс.

⁵¹⁰ Трошкови настали као резултат казни или пенала за непоштовање прописа из области заштите животне средине, и по основу компензације трећим лицима услед губитка или повреде проузроковане неким ранијим загађењем животне средине искључени су из ове дефиниције. Видети: Recommendation 2001/453/EC, анекс 2, т. 3.

догађаја и чији се износ може поуздано одмерити. Трошкове заштите животне средине треба признати као расход периода у коме су настали, уколико не испуњавају критеријуме да буду признати као имовина.⁵¹¹ Износ обавезе треба да буде најбоља процена трошка насталог ради измирења обавезе на дан биланса стања, а на основу постојеће ситуације и узимајући у обзир будући развој у области технике и законодавства, у мери у којој је вероватно да ће до тих дешавања доћи. Износ треба да буде процена пуног износа обавезе независно од датума када је активност престала или обавеза требала да буде измирена.

- Обелодањивања – Последње поглавље се тиче обелодањивања. Информације о еколошким аспектима пословања треба да буду обелодањене у мери у којој су материјално значајне за финансијске перформансе или финансијски положај извештајног ентитета. У зависности од ставке и у складу са одредбама Четврте и Седме директиве информације треба обелоданити у оквиру редовног годишњег или консолидованог годишњег финансијског извештаја предузећа или у напоменама уз годишње и консолидоване рачуне.

Поред наведених смерница за добровољно извештавање на нивоу Европске уније усвојене су и одређене директиве и регулаторни захтеви према којима је извештавање о заштити животне средине обавезно, како би се повећао број предузећа која извештавају о еколошким аспектима пословања и њихови извештаји учинили упоредивим на основу обухватања заједничких показатеља еколошких перформанси пословања предузећа.

3.2.1.2 Захтеви за обавезно извештавање на нивоу Европске уније

Када је реч о регулативи обавезујућег карактера један од првих докумената усвојених на нивоу Европске уније јесте Директива о интегрисаном спречавању и контроли загађења (енгл. *Integrated Pollution Prevention and Control Directive – IPPC*). Ова Директива усвојена је 1996. године од стране Савета ЕУ и њоме је успостављен општи оквир за интегрисано спречавање и контролу загађења, односно прописане мере неопходне за имплементацију интегрисаног спречавања и контроле загађења како би се

⁵¹¹ Трошак заштите животне средине се може капитализовати ако је настао у циљу спречавања или смањења будуће штете или очувања ресурса, доноси будуће економске користи и задовољава услов прописан чланом 15, ставом 2 Четврте директиве. Видети: Recommendation 2001/453/EC, анекс 3, т. 12.

постигао висок степен заштите животне средине у целини.⁵¹² Сврха ове Директиве јесте постизање интегрисаног спречавања и контроле загађења које потиче из индустријских активности, као што су активности у сектору енергетске индустрије, производње и прераде метала, активности у сектору индустрије минерала, хемијске индустрије, управљање отпадом и друге активности.⁵¹³ У складу са *IPPC* Директивом, државе чланице су у обавези да пропишу услове за издавање дозвола постројењима (у којима се обавља нека од индустријских активности из наведених сектора) од стране надлежног органа, а на основу тога како та постројења контролишу, прате и извештавају о емисијама загађујућих материја.⁵¹⁴ Поред тога, државе чланице треба да на сваке три године, а по први пут у року од 18 месеци од дана када је ова Директива ступила на снагу, достављају Европској комисији податке о њеној имплементацији.⁵¹⁵ Директива о интегрисаном спречавању и контроли загађења замењена је Директивом о индустријским емисијама (енгл. *Industrial Emissions Directive – IED (Directive 2010/75/EU)*) која је ступила на снагу 6. јануара 2011. године,⁵¹⁶ и чији је главни циљ смањење загађења која потичу из различитих индустријских извора широм Европске уније.⁵¹⁷ *IPPC* Директивом је било обухваћено око 50.000 постројења, док *IED* Директива укључује неке нове активности у односу на *IPPC* Директиву што ће свакако довести до пораста броја постројења.⁵¹⁸

Европски регистар испуштања и преноса загађујућих материја (енгл. *European Pollutant Release and Transfer Register – E-PRTR*), као још један од захтева за обавезним извештавањем, установљен је Уредбом 166/2006 Европске комисије у облику јавно доступне електронске базе података.⁵¹⁹ Уредба садржи одредбе Протокола о регистру

⁵¹² Council Directive 96/61/EC of 24 September 1996 concerning integrated pollution prevention and control, *Official Journal of the European Communities*, Brussels, т. 9. (Референце из ове Директиве Савета ЕУ биће надаље означене са Council Directive 96/61/EC).

⁵¹³ Council Directive 96/61/EC, чл. 1. Видети листу индустријских активности у оквиру сваког од наведеног сектора обухваћених овом Директивом: Council Directive 96/61/EC, анекс 1.

⁵¹⁴ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51.

⁵¹⁵ Council Directive 96/61/EC, чл. 16, ст. 1.

⁵¹⁶ Рок за транспонување Директиве о индустријским емисијама у национално законодавство држава чланица био је 7. јануар 2013. године, а *IPPC* Директива је укинута 7. јануара 2014. године.

⁵¹⁷ Directive 2010/75/EU of the European Parliament and of the Council of 24 November 2010 on industrial emissions (integrated pollution prevention and control), *Official Journal of the European Union*, Strasbourg, чл. 1.

⁵¹⁸ European Commission (2014c): *The Industrial Emissions Directive, Summary of Directive 2010/75/EU on industrial emissions (integrated pollution prevention and control)*, прегледано 31.03.2014, <http://ec.europa.eu/environment/air/pollutants/stationary/ied/legislation.htm>.

⁵¹⁹ Regulation (EC) No. 166/2006 of the European Parliament and of the Council of 18 January 2006 concerning the establishment of a European Pollutant Release and Transfer Register, *Official Journal of*

испуштања и преноса загађујућих материја (енгл. *Protocol on Pollutant Release and Transfer Register – PRTR Protocol*) Економске комисије УН за Европу (енгл. *United Nations Economic Commission for Europe – UNECE*), усвојеног на Петој министарској конференцији „Животна средина за Европу“ 2003. године, који је развијен у оквиру и под окриљем Архуске конвенције и формално представља протокол уз Архуску конвенцију (видети поглавље 1.2.1.1).⁵²⁰ Овом Уредбом се захтева од постројења која предузимају неке од активности назначених у Анкесу 1 да извештавају о емисијама загађујућих материја и специфичних супстанци.⁵²¹ Регистар испуштања и преноса загађујућих материја, којим су обухваћени извештаји свих постројења која су у обавези да извештавају о утицају својих активности на животну средину, доприноси транспарентности, спречавању и смањењу загађења животне средине и омогућава учешће јавности у доношењу одлука које се тичу животне средине.⁵²² Као Регистар распрострањен широм Европе пружа лако доступне кључне податке о животној средини из индустријских постројења у државама чланицама ЕУ, на Исланду, у Лихтенштајну, Норвешкој, Србији и Швајцарској, а према новим подацима којима Регистар располаже више од 30.000 индустријских постројења, која покривају 65 економских активности широм Европе, је извештавало о емисијама загађујућих материја на годишњем нивоу.⁵²³

Са рачуноводственог аспекта, од посебног значаја је Директива 2003/51 Европске комисије, тзв. Модернизирајућа директива, која представља измену и допуну Четврте директиве, Седме директиве, Директиве 86/635/ЕЕЗ која се односи на годишње и консолидоване рачуне банака и других финансијских институција и Директиве 91/674/ЕЕЗ која се тиче годишњих и консолидованих рачуна осигуравајућих

the European Union, Strasbourg, чл. 1. (Референце из ове Уредбе биће надаље означене са Regulation (EC) No. 166/2006).

⁵²⁰ Gavrić, M. (2006): *Implementacija Protokola o registrima ispuštanja i prenosa zagađujućih materija u Republici Srbiji*, Regional Environmental Center, http://www.sepa.gov.rs/download/PRTR_Nacrt_izvestaja.pdf, стр. 3.

⁵²¹ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51. Анекс 1 Уредбе 166/2006 обухвата следеће активности: активности у енергетском сектору, сектору производње и прераде метала, сектору индустрије минерала, хемијске индустрије, сектору управљања отпадом и отпадним водама, сектору производње и прераде папира и дрвета, сектору интензивне сточарске производње и аквакултуре, активности везане за животињске и биљне производе у сектору хране и пића и друге активности. Regulation (EC) No. 166/2006, анекс 1.

⁵²² Regulation (EC) No. 166/2006, чл. 1.

⁵²³ The European Pollutant Release and Transfer Register (2011): *Welcome to E-PRTR*, прегледано 31.03.2014, <http://prtr.ec.europa.eu/>, <http://prtr.ec.europa.eu/FacilityLevels.aspx>.

друштвава.⁵²⁴ Модернизирајућа директива усвојена је 2003. године и њоме се од предузећа у Европској унији захтева укључивање не само финансијских, већ и нефинансијских кључних показатеља перформанси релевантних за одређени сектор, као и информација које се тичу питања заштите животне средине и запослених, у њихове редовне годишње и консолидоване годишње финансијске извештаје, уколико је то неопходно за разумевање развоја, перформанси или позиције предузећа.⁵²⁵ Захтеви ове Директиве у складу су и са смерницама за добровољно извештавање датим у оквиру Препоруке Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа.⁵²⁶ Узимајући у обзир природу развоја области финансијског рачуноводства и потенцијални терет који је стављен на мала и средња предузећа, државе чланице могу одлучити да изузму ова предузећа од обавезе обелодањивања нефинансијских информација у годишњем извештају.⁵²⁷ Следећа измена и допуна наведених рачуноводствених директива уследила је 2006. године након усвајања Директиве 2006/46 Европске комисије којом је за предузећа чијим се хартијама од вредности тргује на берзи уведена обавеза обелодањивања извештаја о корпоративном управљању као посебног и јасно идентификованог одељка у оквиру њиховог годишњег извештаја.⁵²⁸ Извештај о корпоративном управљању треба, у најмању руку, да пружи акционарима лако доступне кључне информације о праксама корпоративног управљања које се тренутно примењују у предузећу, укључујући и опис главних карактеристика свих постојећих система за управљање ризицима и система интерне контроле повезаних са процесом финансијског извештавања.⁵²⁹ До новембра 2009. године све државе чланице ЕУ транспоновале су Директиву 2003/51/ЕК и већина држава чланица транспоновало је Директиву 2006/46/ЕК у њихово национално законодавство.⁵³⁰ У протеклих неколико година Модернизирајућа директива и посебно

⁵²⁴ Шире о томе који су чланови наведених Директива и у ком делу измењени и допуњени: Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003, *Official Journal of the European Union*, Luxembourg. (Референце из ове Директиве биће надаље означене са Directive 2003/51/EC).

⁵²⁵ Directive 2003/51/EC, чл. 1, ст. 14b, чл. 2, ст. 10a. Члан 1 ове Директиве односи се на измену и допуну Четврте директиве, а члан 2 на измену и допуну Седме директиве ЕУ.

⁵²⁶ Directive 2003/51/EC, т. 9.

⁵²⁷ Directive 2003/51/EC, т. 9.

⁵²⁸ Directive 2006/46/EC of the European Parliament and of the Council of 14 June 2006, *Official Journal of the European Union*, Strasbourg, т. 10. (Референце из ове Директиве биће надаље означене са Directive 2006/46/EC).

⁵²⁹ Directive 2006/46/EC, т. 10.

⁵³⁰ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 51. Иако се Директива 2003/51 сматра обавезним

Директива 2006/46/ЕК као њена измена и допуна, допринеле су формирању свести међу предузећима о значају обелодањивања нефинансијских информација.⁵³¹

Тренутно важеће законодавство ЕУ, посебно Директива 2013/34/ЕУ о годишњим финансијским извештајима, консолидованим финансијским извештајима и повезаним извештајима одређених врста предузећа, тиче се обелодањивања нефинансијских информација на начин на који предузећа могу учинити јавно доступним одређене информације о еколошким, друштвеним и другим аспектима њихових активности.⁵³² Ова рачуноводствена директива замењује Четврту и Седму директиву, као и тзв. Модернизирајућу директиву, а државама чланицама дат је рок од две године од датума ступања на снагу ове директиве (тј. до 20. јула 2015. године) да своје прописе ускладе са захтевима исте.⁵³³ Међутим, имајући у виду да су се захтеви постојећег законодавства показали нејасним и неефикасним и да се примењују на различите начине у различитим државама чланицама, Европска комисија усвојила је 16. априла 2013. године предлог директиве за унапређење транспарентности одређених великих предузећа у вези са еколошким и друштвеним питањима.⁵³⁴ У самом тексту предлога ове директиве као кључни циљеви наводе се:⁵³⁵

- повећање транспарентности одређених предузећа и повећање релевантности, конзистентности и упоредивости тренутно обелодањених нефинансијских информација, јачањем и појашњењем постојећих захтева;
- повећање разноврсности у одборима предузећа кроз унапређену транспарентност како би се омогућио ефикасан надзор менаџмента и робусног управљања предузећем;

захтевом у погледу циља који је њоме постављен, државе чланице имају одређени степен флексибилности у погледу обавезне/добровољне природе ове Директиве приликом транспонувања исте у њихово национално законодавство.

⁵³¹ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 30.

⁵³² European Commission (2014a): *Statement – Disclosure of non-financial information by certain large companies: European Parliament and Council reach agreement on Commission proposal to improve transparency*, Brussels, прегледано: 01.04.2014, http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-29_de.htm?locale=en, стр. 2.

⁵³³ Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statement and related reports of certain types of undertakings, *Official Journal of the European Union*, Brussels, чл. 52, 53.

⁵³⁴ European Commission (2014a): оп. цит., прегледано: 01.04.2014, стр. 2.

⁵³⁵ European Commission (2013b): *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies and groups*, Strasbourg, прегледано 02.04.2014, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0207&from=EN>, стр. 3.

- повећање одговорности и перформанси предузећа, као и ефикасности јединственог тржишта.

Нова правила односиће се само на одређена велика предузећа (углавном предузећа чије се хартије од вредности котирају на берзи и финансијске институције) са више од 500 запослених, од којих ће се захтевати обелодањивање релевантних и корисних информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања (као што су информације о политикама, ризицима и резултатима у вези са заштитом животне средине, информације о друштвеним аспектима и аспектима који се тичу запослених у предузећу, о поштовању људских права, о питањима везаним за борбу против корупције и подмићивања, као и информације о разноврсности у управним одборима) у њиховим извештајима менаџмента.⁵³⁶ Једна од очигледних разлика у односу на Директиву 2013/34/ЕУ и постојеће законодавство, огледа се у томе да нефинансијске информације не треба више обелодањивати уопштено у оквиру годишњег извештаја, већ у оквиру извештаја менаџмента предузећа (који је саставни део годишњег извештаја). Крајем фебруара 2014. године Европски парламент и Савет постигли су договор у вези са овим предлогом Европске комисије,⁵³⁷ док је 15. априла Европски парламент усвојио Директиву која се тиче обелодањивања нефинансијских и разноврсних информација од стране одређених великих предузећа и групација.⁵³⁸ Да би ова Директива ступила на снагу неопходно је да у предстојећем периоду буде усвојена од стране Савета и објављена у службеном листу Европске уније.⁵³⁹

3.2.1.3 Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине

Обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја и састављање засебног извештаја о заштити животне средине, као две могуће форме извештавања о питањима заштите животне средине јесу подједнако важне. Заправо, може се рећи да су ове две форме извештавања комплементарне, ако се има у виду да оно о чему се извештавало у оквиру годишњег извештаја може бити оправдано или образложено у више детаља у самом извештају о заштити животне средине, тако да ове форме извештавања морају такође бити међусобно

⁵³⁶ European Commission (2014a): оп. цит., прегледано: 01.04.2014, стр. 1. Мала и средња предузећа биће изузета из овог захтева из разлога што би трошкови примене нових правила од стране ових предузећа могли надмашити користи.

⁵³⁷ Ибид., прегледано 02.04.2014, стр. 1-2.

⁵³⁸ European Commission (2014d): *Non-Financial Reporting*, прегледано 15.04.2014, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/non-financial_reporting/index_en.htm.

⁵³⁹ European Commission (2014d): оп. цит., прегледано 15.04.2014.

конзистентне.⁵⁴⁰ За разлику од Препоруке Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа и постојећих рачуноводствених директива на нивоу Европске уније које се односе на обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у годишњим (и консолидованим) финансијским извештајима, Федерација европских рачуновођа (енгл. *Federation of European Accountants*)⁵⁴¹ је 2000. године објавила документ под називом „Ка општеприхваћеном оквиру за извештавање о заштити животне средине“ (енгл. “*Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting*”). Овај Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине фокусиран је на основне принципе и квалитативне карактеристике које сваки екстерни и засебни извештај о заштити животне средине мора имати како би био сврсисходан за кориснике информација садржаних у њему.⁵⁴² Као полазна основа или модел за израду овог документа коришћен је Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја Комитета за међународне рачуноводствене стандарде из 1989. године.⁵⁴³

Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине садржи поред увода, дела који се односи на циљ самог документа, препорука и закључка још пет поглавља. У уводу је дата дефиниција извештавања о заштити животне средине, образложен делокруг и улога овог документа, његова повезаност са другим смерницама за извештавање, као и питања која треба размотрити у будућности.⁵⁴⁴ Према Федерацији европских рачуновођа извештавање о заштити животне средине подразумева припрему и обелодањивање информација о стању животне средине и еколошким перформансама пословања од стране менаџмента предузећа или организације које су намењене разним групама стејкхолдера.⁵⁴⁵ Циљ документа „Ка

⁵⁴⁰ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 83.

⁵⁴¹ Федерација европских рачуновођа (изворно *Fédération des Experts Comptables Européens – FEE*) је међународна непрофитна организација са седиштем у Бриселу која представља 48 установа професионалних рачуновођа и ревизора из 36 европских земаља, укључујући све (28) државе чланице ЕУ. Ова организација има за циљ да спроводи анализу и доприноси развоју професионалне, регулаторне и јавне политике релевантне за струку, пружа правовремене информације органима чланица и нуди лидерство у представљању професије. Поред тога, промовише сарадњу између органа чланица, представља европску рачуноводствену професију и препознаје јавни интерес. Федерација европских рачуновођа је такође регионална организација Међународне федерације рачуновођа (енгл. *International Federation of Accountants – IFAC*). Шире о Федерацији европских рачуновођа видети: <http://www.fee.be>.

⁵⁴² Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 82.

⁵⁴³ Wangombe, D. K. (2013b): оп. цит., стр. 599; *Fédération des Experts Comptables Européens (2000): Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting*, http://www.fee.be/images/publications/sustainability/Paper_Towards_a_Generally_Accepted_Framework_for_Environmental_Reporting173200561425.pdf, стр. 8.

⁵⁴⁴ *Fédération des Experts Comptables Européens (2000): оп. цит., стр. 3-6.*

⁵⁴⁵ Ибид., стр. 3.

општеприхваћеном оквиру за извештавање о заштити животне средине“ је да подстакне дијалог између професионалних рачуновођа, предузећа и група стејкхолдера у вези квалитативних карактеристика које извештаји о заштити животне средине морају поседовати.⁵⁴⁶ У оквиру пет поглавља овог документа Федерација се експлицитно бави питањима која се тичу циља извештавања о заштити животне средине, корисника и њихових информационих потреба, основних претпоставки извештавања о заштити животне средине, значаја квалитативних карактеристика у извештавању о заштити животне средине и садржине извештаја о заштити животне средине. Након сагледавања релевантности концептуалног оквира Комитета за међународне рачуноводствене стандарде из 1989. године за питања која се тичу извештавања о заштити животне средине, Федерација износи став да је овај рачуноводствени оквир веома битан са становишта квалитета извештавања и указује на своју намеру да настави са процесом консултација са одређеним појединцима и организацијама како би се установио општи оквир извештавања који, на крају, треба да буде усвојен на међународном нивоу.⁵⁴⁷

Циљ извештавања о заштити животне средине јесте пружање информација о утицају активности ентитета на животну средину и о еколошким перформансама пословања које су корисне стејкхолдерима приликом процене њиховог односа са извештајним ентитетом.⁵⁴⁸ Поред признавања и обелодањивања обавеза и трошкова заштите животне средине у мери у којој имају или могу имати материјално значајане ефекте на финансијску позицију предузећа, извештавање о заштити животне средине може имати за циљ и обелодањивање неких додатних информација, као што су информације о еколошким активностима предузете од стране предузећа како би се унапредио квалитет животне средине у локалној заједници или гарантовала безбедност запослених.⁵⁴⁹ Имајући у виду да је циљ финансијског извештавања пружање информација о позицијама активе, финансијској позицији и перформансама извештајног ентитета, обелодањивање ових додатних еколошких информација превазилази циљ финансијског извештавања и такве информације треба презентовати⁵⁵⁰ у засебном извештају о заштити животне средине. Када је реч о корисницима извештаја о заштити животне средине, круг корисника је знатно шири у

⁵⁴⁶ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 82.

⁵⁴⁷ Fédération des Experts Comptables Européens (2000): оп. цит., стр. 26.

⁵⁴⁸ Ибид., стр. 9.

⁵⁴⁹ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 85.

⁵⁵⁰ Ибид.

односу на круг примарних корисника финансијских извештаја који обухвата постојеће и потенцијалне инвеститоре, зајмодавце и друге повериоце. Поред финансијске заједнице, корисници извештаја о заштити животне средине су и запослени, локалне заједнице, владе и њихове агенције, купци, добављачи, као и активистичке и лоби групе, који имају потенцијално различите информационе потребе. Структура корисника и њихове информационе потребе дате су у табели 7.

Табела 7. Корисници и њихове информационе потребе

Корисници	Информационе потребе
Финансијска заједница	Информације о еколошким перформансама које имају утицај (директни или индиректни) на финансијске перформансе и процену финансијског ризика и нефинансијске еколошке информације, које су од значаја за доношење одлука о инвестирању, осигурању и кредитирању.
Запослени	Информације које ће им омогућити да се увере да је њихов послодавац одговоран и да се свим еколошким ризицима и ризицима везаним за здравље и безбедност ефикасно управља, да процене допринос њиховог рада укупним еколошким перформансама и да разумеју пословне разлоге за било какве еколошке активности и како те активности могу утицати на њихова радна места.
Локалне заједнице	Информације које ће им омогућити да разумеју како пословне активности предузећа утичу на квалитет ваздуха, земљишта и вода локалног подручја и да буду упознате са тим да у предузећу постоје процеси и програми за управљање еколошким ризицима и утицајима на животну средину.
Владе и њихове агенције	Информације које ће им омогућити да утврде како предузеће управља еколошким перформансама и шта предузима како би се те перформансе побољшале.
Купци	Информације на основу којих могу извршити процену погодности предузећа као потенцијалног добављача, нпр. упоређивањем перформанси тог предузећа са перформансама алтернативних добављача, информације о могућим ризицима и обавезама и утицајима производа и услуга предузећа на животну средину.
Добављачи	Информације које се тичу политике и начина плаћања, као и сталности пословања предузећа, информације на основу којих могу разумети приступ предузећа еколошком менаџменту.
Активистичке и лоби групе	Информације на основу којих могу идентификовати примере најбоље праксе и поставити бенчмарк еколошких перформанси.

Извор: Прилагођено према: Mongrut, S.; Chang, J.T. (2008): A Framework for Environmental Reporting Through Financial Statements, *Académicos Tecnológico de Monterrey Campus Querétaro*, vol. 3, no. 5, стр. 85; Fédération des Experts Comptables Européens (2000): *Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting*, http://www.fee.be/images/publications/sustainability/Paper_Towards_a_Generally_Accepted_Framework_for_Environmental_Reporting173200561425.pdf, стр. 10-14.

Информације о обавезама и трошковима заштите животне средине, резервисањима за трошкове у вези са обнављањем природних богатстава и заштитом животне средине, изложеност ризику и друге финансијске импликације доступне су у годишњим финансијским извештајима, док се нефинансијске еколошке информације, на основу којих шири круг корисника може утврдити да ли се предузеће на друштвено одговоран начин понаша према животној средини и које могу имати директан утицај на процес доношења одлука тих корисника, обелодањују у засебном извештају о заштити животне средине.⁵⁵¹ Приликом састављања извештаја о заштити животне средине морају бити задовољене одређене основне претпоставке, како би процеси мерења и извештавања били изводљиви и веродостојни, имајући у виду чињеницу да се утицаји на животну средину по природи ствари не јављају увек у истом временском периоду као и активност која их је проузроковала и нису увек у оквиру физичких (природних) граница извештајног ентитета.⁵⁵² Извештаји о заштити животне средине састављају се уз уважавање и испуњење следећих основних претпоставки.⁵⁵³

- претпоставка ентитета (енгл. *entity assumption*) – за било коју форму корпоративног извештавања битно је да су границе извештајног ентитета јасно дефинисане од стране менаџмента и да су јасно и експлицитно наведене у самом извештају. У случају извештавања о заштити животне средине је подједнако важно јасно идентификовати границе извештајног ентитета и не дозволити или не охрабрити иницијатора или сарадника да утицаје на животну средину прикрије у оквиру формалних законских граница, као што то може бити у случају куповине осетљивих материјала (нпр. тврде дрвене грађе из кишних шума);
- обрачунска основа рачуноводства (енгл. *accrual basis assumption*) – практична примена обрачунске основе рачуноводства захтева да резултате или утицаје активности треба обелоданити у периоду у коме те активности настају. За извештавање о заштити животне средине потреба за промптним извештавањем вероватно значи да ће пуно признавање крајњих утицаја по правилу захтевати примену обрачунске основе, при чему се као критичан догађај узима почетак производње (тачка производње), ако не и раније. Примери могу укључивати удаљене утицаје из емисија у ваздуху (киселе кише), загађење земљишта

⁵⁵¹ Fédération des Experts Comptables Européens (2000): оп. цит., стр. 11.

⁵⁵² Ибид., стр. 15.

⁵⁵³ Ибид., стр. 16-19.

(потенцијалне утицаје подземних вода) и екстракцију сировина (еколошки поремећај);

- претпоставка сталности ентитета (енгл. *going concern assumption*) – од предузећа које послује у складу са претпоставком сталности пословања очекује се да настави са радом у догледној будућности. Обавезе за трошкове заштите животне средине (као што су трошкови ремедијације земљишта) ће морати да буду признате у финансијским извештајима под претпоставком сталности пословања, све док постоји законска или уговорена обавеза;
- принцип материјалности (енгл. *materiality principle*) – Материјалност је принцип који се односи на релевантност и према овом принципу информација је релевантна за корисника уколико је материјално значајна у финансијском смислу, што значи да њено презентовање или изостављање може утицати на одлуку корисника. Примена принципа материјалности у извештавању о заштити животне средине је комплекснија и може више зависити од природе и околности неке ставке или догађаја. Поред тога, оно што ће се сматрати материјално значајним од стране једне групе корисника, може се разликовати са становишта друге групе.

Дакле, у односу на припрему и састављање финансијских извештаја где према актуелном концептуалном оквиру из 2010. године морају бити задовољене две основне претпоставке (претпоставка сталности ентитета и обрачунска основа рачуноводства) – видети поглавље 2.1.2.2.3, а принцип материјалности је дат у оквиру квалитативних карактеристика финансијских информација, састављање извештаја о заштити животне средине подразумева задовољење и претпоставке ентитета. Након сагледавања циља, корисника и њихових информационих потреба, као и основних претпоставки извештавања о заштити животне средине, неопходно је указати и на значај квалитативних карактеристика за овај вид извештавања. Када је реч о финансијском извештавању сматра се да су квалитативне карактеристике особине које чине објављене информације корисним, док се у случају извештавања о заштити животне средине сматра да ће на одговарајући начин модификована тумачења истих карактеристика побољшати корисност и самим тим релевантност извештаја о заштити

животне средине.⁵⁵⁴ Полазећи од тога, информације садржане у извештајима о заштити животне средине морају поседовати следеће квалитативне карактеристике:⁵⁵⁵

- релевантност – да би информација била корисна мора да буде релевантна за потребе доношења одлука корисника. У извештавању о заштити животне средине предвиђајућа улога информације може бити мање значајна него што је то случај у финансијском извештавању, а питање шта је или није релевантно може се најбоље проценити на основу истраживања потреба стејкхолдера;
- поузданост – информација је поуздана када не садржи материјално значајне грешке и предрасуде, и када се корисници могу ослонити на чињеницу да је информација верно представљена. Неколико различитих међусобно повезаних особина доприносе поузданости, а то су верно представљање, суштина изнад форме, неутралност, потпуност и опрезност. Начин на који су еколошки аспекти описани, односно представљени биће важан за њихово разумевање од стране корисника, посебно ако се има у виду да су често ови извештаји техничке природе. Представљање информација у складу са њиховом еколошком суштином и контекстом, а не само на основу њиховог правног облика је такође важно. У случају извештавања о заштити животне средине подаци често могу бити тачни, али без контекста или бенцмарка не могу бити корисни. Извештаји о заштити животне средине нису неутрални, ако избором/пропустом или презентовањем информација утичу на доношење одлука или судова, што значи да информације треба презентовати на непристрасан начин. Све ставке које се могу сматрати значајним треба да буду обухваћене извештајем, односно треба размотрити извештавање како о индиректним тако и о директним ефектима на животну средину. Главни фактор у извештавању о заштити животне средине јесте неизвесност, посебно у погледу могућих или потенцијалних последица еколошких инцидената и неконтролисаних испуштања загађујућих материја;
- јасност – јасност је суштински квалитет сваке форме извештавања. У случају извештавања о заштити животне средине треба претпоставити да су корисници у разумној мери упознати са проблемима са којима се суочава индустријски сектор, иако такво знање може бити недовољно да омогући корисницима лако разумевање презентованих техничких информација;

⁵⁵⁴ Ибид., стр. 20.

⁵⁵⁵ Ибид., стр. 20-24.

- упоредивост – неки корисници еколошких информација ће хтети да прате и упореде еколошке перформансе пословања предузећа током времена како би утврдили значајне трендове, неки ће хтети да упореде резултате различитих предузећа, посебно у индустријским секторима. Конзистентност у признавању, одмеравању и презентацији еколошких информација је стога од суштинског значаја;
- благовременост – овај Предлог оквира не прописује како и када извештаји о заштити животне средине треба да буду објављени, али се препоручује да сви извештаји садрже јасну назнаку која се тиче обухваћеног извештајног периода и образложење избора извештајног периода и/или учесталости извештавања;
- веродостојност – у циљу успостављања неопходног степена поверења различитих група стејкхолдера, менаџмент предузећа треба да обезбеди веродостојност и поузданост презентованих еколошких информација. Независна екстерна верификација је један метод за унапређење веродостојности тј. кредибилитета екстерних извештаја.

Разматрањем значаја квалитативних карактеристика у извештавању о заштити животне средине се такође може потврдити употреба Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја из 1989. године као основног модела за израду овог Предлога оквира, с обзиром на то да се према актуелном Концептуалном оквиру за финансијско извештавање све квалитативне карактеристике деле на фундаменталне (релевантност и веродостојна презентација) и унапређујуће (упоредиве, проверљиве, благовремене и разумљиве) – видети поглавље 2.1.2.2.2. Иако је фокус документа „Ка општеприхваћеном оквиру за извештавање о заштити животне средине“ на развоју оквира основних претпоставки и квалитативних карактеристика које подупиру извештавање о заштити животне средине, постоји и потреба за проширењем оквира како би се пружило упутство у вези садржине извештаја о заштити животне средине, односно утврдили елементи које извештајем треба обухватити.⁵⁵⁶ За разлику од садржине еколошких информације презентованих у оквиру финансијских извештаја, која у великој мери зависи од посебног рачуноводственог третмана питања заштите животне средине у финансијским извештајима, садржина засебних извештаја о заштити животне средине може се разрадити са више флексибилности.⁵⁵⁷ Ово из разлога што извештавање о заштити животне средине није стандардизовано, већ

⁵⁵⁶ Ибид., стр. 25.

⁵⁵⁷ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 86.

постоје разне смернице и упутства за извештавање усвојена на националном, регионалном и међународном нивоу. На међународном нивоу најзначајније су смернице установљене од стране Глобалне иницијативе за извештавање и Међународног савета за интегрисано извештавање.

3.2.2 Глобална иницијатива за извештавање

Информације о еколошким аспектима пословања могу се обелодањивати, као што смо већ видели, кроз годишњи извештај предузећа и у оквиру засебног извештаја о заштити животне средине. Поред ове две форме извештавања, информације о еколошким аспектима пословања могу бити презентоване и као саставни део извештаја о одрживом развоју, при чему локација информација не би требало значајно да утиче на њихову веродостојност.⁵⁵⁸ Извештаји који се презентују ван финансијских извештаја излазе из оквира МСФИ,⁵⁵⁹ због чега је било неопходно установити смернице и упутства за припрему и састављање извештаја о одрживом развоју. С тим у вези основана је организација Глобална иницијатива за извештавање која својим активностима и установљеним смерницама настоји да подржи предузећа у састављању извештаја о одрживом развоју који интегрише економске, еколошке и друштвене аспекте пословања предузећа.

3.2.2.1 Развој, концепт и циљ Глобалне иницијативе за извештавање

На међународном нивоу, Глобална иницијатива за извештавање са смерницама за извештавање прихваћеним широм света пружа тренутно највећи допринос хармонизацији извештавања о одрживом развоју.⁵⁶⁰ Глобална иницијатива за извештавање (енгл. *Global Reporting Initiative – GRI*) као организација основана је 1997. године у Бостону на иницијативу Коалиције за еколошки одговорне привреде (*Ceres* коалиције –видети поглавље 1.1.3.1) и *Tellus* института (енгл. *Tellus Institute*)⁵⁶¹.⁵⁶² Пет

⁵⁵⁸ Fédération des Experts Comptables Européens (2000): оп. цит., стр. 3.

⁵⁵⁹ Дмитровић Шапоња, Љ.; Раковачки Тубић, С. (2010): оп. цит., стр. 132.

⁵⁶⁰ Beiersdorf, K. (2012): оп. цит., стр. 137.

⁵⁶¹ *Tellus* институт је основан 1976. године као интердисциплинарна непрофитна истраживачка и политичка организација. Седиште инситута је у Бостону. Институт је током свог постојања спровео око 3.500 пројеката широм света поставши тиме интернационални лидер по питању ресурса и еколошких стратегија, као и пружања помоћи при обликовању ембрионске области одрживог развоја. Мисија института јесте унапређење одрживости, једнакости и добробити глобалне цивилизације кроз истраживање, образовање и одређене акције и активности. Шире о *Tellus* институту видети: <http://www.tellus.org>.

⁵⁶² GRI (2014): оп. цит., прегледано 09.04.2014.

година након покретања овог пројекта, Глобална иницијатива за извештавање је формално инаугурисана као организација сарадник Еколошког програма Уједињених нација (енгл. *United Nations Environment Programme – UNEP*) и постала правно независна непрофитна организација са седиштем у Амстердаму.⁵⁶³ Слично задатку који Комитет за међународне рачуноводствене стандарде/Одбор за међународне рачуноводствене стандарде има у области финансијског извештавања, Глобална иницијатива за извештавање преузела је на себе задатак установљавања међународно важећих правила за припрему и састављање извештаја о одрживом развоју, њиховог континуираног побољшавања и прилагођавања потребама стејкхолдера, као и рад на прихватању ових правила широм света.⁵⁶⁴ Мисија ове организације јесте да извештавање о одрживом развоју постане стандардна пракса за сва предузећа (и шире, организације), пружајући кроз оквир за извештавање адекватну метрику и методе за мерење и извештавање о економским, еколошким и друштвеним перформансама.⁵⁶⁵

Глобална иницијатива за извештавање заснована је на концепту ангажовања више стејкхолдера (енгл. *Multi-Stakeholder Engagement Concept*), што заправо значи да све групе стејкхолдера (предузећа и организације које састављају извештај о одрживом развоју, институционални инвеститори, синдикати запослених, организације за људска права и заштиту животне средине и бројне друге институције) блиско сарађују и размењују своје идеје и предлоге ради остваривања једног заједничког циља.⁵⁶⁶ Тај заједнички циљ јесте установљавање и даље развијање оквира за извештавање о одрживом развоју који потпомаже хармонизацију свих стандарда значајних за одрживи развој.⁵⁶⁷ Из тог разлога, *GRI* настоји такође да принципе и смернице других организација и иницијатива (Глобални договор Уједињених нација, Смернице за мултинационална предузећа Организације за економску сарадњу и развој, *ISO 14001*, *ISO 26000* и др. – видети поглавље 1.1.3.1) које се залажу за широку примену принципа

⁵⁶³ Ибид.

⁵⁶⁴ Haller, A.; Ernstberger, J. (2006): Global Reporting Initiative – Internationale Leitlinien zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten, *Betriebs-Berater*, vol. 61, no. 46, стр. 2517-2518; Beiersdorf, K. (2012): оп. цит., стр. 138. За разлику од МСФИ ова правила нису ограничена само на предузећа, већ би требало да омогуће свим врстама организација које састављају извештај о одрживом развоју да пруже праву слику о њиховим економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања. Извештавање о одрживом развоју не представља замену, већ допуну финансијског извештавања, тако што се перформансе предузећа представљају у једном ширем контексту и фокус се ставља на макроекономске и друштвене утицаје делатности предузећа. Видети: Haller, A.; Ernstberger, J. (2006): оп. цит., стр. 2518.

⁵⁶⁵ GRI (2014): оп. цит., прегледано 09.04.2014.

⁵⁶⁶ Haller, A. (2006): Nachhaltigkeitsleistung als Element des Value Reporting, *Zeitschrift für Controlling und Management*, vol. 50, no. 3, стр. 67; Haller, A.; Ernstberger, J. (2006): оп. цит., стр. 2518.

⁵⁶⁷ Simon-Heckroth, E. (2014): Nachhaltigkeitsberichterstattung und Integrated Reporting – Neue Anforderungen an den Berufsstand, *Die Wirtschaftsprüfung*, vol. 67, no. 6, стр. 317.

одрживости и друштвене одговорности предузећа у корпоративном управљању и систему менаџмента предузећа, укључи у своја правила.⁵⁶⁸ Правила и норме установљене од стране *GRI* намењене су организацијама свих врста и величина и њихова примена је на добровољној основи.⁵⁶⁹ У развоју смерница за извештавање о одрживом развоју *GRI* има за циљ да:⁵⁷⁰

- представи јасну слику о утицају пословања предузећа (и шире, организација) на животну средину и људе;
- олакша доношење одлука о инвестирању;
- пружи корисницима поуздане информације које су релевантне за њихове потребе;
- помогне предузећима (и шире, организацијама) која састављају извештај у процени њихових перформанси и напретка;
- успостави широко прихваћене принципе екстерног извештавања; и
- промовише транспарентност и кредибилитет.

Развијене смернице за извештавање о одрживом развоју применљиве су за различите форме извештавања о одрживом развоју, и то за састављање самосталног извештаја о одрживом развоју, за обелодањивање информација о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања предузећа у оквиру годишњег извештаја, или у оквиру извештаја менаџмента, затим за извештавање о одрживом развоју на веб-сајту предузећа или за комбиноване приступе.⁵⁷¹ *GRI* је значајно утицао на процес међународне стандардизације извештавања о одрживом развоју.⁵⁷² Полазећи од своје широке оријентисаности ка стејкхолдерима и од наведених циљева у развоју оквира за извештавање о одрживом развоју, *GRI* је постао најрелевантнија институција у контексту извештавања о одрживом развоју, што се огледа и у емпиријским истраживањима публикованих извештаја о одрживом развоју.⁵⁷³ Према подацима саме организације више од 1.900 предузећа и организација из 76 земаља је 2013. године објавило извештај о одрживом развоју састављен у складу са *GRI* смерницама за

⁵⁶⁸ Haller, A.; Ernstberger, J. (2006): оп. цит., стр. 2518.

⁵⁶⁹ Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): Извештавање о еколошким аспектима пословања предузећа као део извештавања о одрживом развоју, *Ecologica*, вол. 20, бр. 71, стр. 389.

⁵⁷⁰ Ибид. Преузето из: Dixon, R, Mousa, GA & Woodhead, A 2005, The Role of Environmental Initiatives in Encouraging Companies to Engage in Environmental Reporting, *European Management Journal*, vol. 23, no. 6, стр. 707-708.

⁵⁷¹ Kajüter, P. (2014): Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den G4-Leitlinien der GRI, *Die Wirtschaftsprüfung*, vol. 67, no. 12, стр. 600.

⁵⁷² Simon-Heckroth, E. (2014): оп. цит., стр. 317.

⁵⁷³ Haller, A.; Ernstberger, J. (2006): оп. цит., стр. 2518; Moneva, J. M.; Archel, P.; Correa, C. (2006): GRI and the camouflaging of corporate unsustainability, *Accounting Forum*, vol. 30, no. 2, стр. 126.

извештавање о одрживом развоју.⁵⁷⁴ Чињеницу да су *GRI* смернице за извештавање најсвеобухватније и најзаступљеније упутство за извештавање о одрживом развоју потврђују и истраживања спроведена од стране ревизорске куће *KPMG*.⁵⁷⁵ Према истраживању из 2013. године преко три четвртине (78%) од укупно 4.100 највећих предузећа (*N100 companies*) и 82% од 250 највећих предузећа на свету (*G250 companies*) саставља извештај о одрживом развоју на основу *GRI* смерница за извештавање, док остала предузећа користе националне смернице за извештавање или не наводе на основу којих смерница и упутстава су припремила и саставила извештај о одрживом развоју.⁵⁷⁶ Због своје очигледне прихваћености широм света *GRI* смернице за извештавање могу се данас *de facto* сматрати стандардом.⁵⁷⁷

3.2.2.2 Структура смерница Глобалне иницијативе за извештавање

Смернице за извештавање о одрживом развоју установљене од стране Глобалне иницијативе за извештавање помажу предузећима (и шире, организацијама) широм света да извештавају о њиховим економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања.⁵⁷⁸ Прва верзија *GRI* смерница за извештавање о одрживом развоју (*G1*) за веома мали број предузећа објављена је јуна 2000. године као резултат повратних информација и коментара на претходну пилот верзију тестирану од стране 21 предузећа.⁵⁷⁹ Друга генерација смерница, позната као *G2*, презентована је на већ поменутом Светском самиту посвећеном одрживом развоју који је одржан у Јоханесбургу (видети поглавље 1.2.1.1) и састојала се од 11 принципа извештавања и 97 свеобухватних показатеља перформанси пословања.⁵⁸⁰ Разлике између прве и друге верзије смерница су се, пре свега, односиле на број показатеља економских, еколошких и друштвених перформанси пословања, начин концептуализације ових показатеља и

⁵⁷⁴ GRI (2014): *Sustainability Disclosure Database – GRI Reports List*, прегледано 09.04.2014, <http://database.globalreporting.org/pages/about>.

⁵⁷⁵ Krstić, B.; Stojanović, M.; Stanišić, T. (2012): Sustainability Reporting in Order to Improve Companies' Socially Responsible Practices, Proceedings: *Nauka-biznes-obrazovanje: Problemi i perspektivi kompetentnogostnogo vzajmodejstvija*, Uljanovskii gosudarstvennij Universitet – Institut ekonomiki i biznisa, Uljanovsk, Russia, 22 October 2012, стр. 145.

⁵⁷⁶ KPMG (2013): оп. цит., стр. 31.

⁵⁷⁷ Simon-Heckroth, E. (2014): оп. цит., стр. 317.

⁵⁷⁸ Blab, D.; Stojanović, M. (2013): The Application of the GRI Guidelines in the Public Sector, Proceedings of the International Conference: *International Dialogue: East-West*, PVU International Slavic Institute G.R. Derzhavin Sveti Nikole, Sveti Nikole, Macedonia, 19-20 April 2013, стр. 506.

⁵⁷⁹ Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): Sustainability Reporting in accordance to the G4 Guidelines of the Global Reporting Initiative, *Ecologica*, vol. 21, no. 74, стр. 199; Monevaa, J. M.; Archel, P.; Correa, C. (2006): оп. цит., стр. 122.

⁵⁸⁰ Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): оп. цит., стр. 199; Monevaa, J. M.; Archel, P.; Correa, C. (2006): оп. цит., стр. 122.

разматрања интегративних показатеља, али и на усвајање концептуалног оквира за финансијско извештавање Одбора за међународне рачуноводствене стандарде као основе за даљи развој смерница.⁵⁸¹ Године 2006. издата је трећа генерација смерница (G3), у чијем развоју и установљавању је учествовало преко 3.000 експерата из света бизниса, цивилног друштва и радничког покрета.⁵⁸² Након објављивања G3 верзије, Глобална иницијатива за извештавање не само да је проширала своју стратегију и оквир за извештавање, већ је и формирала партнерства са Глобалним договором Уједињених нација, Организацијом за економску сарадњу и развој, Међународном организацијом за стандардизацију и другим организацијама и институцијама.⁵⁸³

Смернице за извештавање о одрживом развоју G3 (енгл. *Sustainability Reporting Guidelines G3*) састоје се од принципа за дефинисање садржине извештаја и обезбеђивање квалитета презентованих информација, затим стандардних података који обухватају показатеље перформанси и друге ставке које се обелодањују, као и од упутства о посебним техничким питањима при извештавању.⁵⁸⁴ Принципи које предузећа (и шире, организације) треба да поштују при састављању извештаја, а тичу се дефинисања садржине истог јесу материјалност, укљученост стејкхолдера, контекст одрживости и потпуност.⁵⁸⁵ Одлуке везане за састављање извештаја треба да буду засноване на принципима дефинисања квалитета информација садржаних у извештају који су фундаментални за постизање ефикасне транспарентности. Квалитет информација постиже се уз уважавање принципа равнотеже, упоредивости, тачности, благовремености, јасности и поузданости.⁵⁸⁶ У оквиру стандардних података дефинисане су три категорије обелодањивања, и то стратегија и профил предузећа (и шире, организације) где се обелодањује стратегија, профил и управљање предузећем чиме се ствара општи контекст за разумевање перформанси предузећа; менаџмент приступ где се описује како предузеће решава и одговора на дати сет питања у циљу

⁵⁸¹ Moneva, J. M.; Archel, P.; Correa, C. (2006): оп. цит., стр. 122, 128. Приликом израде прве верзије GRI смерница као основа је у одређеној мери коришћен Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине Федерације европских рачуновођа, с обзиром на то да су многи квалитативни аспекти овог предлога садржани у верзији смерница G1. *Fédération des Experts Comptables Européens* (2000): оп. цит., стр. 4.

⁵⁸² GRI (2014): оп. цит., прегледано 09.04.2014.

⁵⁸³ Ибид. Смернице за извештавање о одрживом развоју G3 су развијене тако да буду компатибилне са десет универзалних принципа Глобалног договора Уједињених нација (видети поглавље 1.1.3.1).

⁵⁸⁴ Krstić, B.; Stojanović, M.; Stanišić, T. (2012): оп. цит., стр. 144-145; Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 389

⁵⁸⁵ Шире о принципима за дефинисање садржине извештаја видети: GRI (2006): *Sustainability Reporting Guidelines, Version 3*, Amsterdam, т. 1.1. (Референце из Смерница за извештавање о одрживом развоју G3 биће надаље означене скраћеницом GRI-G3).

⁵⁸⁶ Шире о принципима за обезбеђивање квалитета презентованих информација видети: GRI-G3, т. 1.2.

обезбеђења контекста за разумевање перформанси у одређеној области и показатељи перформанси који пружају упоредиве информације о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања.⁵⁸⁷ Стандардни подаци верзије смерница G3 састоје се од укупно 121 показатеља, од тога 42 показатеља се односе на опште информације о предузећу (стратегија и анализа, организациони профил, параметри извештаја, управљање, обавезе и ангажовање), а 79 показатеља тичу се наведених категорија перформанси (9 показатеља економских перформанси, 30 показатеља еколошких перформанси и 40 показатеља друштвених перформанси).⁵⁸⁸ Ниво обелодањивања стандардних података утврђује се на основу тзв. система Нивоа примене (енгл. *Application Levels*).⁵⁸⁹ Постоје три нивоа примене у оквиру овог система C, B и A (где ниво примене A представља максимум) и знак + се може додати сваком нивоу уколико је извештај екстерно верификован, односно био предмет уверавања од стране трећег лица.⁵⁹⁰ Предузећа (и шире, организације) имају на располагању две могућности у вези са проценом нивоа обелодањивања стандардних података: да сама изврше процену и затим затраже од GRI да изврши проверу нивоа примене или да процену повере трећој страни.⁵⁹¹ Поред Смерница за извештавање о одрживом развоју G3, GRI Оквир за извештавање обухвата и Протоколе показатеља (енгл. *Indicator Protocols*) где су дата објашњења за сваки показатељ перформанси, Додатке за секторе (енгл. *Sector Supplements*) који садрже посебне информације и перформансе одрживог развоја за сваки појединачни сектор и Граничне и техничке протоколе (енгл. *Boundary and Technical Protocols*) којим се дефинише садржина извештаја о одрживом развоју.⁵⁹²

Смернице за извештавање о одрживом развоју као темељ GRI Оквира односе се на обелодањивање информација везаних за одрживи развој, а предузећа (и шире, организације) их могу усвојити флексибилно и постепено и тиме обезбедити транспарентност њихових перформанси у кључним димензијама одрживости. Марта месеца 2011. године GRI је објавио Смернице за извештавање о одрживом развоју G3.1

⁵⁸⁷ Spasić, D.; Stojanović, M. (2013): оп. цит., стр. 237-238; Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 389. Показатељи перформанси подељени су на три категорије: показатељи економских перформанси, показатељи еколошких перформанси и показатељи друштвених перформанси. Категорија показатеља друштвених перформанси се даље дели на четири подкатеорије: радне праксе и достојанствен рад, људска права, друштво и одговорност за производ. Шире о општим показатељима и врстама показатеља перформанси, њиховим ознакама и називима видети: GRI-G3, т. 2.

⁵⁸⁸ Krstić, B.; Stojanović, M.; Stanišić, T. (2012): оп. цит., стр. 145; Видети табелу бр. 1: Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 389.

⁵⁸⁹ Krstić, B.; Stojanović, M.; Stanišić, T. (2012): оп. цит., стр. 145.

⁵⁹⁰ Ибид.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2013): оп. цит., стр. 238.

⁵⁹¹ Krstić, B.; Stojanović, M.; Stanišić, T. (2012): оп. цит., стр. 145.

⁵⁹² Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): оп. цит., стр. 199.

које представљају ажурирану и комплетирану верзију смерница G3 и обухватају упутства за извештавање о перформансама повезаним са заједницом, полом и људским правима, а могу се примењивати до 31. децембра 2015. године.⁵⁹³ Структура Смерница за извештавање G3.1 је идентична структури смерница датој у верзији G3, односно обухвата принципе извештавања и упутства за извештавање, као и стандардне податке. Суштинска разлика између ове две верзије смерница тиче се броја показатеља које предузећа (и шире, организације) треба да обелодане у свом извештају о одрживом развоју, при чему је број показатеља који се тичу општих информација о предузећу остао непромењен, а број показатеља перформанси пословања је повећан за 5 показатеља и то у оквиру категорије показатеља друштвених перформанси пословања. Дакле, према верзији смерница за извештавање G3.1 стандардни подаци обухватају укупно 126 показатеља (42 показатеља који се односе на опште информације о предузећу и 84 показатеља перформанси пословања).⁵⁹⁴ Утврђивање нивоа обелодањивања стандардних података врши се на исти начин као и код верзије смерница G3, односно применом критеријума система Нивои примене који обухвата три различита нивоа (C, B и A), при чему је за сваки ниво детерминисан укупан број показатеља које предузеће треба обелоданити како би примена смерница за извештавање била процењена на једном од датих нивоа.⁵⁹⁵ Четврта и последња верзија смерница за извештавање (G4) објављена је маја месеца 2013. године са циљем да ова верзија у поређењу са верзијом G3.1 буде разумљивија и њена примена у процесу припреме извештаја о одрживом развоју буде ефикаснија и ефективнија.⁵⁹⁶ Структура најновије верзије смерница за извештавање о одрживом развоју биће у наставку детаљније разрађена.

3.2.2.3 Смернице за извештавање о одрживом развоју G4

Најновија верзија смерница за извештавање о одрживом развоју G4 јесте резултат међународног процеса консултација, у коме су укључени коментари и

⁵⁹³ Ибид.

⁵⁹⁴ Шире о општим показатељима и врстама показатеља перформанси пословања, њиховим ознакама и називима видети: GRI (2011): *Sustainability Reporting Guidelines, Version 3.1*, Amsterdam, т. 1.2. (Референце из Смерница за извештавање о одрживом развоју G3.1 биће надаље означене скраћеницом GRI-G3.1).

⁵⁹⁵ Шире о систему Нивои примене видети: GRI-G3.1, Application Levels, стр. 1-3.

⁵⁹⁶ Maniora, J. (2013): Der GRI G4 Standard – Synergie oder Antagonismus zum IIRC-Rahmenwerk? – Erste empirische Ergebnisse über das Anwendungsverhältnis beider Rahmenwerke, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 10, стр. 479.

мишљења великог број стејкхолдера.⁵⁹⁷ Структуру те верзије смерница чине два дела. Први део Принципи извештавања и стандардни подаци (енгл. *Reporting Principles and Standard Disclosures*) обухвата принципе извештавања, стандардне податке, критеријуме које организација треба применити како би свој извештај о одрживом развоју припремила у складу са смерницама и дефиниције кључних појмова. Други део Приручник за имплементацију (енгл. *Implementation Manual*) садржи објашњења како применити принципе извештавања, како припремити информације за обелодањивање, како тумачити различите концепте у смерницама, упућивање на друге изворе, речник и опште напомене везане за извештавање. За припрему и састављање извештаја о одрживом развоју примарни извор информација јесте први део смерница који се тиче принципа извештавања и стандардних података.⁵⁹⁸ Принципи које предузећа (и шире, организације) треба да примењују у припреми и састављању извештаја о одрживом развоју ради постизања транспарентности у извештавању идентични су принципима садржаним у претходним верзијама смерница (верзије G3.1 и G3). Принципи за дефинисање садржине извештаја описују процес који се примењује за идентификовање садржине коју извештај мора обухватити, узимајући у обзир активности и утицаје предузећа, као и битна очекивања и интересе његових стејкхолдера, а подразумевају следеће принципе:⁵⁹⁹

- укљученост стејкхолдера – предузеће треба идентификовати своје стејкхолдере и описати на који начин је одговорило на њихова оправдана очекивања и интересе;
- контекст одрживости – у извештају треба приказати перформансе предузећа у ширем контексту одрживости;
- материјалност – извештајем треба обухватити аспекте који одражавају значајне економске, еколошке и друштвене утицаје предузећа или значајно утичу на процене и одлуке стејкхолдера; и
- потпуност – у извештају треба укључити материјално значајне аспекте и њихове границе у мери довољној да одражавају значајне економске, еколошке и друштвене утицаје и да омогуће стејкхолдерима да изврше процену перформанси предузећа у извештајном периоду.

⁵⁹⁷ Kajüter, P. (2014): оп. цит., стр. 600.

⁵⁹⁸ Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): оп. цит., стр. 201.

⁵⁹⁹ GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Reporting Principles and Standard Disclosure*, Amsterdam, т. 4-4.1. (Референце из Смерница за извештавање о одрживом развоју G4 биће надаље означене скраћеницом GRI-G4).

Принцип потпуности је као и у верзијама смерница за извештавање *G3* и *G3.1* ограничен принципом материјалности, али се у верзији смерница *G4* за разлику од претходних верзија захтева јаснија усредсређеност извештаја на материјално значајне аспекте.⁶⁰⁰ Друга група принципа тиче се принципа за дефинисање квалитета извештаја који руководе изборима ради обезбеђења квалитета информација у извештају о одрживом развоју, укључујући и њихову правилну презентацију.⁶⁰¹ Квалитет информација је важан како би стејкхолдери могли да врше јасне и разумне процене перформанси и да предузимају одговарајуће мере, а постиже се уз уважавање следећих принципа:⁶⁰²

- равнотежа – извештај мора одражавати позитивне и негативне аспекте перформанси предузећа како би се омогућила разумна процена укупних перформанси;
- упоредивост – предузеће треба доследно да изабере, прикупља и обелодањује информације. Информације које се обелодањују треба да буду приказане на начин који стејкхолдерима омогућава анализу промена у перформансама предузећа током времена и подржава упоредну анализу са другим предузећима;
- тачност – информације садржане у извештају треба да буду довољно прецизне и тачне како би стејкхолдери могли проценити перформансе предузећа;
- благовременост – предузеће треба извештавати у редовним временским интервалима како би информације биле благовремено доступне стејкхолдерима ради доношења одлука;
- јасност – предузеће треба учинити информације доступним на начин који је разумљив и приступачан за стејкхолдере који користе извештај; и
- поузданост – предузеће треба прикупљати, бележити, анализирати и обелодањивати информације и процесе коришћене у припреми извештаја на начин да они могу бити предмет испитивања и начин којим се успоставља квалитет и материјалност информација.

Када је реч о садржини извештаја о одрживом развоју *GRI* Смернице за извештавање пружају оквир за извештавање, при чему су минимални захтеви у погледу садржине извештаја приликом развоја верзије смерница *G4* другачије структурирани и

⁶⁰⁰ Kajüter, P. (2014): оп. цит., 602.

⁶⁰¹ GRI-G4, т. 4.

⁶⁰² GRI-G4, т. 4.2.

садржински допуњени.⁶⁰³ С тим у вези, у оквиру Смерница за извештавање G4 разликују се две врсте стандардних података, и то општи и посебни стандардни подаци. Општи стандардни подаци (енгл. *General Standard Disclosures*) применљиви су на сва предузећа (и шире, организације) која припремају извештај о одрживом развоју и подељени су у седам делова: стратегија и анализа, организациони профил, идентификовани материјално значајни аспекти и границе, ангажовање стејкхолдера, профил извештаја, управљање и етика и интегритет (детаљна структура општих стандардних података дата је у Прилогу 2).⁶⁰⁴ Ова верзија смерница нуди предузећима две опције како би извештај о одрживом развоју припремила у складу са смерницама, тзв. основну и свеобухватну опцију,⁶⁰⁵ што представља суштинску разлику између верзија смерница G3.1 и G3 и најновије верзије смерница G4. За верзије смерница G3.1 и G3 карактеристична је примена тзв. система Нивои примене, чији се недостатак огледа у томе да су предузећа могла да буду класификована у виши ниво обелодањивањем великог броја показатеља, при чему квантитет не значи нужно и квалитет, јер су извештаји о одрживом развоју садржали бројне нерелевантне показатеље.⁶⁰⁶ Како би се овај недостатак отклонио у верзији смерница G4 напушта се систем заснован на утврђивању нивоа обелодањивања стандардних података и предузећима се пружа могућност избора између основне и свеобухватне опције приликом састављања извештаја о одрживом развоју.⁶⁰⁷ Фокус обе опције је на идентификовању материјално значајних аспеката, односно аспеката који одражавају значајне економске, еколошке и друштвене утицаје или имају значајан утицај на процене и одлуке стејкхолдера.⁶⁰⁸ Основна опција садржи суштинске елементе извештаја о одрживом развоју и пружа подлогу за обелодањивање утицаја економских, еколошких, друштвених и перформанси управљања од стране предузећа, док се свеобухватна опција темељи на основној опцији, али захтева и додатне стандардне податке о стратегији и анализи, управљању, као и о етици и интегритету предузећа.⁶⁰⁹ Када је реч о општим стандардним подацима предузеће треба да обелодани према основној опцији 34 ставке, а према свеобухватној опцији 58 ставки које се тичу

⁶⁰³ Kajüter, P. (2014): оп. цит., стр. 602.

⁶⁰⁴ GRI-G4, т. 5.1.

⁶⁰⁵ GRI-G4, т. 3.1. Сва предузећа (и шире, организације) могу применити било коју опцију, независно од величине, сектора или локације.

⁶⁰⁶ Maniora, J. (2013): оп. цит., стр. 482.

⁶⁰⁷ Kajüter, P. (2014): оп. цит., стр. 600.

⁶⁰⁸ GRI-G4, т. 3.1.

⁶⁰⁹ GRI-G4, т. 3.1.

наведених седам делова општих стандардних података – видети Прилог 2. Посебни стандардни подаци (енгл. *Specific Standard Disclosures*) садрже поред података о менаџмент приступу и показатеље перформанси пословања предузећа подељене у три категорије, и то економску, еколошку и друштвену категорију, при чему се друштвена категорија даље дели на четири подкатегије: радни односи и достојан рад, људска права, друштво и одговорност за производ (детаљна структура посебних стандардних података дата је у Прилогу 3).⁶¹⁰ Подаци о менаџмент приступу пружају описне информације о начину на који предузеће идентификује, анализира и одговара на своје стварне и потенцијалне материјално значајне економске, еколошке и друштвене утицаје и обелодањују се за сваки идентификован материјално значајан аспект пословања предузећа.⁶¹¹ Према основној опцији предузеће треба да обелодани најмање један показатељ за сваки идентификован материјално значајан аспект (најмање 46 показатеља), док према свеобухватној опцији предузеће је у обавези да обелодани све показатеље повезане са идентификованим материјално значајним аспектима пословања (највише 91 показатељ)⁶¹² – видети Прилог 3. Поред тога, предузеће је у обавези да обелодани опште и посебне стандардне податке за сваки сектор, уколико су такви подаци доступни и материјално значајни.⁶¹³ Имајући у виду и опште и посебне стандардне податке, предузеће треба да у свом извештају о одрживом развоју обелодани укупно 80 ставки и показатеља перформанси пословања према основној опцији, односно 149 ставки и показатеља према свеобухватној опцији, уз податке о менаџмент приступу и податке везане за секторе.

Усредсређеност на материјалност информација садржаних у извештају о одрживом развоју према верзији смерница G4 унапредиће релевантност података о одрживом развоју за потребе доношења одлука.⁶¹⁴ Друге промене ове верзије смерница у односу на претходне верзије G3.1 и G3 тичу се садржине извештаја о одрживом развоју у делу који се односи на стандардне податке везане за аспект управљања (више детаља), аспект етике и интегритета (нови део) и повећање броја показатеља перформанси у оквиру аспеката одрживост добављача, управљање споровима, антикорупција и емисија гасова са ефектом стаклене баште.⁶¹⁵ Обелодањивањем нових показатеља перформанси који се тичу добављача и решавања спорова, корисници

⁶¹⁰ GRI-G4, т. 5.2.

⁶¹¹ GRI-G4, т. 5.2.

⁶¹² GRI-G4, т. 3.1.

⁶¹³ GRI-G4, т. 3.1.

⁶¹⁴ Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): оп. цит., стр. 202.

⁶¹⁵ Simon-Heckroth, E. (2014): оп. цит., стр. 318; Maniora, J. (2013): оп. цит., стр. 482.

информација ће добити потпуну слику о одрживом производном процесу дуж стварања ланца вредности у еколошком и друштвеном смислу, као и информације о понашању предузећа приликом решавања спорова и жалби у вези са еколошком и друштвеном праксом предузећа.⁶¹⁶ Поред тога, информације о спроведеном уверавању извештаја неће бити означене знаком + као што је то случај у верзијама смерница *G3.1* и *G3*, јер у верзији смерница *G4* ове информације морају бити обухваћене *GRI* индексом садржине за сваки стандардни податак.⁶¹⁷ Замена система Нивои примене (*G3.1* и *G3*) системом основне и свеобухватне опције (*G4*) доводи до разумљивијих смерница не само са становишта предузећа (и шире, организација) која припремају и састављају извештај о одрживом развоју због мањег броја опција за извештавање, већ и са становишта корисника извештаја, јер су у претходним верзијама смерница нивои примене често тумачени као показатељ квалитета извештаја.⁶¹⁸ Применом исте опције за извештавање повећава се временска упоредивост и упоредивост између предузећа,⁶¹⁹ при чему остаје да се види која од понуђених опција за извештавање (основна или свеобухватна) ће бити више коришћена од стране предузећа (и шире, организација) приликом састављања извештаја о одрживом развоју.

3.2.3 Међународни оквир за интегрисано извештавање

Последњих неколико година развијен је нови концепт извештавања, тзв. интегрисано извештавање, што се може сматрати као логична последица савременог корпоративног управљања и самим тим неопходног прилагођавања традиционалног корпоративног извештавања.⁶²⁰ Бројне промене у начину пословања, у начину на који предузећа стварају вредност и контексту у коме предузећа послују (као што су глобализација, растуће политичке активности у свету као одговор на финансијске, управљачке и друге кризе, повећана очекивања у погледу корпоративне транспарентности и одговорности, стварна и потенцијална несташица ресурса, пораст популације и еколошки проблеми) довеле су до тога да су врсте информације које су потребне за процену прошлих и садашњих перформанси предузећа и њихове будуће отпорности знатно шире у односу на информације које пружа постојећи модел

⁶¹⁶ Müller, S.; Stawinoga, M. (2013a): Der neue G 4.0 Leitfaden der Global Reporting Initiative: Vergleich zum G 3.1 Leitfaden und zum Rahmenkonzeptentwurf des International Integrated Reporting Council, *Praxis der internationalen Rechnungslegung*, vol. 9, no. 9, стр. 275.

⁶¹⁷ Simon-Heckroth, E. (2014): оп. цит., стр. 318.

⁶¹⁸ Müller, S.; Stawinoga, M. (2013a): оп. цит., стр. 275.

⁶¹⁹ Ибид.

⁶²⁰ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): International Integrated Reporting Framework: Leitfaden für eine moderne Unternehmensberichterstattung?, *Betriebs-Berater*, vol. 69, no. 7, стр. 363.

корпоративног извештавања.⁶²¹ Циљ новог концепта извештавања јесте повезивање традиционалног финансијског извештавања са извештавањем о одрживом развоју у јединствен извештајни систем, како би се интеграција димензија вредности и перформанси једног предузећа учинила јаснијом.⁶²² При томе, треба имати у виду да интегрисани извештај, као резултат тог повезивања, не представља замену за финансијске извештаје и извештај о одрживом развоју, већ је идеја да предузећа поред традиционалних финансијских извештаја и извештаја о одрживом развоју састављају (на добровољној основи) још један додатни, интегрисани извештај,⁶²³ „који пружа јасан и сажет увид у начин на који предузеће ствара и чува вредност на кратак, средњи и дуги рок“⁶²⁴. Постојање бројних смерница и упутстава за извештавање о одрживом развоју је у великој мери отежало упоредивост перформанси између предузећа.⁶²⁵ Имајући то у виду, развој интегрисаног извештавања био је усмерен на побољшање и консолидовање постојећих пракси извештавања, односно на установљавање оквира за извештавање који је глобално прихваћен и применљив и који пружа информације потребне за процену вредности предузећа у 21. веку.⁶²⁶ Посебну улогу и значај у оквиру стандардизације интегрисаног извештавања и развоја оквира за извештавање имао је и има Међународни комитет, касније Међународни савет за интегрисано извештавање.⁶²⁷

3.2.3.1 Развој Међународног оквира за интегрисано извештавање

Међународни комитет за интегрисано извештавање (енгл. *International Integrated Reporting Committee – IIRC*) основан је августа 2010. године као резултат

⁶²¹ IIRC (2011): *Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*, http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf, стр. 2.

⁶²² Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 949.

⁶²³ Haller, A.; Zellner, P. (2013): *Das Integrated Reporting Framework – kurz vor der Zielgeraden*, *Der Betrieb*, vol. 66, no. 21, стр. 1132.

⁶²⁴ Bogovac, B. (2013): *Integrисано korporativno izveštavanje: „Vruća“ tema za preduzeća i investitore*, *Biznis & Finansije*, прегледано: 24.02.2014 <http://bif.rs/2013/06/integrисано-korporativno-izvestavanje-vruca-tema-za-preduzeca-i-investitore/>.

⁶²⁵ Поред Смерница за извештавање о одрживом развоју установљеним од стране Глобалне иницијативе за извештавање, предузећа у припреми и презентацији извештаја могу користити и друге смернице и упутства као што су: Смернице Организације за економску сарадњу и развој, десет принципа Глобалног договора Уједињених нација, Упутство о друштвеној одговорности ISO 26000 (видети поглавље 1.1.3.1), затим Корпоративни стандард – Протокол о емисијама гасова са ефектом стаклене баште (енгл. *Greenhouse Gas Protocol Corporate Standard*), Принципи за одговорно инвестирање (енгл. *Principles for Responsible Investment*) подржани од стране Уједињених нација и др. Шире о томе видети: United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 22-24.

⁶²⁶ IIRC (2011): оп. цит., стр. 2.

⁶²⁷ Малинић, С. (2013): оп. цит., стр. 33.

заједничке иницијативе проистекле из пројекта његовог краљевског височанства принца од Велса „Рачуноводство за одрживи развој“ (енгл. *The Prince's Accounting for Sustainability Project – AAS*)⁶²⁸ и Глобалне иницијативе за извештавање, а са основним задатком да установи општеприхваћени оквир за рачуноводство одрживог развоја.⁶²⁹ Тим оквиром треба обухватити принципе и смернице за комбиновање финансијских, еколошких, друштвених и информација о корпоративном управљању у једном јасном, концизном, конзистентном и упоредивом формату корпоративног извештавања.⁶³⁰ Више од три године било је потребно Комитету да обави свој задатак и објави коначну верзију оквира за интегрисано извештавање, при чему је у међувремену, тачније новембра 2011. године, Међународни комитет за интегрисано извештавање преименован у Међународни савет за интегрисано извештавање (енгл. *International Integrated Reporting Council – IIRC*). Међународни савет за интегрисано извештавање представља данас глобалну коалицију регулаторних тела, инвеститора, предузећа, доносиоца стандарда, рачуноводствене професије и невладиних организација која има за циљ даљи развој корпоративног извештавања узимајући у обзир информације о стварању вредности.⁶³¹

Процес развоја оквира за интегрисано извештавање прошао је кроз пет етапа. Нешто више од годину дана након оснивања, Комитет је септембра 2011. године објавио прелиминарни документ под називом „*Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*“ који је наишао на велику реакцију јавности и значајно утицао на даљи развој оквира,⁶³² јер су у њему садржани принципи

⁶²⁸ Пројекат „Рачуноводство за одрживи развој“ основан је од стране његовог краљевског височанства принца од Велса 2004. године са циљем да се аспекти одрживог развоја интегришу више него раније у доношење одлука и извештавање. Циљ овог пројекта је да демонстрира пословни случај, повећа ангажовање и изгради капацитете како би се остварила фундаментална промена у погледу доношења одлука у моделима пословања заснованих на принципу одрживог развоја, затим да развије системе, алате и смернице како би се омогућило рачуноводственој и финансијској заједници да интегрише мере везане за очување здраве животне средине и друштвеног благостања и економске перформансе у доношење финансијских одлука, рачуноводство и извештавање, и да олакша стварање подстицајног окружења за промене кроз прелазак на одржива тржишта капитала, регулаторно окружење и окружење извештавања. Шире о овом пројекту видети: <http://www.accountingforsustainability.org>.

⁶²⁹ IIRC (2010): *Press Release Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC)*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/03/Press-Release1.pdf>, стр. 1.

⁶³⁰ Haller, A.; Zellner, P. (2011): *Integrated Reporting – ein Vorschlag zur Neugestaltung der Unternehmensberichterstattung*, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 11, no. 11, стр. 523.

⁶³¹ Simon-Heckroth, E. (2014): оп. цит., стр. 318.

⁶³² Blab, D.; Stojanović, M. (2014): *On the road to the Integrated Reporting*, *Proceedings of the 3rd International Business Conference: How to Prosper Until 2020? Business and Social Challenges of the Modern World*, School of Economics Celje, High Business School, Celje, Slovenia, 15 May 2014, стр. 198; Haller, A.; Zellner, P. (2013): оп. цит., стр. 1126.

интегрисаног извештавања.⁶³³ На основу предлога датих у овом прелиминарном документу Комитет је октобра месеца 2011. године започео пилот програм који је подразумевао практично тестирање концепта интегрисаног извештавања у скоро 85 предузећа.⁶³⁴ На основу резултата тог пилот програма и повратних информација у вези са прелиминарним документом, Међународни савет за интегрисано извештавање је јула 2012. године објавио „Нацрт контура међународног оквира за интегрисано извештавање“ (енгл. „*Draft Outline of the International Integrated Reporting Framework*“) у коме је дата основна структура интегрисаног извештаја, а четири месеца касније и „Прототип међународног оквира за интегрисано извештавање“ (енгл. „*Prototype of the International Integrated Reporting Framework*“) који обухвата структуру, принципе, садржину, припрему и презентацију интегрисаног извештаја.⁶³⁵ Како би Међународни савет за интегрисано извештавање успешно обавио свој задатак и установио општеприхваћени оквир за интегрисано извештавање потписао је септембра 2012. године споразум о разумевању са Међународном федерацијом рачуновођа и фебруара 2013. године споразум о сарадњи у погледу развоја оквира са Одбором за међународне рачуноводствене стандарде и споразум са Глобалном иницијативом за извештавање за даљи, заједнички развој корпоративног извештавања.⁶³⁶ Након тога уследила је четврта етапа на путу ка изради коначне верзије оквира, односно објављивање консултативног документа „*Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework*“ априла 2013. године са роком од три месеца за коментарисање овог документа од стране заинтересоване јавности.⁶³⁷ Консултативни документ је у ствари представљао нацрт оквира за интегрисано извештавање са следећом структуром: основе и дефиниције, фундаментални концепти, водећи принципи, елементи, припрема и презентација интегрисаног извештаја.⁶³⁸ На основу овог нацрта оквира и добијених коментара уследило је усвајање и публиковање коначне верзије оквира под називом Међународни оквир за интегрисано извештавање (енгл. *International <IR> Framework* –

⁶³³ Müller, S.; Stawinoga, M. (2013b): Integrierte Berichterstattung: Aufstellung und Prüfung eines integrierten Berichts vor dem Hintergrund aktueller Verlautbarungen des IIRC, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 6, стр. 304.

⁶³⁴ Haller, A.; Zellner, P. (2013): оп. цит., стр. 1126.

⁶³⁵ Müller, S.; Stawinoga, M. (2013b): оп. цит., стр. 304.

⁶³⁶ Haller, A.; Zellner, P. (2013): оп. цит., стр. 1125; Müller, S.; Stawinoga, M. (2013b): оп. цит., стр. 304.

⁶³⁷ Behncke, N.; Touré, A.; Hoffmann, T. (2013): Das Framework zum Integrated Reporting auf der Zielgeraden? – Anmerkungen deutscher Organisationen zum Consultation Draft des IIRC, *Die Wirtschaftsprüfung*, vol. 66, no. 21, стр. 1047.

⁶³⁸ Шире о структури нацрта оквира за интегрисано извештавање видети: Müller, S.; Stawinoga, M. (2013): оп. цит., стр. 304-307; IIRC (2013): *Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/Consultation-Draft/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>, стр. 5-35.

IIRF) децембра 2013. године,⁶³⁹ односно уследила је пета и последња етапа процеса развоја оквира. Цео процес развоја оквира заснован је на партиципативном методу, односно тзв. концепту ангажовања више стејкхолдера (енгл. *Multi-Stakeholder Engagement Concept*) који је своју примену нашао и у развоју смерница Глобалне иницијативе за извештавање и који се карактерише континуираном и институционализованом сарадњом различитих стејкхолдера и узимањем у обзир њихових интереса.⁶⁴⁰ Након сагледавања процеса развоја и указивања на кључне прекретнице у развоју оквира, предмет даљег разматрања јесте структура коначне верзије Међународног оквира за интегрисано извештавање

3.2.3.2 Структура Међународног оквира за интегрисано извештавање

Међународни оквир за интегрисано извештавање, као упутство за припрему и презентацију интегрисаног извештаја од стране предузећа (и шире, организација), састоји се у основи из два дела. Први део оквира означен је као увод у коме су дати корисни савети у погледу примене самог оквира, односно дефинисан је интегрисани извештај, наведена сврха оквира, сврха и корисници извештаја, приступ, форма извештаја и повезаност са другим информацијама, као и одговорност за извештај и објашњени су фундаментални концепти интегрисаног извештавања. Други део оквира обухвата водеће принципе извештавања и елементе интегрисаног извештаја. Поред ова два суштински важна поглавља, оквир садржи и резиме, речник са дефиницијама и додатак у коме су поново резимирани одређени захтеви. Кључним елементима оквира за интегрисано извештавање сматрају се фундаментални концепти и водећи принципи интегрисаног извештавања.⁶⁴¹

Када је реч о примени оквира, Међународни савет за интегрисано извештавање настојао је да пружи неколико општих појашњења.⁶⁴² С тим у вези, интегрисано извештавање је од стране Савета дефинисано као процес заснован на интегрисаном размишљању који за резултат има периодични интегрисани извештај предузећа о стварању вредности током времена и повезаним односима који се тичу стварања вредности, интегрисано размишљање као активно разматрање односа од стране предузећа између његових различитих оперативних и функционалних јединица и

⁶³⁹ Behncke, N.; Touré, A.; Hoffmann, T. (2013): оп. цит., стр. 1047; Müller, S.; Stawinoga, M. (2013b): оп. цит., стр. 304.

⁶⁴⁰ Haller, A.; Zellner, P. (2013): оп. цит., стр. 1126.

⁶⁴¹ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 950.

⁶⁴² Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 364.

капитала који предузеће користи или на који утиче, а интегрисани извештај као концизно средство комуникације о томе како стратегија, управљање, перформансе и перспективе једног предузећа у контексту екстерног окружења доводе до стварања вредности у кратком, средњем и дугом року.⁶⁴³ Јасна дефиниција интегрисаног извештаја је од суштинског значаја да би се оквир могао разумети и доследно применити.⁶⁴⁴ Интегрисани извештај треба да буде састављен у складу са оквиром чија је сврха да установи водеће принципе и елементе који одређују укупну садржину интегрисаног извештаја и да објасни фундаменталне концепте који подупиру те принципе и елементе.⁶⁴⁵ Оквир за интегрисано извештавање је првенствено развијен у контексту приватног сектора, за профитно оријентисана предузећа било које величине, али се такође може применити и прилагодити према потреби за јавни сектор и непрофитне организације.⁶⁴⁶ Питање корисника интегрисаног извештаја је током развоја оквира било предмет контроверзних дискусија, ако се има у виду да су у консултативном документу као примарни корисници извештаја били наведени снабдевачи финансијског капитала, али због бројних критика према којима се сви стејкхолдери сматрају корисницима извештаја Савет је у коначној верзији оквира донекле ублажио истицање примарних корисника.⁶⁴⁷ С тим у вези, у оквиру се сада наводи да је примарна сврха интегрисаног извештаја да објасни снабдевачима финансијског капитала како предузеће ствара вредност током времена.⁶⁴⁸ Истовремено се указује на то да интегрисани извештај могу користити сви стејкхолдери заинтересовани за способност предузећа да ствара вредност током времена, укључујући запослене, купце, добављаче, пословне партнере, локалне заједнице, законодавце, регулаторна тела и креаторе политике.⁶⁴⁹ Полазећи од приступа заснованог на принципима, оквир је усмерен на формулисање одговарајућих принципа за састављање интегрисаног извештаја, док су посебни кључни показатељи перформанси, методе мерења или обелодањивања изостављени.⁶⁵⁰ Када је реч о форми извештаја и повезаности са другим информацијама, интегрисани извештај треба да

⁶⁴³ IIRC (2013): *International Integrated Reporting Framework*, London, Glossary, стр. 33. (Референце из Међународног оквира за интегрисано извештавање биће надаље означене скраћеницом IIRF).

⁶⁴⁴ Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): *Integrated Reporting nach dem Rahmenkonzept des IIRC*, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 14, no. 2, стр. 76.

⁶⁴⁵ IIRF, т. 1.2-1.3.

⁶⁴⁶ IIRF, т. 1.4.

⁶⁴⁷ Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 76.

⁶⁴⁸ IIRF, т. 1.7.

⁶⁴⁹ IIRF, т. 1.8.

⁶⁵⁰ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 364; IIRF, т. 1.9-1.10.

представља више него резиме информација садржаних у другим извештајима (нпр. финансијски извештаји, извештај о одрживом развоју или веб страна предузећа), односно треба експлицитно да повезује информације на основу којих се може сагледати како је вредност створена током времена.⁶⁵¹ Према оквиру, интегрисани извештај треба да садржи објашњење руководства предузећа у вези његове одговорности за тај извештај, односно руководство предузећа треба да призна да је одговорно за потпуност и тачност интегрисаног извештаја, да потврди да су сви заједно у руководству припремили извештај и изјасни се да ли је интегрисани извештај према њиховом мишљењу усклађен са захтевима оквира.⁶⁵²

Фундаментални концепти, као један од кључних елемената оквира, подупиру и појачавају захтеве и смернице у оквиру.⁶⁵³ Три фундаментална концепта на којима се заснива интегрисани извештај јесу: стварање вредности за предузеће и за друге, врсте капитала и процес стварања вредности.⁶⁵⁴ Вредност створена од стране предузећа током времена манифестује се у повећању, смањењу или трансформацијама различитих врста капитала проузрокованих пословним активностима и учинцима предузећа, при чему та вредност има два међусобно повезана аспекта: вредност створена за само предузеће, која омогућава повраћај финансијских средстава снабдевачима финансијског капитала и вредност за друге (нпр. стејкхолдере и друштво у целини).⁶⁵⁵ Ако је створена вредност за друге стејкхолдере, као што је нпр. задовољство купаца, то се може одразити и на стварање вредности за само предузеће, у чему се огледа међусобна повезаност ова два аспекта вредности која посебно постаје евидентна током различитих временских периода.⁶⁵⁶ За разлику од традиционалног финансијског извештавања где се под капиталом углавном подразумева само финансијски капитал, код интегрисаног извештавања овај термин се тумачи у ширем смислу,⁶⁵⁷ односно уводи се концепт капитала који обухвата све ресурсе заједно, које једно предузеће користи и на које утиче својим пословним активностима.⁶⁵⁸ С тим у вези, у оквиру за интегрисано извештавање наводе се шест различитих врста капитала

⁶⁵¹ IIRF, т. 1.13.

⁶⁵² Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 76-77; IIRF, т. 1.20.

⁶⁵³ IIRF, т. 2.1.

⁶⁵⁴ Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 77.

⁶⁵⁵ IIRF, т. 2.4.

⁶⁵⁶ Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 77; IIRF, т. 2.6.

⁶⁵⁷ Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 77.

⁶⁵⁸ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 365.

које руководство предузећа треба узети у обзир у вези са процесом стварања вредности,⁶⁵⁹ а то су:⁶⁶⁰

- финансијски капитал – средства која су на располагању предузећу за коришћење у производњи производа или пружању услуга и која су стечена кроз финансирање, као што су дужничко финансирање, власничко финансирање или финансирање путем доделе средстава (гранта) или генерисано кроз пословање или инвестиције;
- производни капитал – производни физички објекти (разликују се од природних физичких објеката) који су на располагању предузећу за коришћење у производњи производа или пружању услуга, укључујући зграде, опрему и инфраструктуру;
- интелектуални капитал – нематеријална имовина предузећа заснована на знању, укључујући интелектуалну својину, као што су патенти, ауторска права, софтвер, права и лиценце, и капитал предузећа као што је прећутно знање, системи, процедуре и протоколи;
- људски капитал – компетентност, способност и искуство људи и њихова мотивација да уводе новине, укључујући њихову усклађеност са и подршку управљачком оквиру предузећа, приступ управљању ризику и етичким вредностима, затим њихову способност да разумеју, развијају и имплементирају стратегију предузећа и њихову лојалност и мотивацију за побољшање процеса, производа и услуга;
- друштвени капитал и капитал односа – институције и односи унутар и између заједница, група стејкхолдера и других мрежа, као и способност за размену информација како би се побољшало индивидуално и колективно благостање. Друштвени капитал и капитал односа обухватају заједничке норме, заједничке вредности и понашања, кључне односе са стејкхолдерима, нематеријалну имовину повезану са брендом и репутацијом коју је предузеће развило, и одобрење од стране друштва за пословање предузећа; и
- природни капитал – сви обновљиви и необновљиви еколошки ресурси и процеси који пружају производе или услуге које потпомажу прошли, садашњи

⁶⁵⁹ Haller, A.; Zellner, P. (2014): Integrated Reporting Framework – eine neue Basis für die Weiterentwicklung der Unternehmensberichterstattung, *Der Betrieb*, vol. 67, no. 6, стр. 256.

⁶⁶⁰ IIRF, т. 2.15.

или будући просперитет предузећа. У природни капитал се убраја ваздух, вода, земљиште, минерали и шуме, биодиверзитет и здравље еколошког система.

Наведене врсте капитала могу се посматрати као залихе предузећа које служе као улазни фактор пословног модела и које се обављањем пословне делатности предузећа повећавају, смањују или мењају.⁶⁶¹ Пословни модел једног предузећа који чини основу процеса стварања вредности може се описати на основу ових врста капитала.⁶⁶² Предузеће користи различите врсте капитала као улазне елементе и кроз своје пословне активности трансформише те елементе у учинке (производе, услуге, нус производе и отпад), а затим активности предузећа и његови учинци доводе до резултата у погледу ефеката на одговарајуће врсте капитала.⁶⁶³

Други део оквира за интегрисано извештавање тиче се водећих принципа извештавања и елемената интегрисаног извештаја. Поред објашњених фундаменталних концепата, кључни елемент оквира јесу и водећи принципи интегрисаног извештавања који подупиру припрему и презентацију интегрисаног извештаја, односно детерминишу садржину и форму извештаја.⁶⁶⁴ У водеће принципе интегрисаног извештавања спадају:⁶⁶⁵

- стратешки фокус и оријентисаност ка будућности – интегрисани извештај треба да пружи увид у стратегију предузећа и како је та стратегија повезана са способношћу предузећа да ствара вредност у кратком, средњем и дугом року, са њеном применом и ефектима на различите врсте капитала;
- повезаност информација – интегрисани извештај треба да покаже холистичку слику комбинације, међуповезаност и зависност између фактора који утичу на способност предузећа да ствара вредност током времена;
- односи са стејкхолдерима – интегрисани извештај треба да пружи увид у природу и квалитет односа предузећа са кључним стејкхолдерима, укључујући и како и у којој мери предузеће разуме, узима у обзир и одговара на њихове легитимне потребе и интересе;
- материјалност – интегрисани извештај треба да обелодани информације о питањима која суштински утичу на способност предузећа да ствара вредност у кратком, средњем и дугом року;

⁶⁶¹ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 950.

⁶⁶² Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 77.

⁶⁶³ IIRF, т. 2.23.

⁶⁶⁴ IIRF, т. 3.1; Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 77.

⁶⁶⁵ IIRF, т. 3.3-3.57.

- концизност – интегрисани извештај треба да буде концизан, односно да укључује оне информације које су довољне за разумевање стратегије предузећа, управљања, перформанси и перспективе, без оптерећења мање релевантним информацијама;
- поузданост и потпуност – интегрисани извештај треба да обухвати сва материјално значајна питања, како позитивна тако и негативна, на уравнотежен начин и без материјалних грешака;
- конзистентност и упоредивост – информације у интегрисаном извештају треба да буду презентоване на основи која је конзистентна током времена и на начин који омогућава поређење са другим предузећима у мери у којој је то поређење материјално значајно за сопствену способност предузећа да ствара вредност током времена.

Наведени принципи помажу предузећима у припреми и презентацији интегрисаног извештаја, односно указују на то о чему предузећа треба да извештавају и на који начин треба да презентују информације у интегрисаном извештају. У интегрисаном извештају треба представити, пре свега, стратегију предузећа, будуће перспективе и односе између релевантних фактора, као и односе између предузећа и примарних стејхолдера.⁶⁶⁶

Табела 8. Елементи интегрисаног извештаја

Елементи	Питања
Представљање предузећа и екстерног окружења	Чиме се предузеће бави и под каквим околностима послује?
Управљање	Како управљачка структура предузећа подржава његову способност да ствара вредност у кратком, средњем и дугом року?
Пословни модел	Какав је пословни модел предузећа?
Ризици и могућности	Који су специфични ризици и могућности који утичу на способност предузећа да ствара вредност у кратком, средњем и дугом року и на који начин се предузеће бави њима?
Стратегија и алокација ресурса	Где, у ком правцу предузеће жели да иде и како намерава да тамо стигне?
Перформансе	У којој мери је предузеће остварило своје стратешке циљеве за одређени временски период и какви су резултати у погледу ефеката на различите врсте капитала?
Перспективе	На какве изазове и неизвесности је вероватно да ће предузеће наићи у спровођењу своје стратегије и какве су потенцијалне импликације за пословни модел предузећа и будуће перформансе?
Основа за припрему и презентацију	Како предузеће детерминише која питања да укључи у интегрисани извештај и како су таква питања квантификована или процењена?

Извор: Прилагођено према: Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): International Integrated Reporting Framework: Leitfaden für eine moderne Unternehmensberichterstattung?, *Betriebs-Berater*, vol. 69, no. 7, стр. 366; IIRF т. 4.4-4.48.

⁶⁶⁶ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 365.

У другом делу оквира објашњени су и елементи интегрисаног извештаја. Интегрисани извештај укључује осам елемента, односно осам питања на која предузеће треба одговорити приликом састављања извештаја.⁶⁶⁷ Елементи интегрисаног извештаја и пратећа питања приказани су заједно у табели 8. На овај начин оквиром се указује на теме које треба обухватити и објаснити у интегрисаном извештају, али се не наводи детаљно које информације треба презентовати у том извештају.⁶⁶⁸ Поред наведених елемената интегрисаног извештаја у оквиру је дефинисано и опште упутство за извештавање које се тиче одређених општих питања релевантних за различите елементе извештаја и подразумева обелодањивање материјално значајних питања, обелодањивања у вези различитих врста капитала, временске оквира за кратак, средњи и дуги рок, као и агрегацију и дисагрегацију.⁶⁶⁹

На основу анализираних структуре оквира за интегрисано извештавање може се уочити да се у основи интегрисаног извештавања налази холистички приступ корпоративном извештавању и управљању, чиме је заправо омогућено обухватање и описивање читавог процеса стварања вредности (укључујући економски, еколошки и друштвени капитал) током времена.⁶⁷⁰ Оквиром за интегрисано извештавање детерминисане су карактеристике које информације садржане у интегрисаном извештају треба да поседују, затим питања о којима извештај треба да информише, као и начин на који информације треба презентовати у извештају. Поред тога, овај оквир не представља само концепт за побољшање комуникације предузећа на тржишту капитала, већ и форму савременог корпоративног управљања предузећем.⁶⁷¹ Тренутно је тек неколико предузећа почело да експериментише са интегрисаним извештавањем и да концепт имплементира у различитим, конзистентним облицима, али је тај број у сталном порасту.⁶⁷² Интегрисано извештавање дефинитивно представља прекретницу у развоју корпоративног извештавања и управљања, а оквир за интегрисано извештавање као адекватна реакција на друштвене промене има потенцијал да корпоративно извештавање широм света промени.⁶⁷³

⁶⁶⁷ IIRF, т. 4.1.

⁶⁶⁸ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 366.

⁶⁶⁹ Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): оп. цит., стр. 79; Шире о томе видети: IIRF 4.49-4.62.

⁶⁷⁰ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 367.

⁶⁷¹ Haller, A.; Zellner, P. (2014): оп. цит., стр. 258.

⁶⁷² Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 951.

⁶⁷³ Blab, D.; Stojanović, M. (2014): оп. цит., стр. 202; Haller, A.; Zellner, P. (2014): оп. цит., стр. 258.

3.3 Сличности и разлике између анализираних оквира и смерница за извештавање

Напред анализирани оквири и смернице за извештавање који се тичу извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и интегрисаног извештавања могу се међусобно упоредити или упоредити са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање Одбора за међународне рачуноводствене стандарде како би се увидело да ли и какве сличности и разлике постоје између посматраних оквира и смерница. Оквири и смернице обухваћени овом компаративном анализом тичу се различитих врста извештаја, па се самим тим међусобно разликују, али се ипак могу уочити и одређене сличности. Преглед кључних елемената на основу којих се могу упоредити различити оквири и смернице за извештавање дат је у табели 9.

Табела 9. Поређење различитих оквира и смерница за извештавање

	Концептуални оквир за финансијско извештавање (<i>IASB</i>)	Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине (<i>FEE</i>)	Смернице за извештавање о одрживом развоју <i>G4 (GRI)</i>	Међународни оквир за интегрисано извештавање (<i>IIRC</i>)
Врста извештаја	Финансијски извештаји	Извештај о заштити животне средине	Извештај о одрживом развоју	Интегрисани извештај
Обавезност	Обавезно	Добровољно*	Добровољно	Добровољно
Циљ	Пружити финансијске информације о предузећу које су корисне за постојеће и потенцијалне инвеститоре, зајмодавце и друге повериоце у доношењу одлука о снабдевању предузећа средствима	Пружити информације о утицајима на животну средину и еколошким перформансама предузећа које су корисне за стејкхолдере предузећа	Пружити информације о економским, еколошким и друштвеним перформансама и утицајима предузећа које су корисне за стејкхолдере предузећа	Објаснити снабдевачима финансијског капитала како предузеће ствара вредност током времена
Примарни корисници	Инвеститори	Сви стејкхолдери	Сви стејкхолдери	Инвеститори
Квалитативне карактеристике/ Принципи извештавања	Релевантност Веродостојна презентација Упоредивост Проверљивост Благовременост Разумљивост	Релевантност Поузданост Јасност Упоредивост Благовременост Веродостојност	Укљученост стејкхолдера Контекст одрживости Материјалност Потпуност Равнотежа Упоредивост Тачност Благовременост Јасност	Стратешки фокус и оријентисаност ка будућности Повезаност информација Односи са стејкхолдерима Материјалност Концизност Поузданост и

			Поузданост	потпуност Конзистентност и упоредивост
Основне претпоставке	Начело сталности пословања Обрачунска основа рачуноводства	Претпоставка ентитета Обрачунска основа рачуноводства Претпоставка сталности пословања Принцип материјалности	/	/
Елементи	Имовина Обавезе Капитал Приходи Расходи	Нису дефинисани	Општи стандардни подаци (стратегија и анализа, организациони профил, идентификовани материјално значајни аспекти и границе, ангажовање стејкхолдера, профил извештаја, управљање, етика и интегритет) Посебни стандардни подаци (подаци о менаџмент приступу и показатељи перформанси пословања)	Представљање предузећа и екстерног окружења Управљање Пословни модел Ризици и могућности Стратегија и алокација ресурса Перформансе Перспективе Основа за припрему и презентацију

Извор: Прилагођено према: Maniora, J. (2013): Der GRI G4 Standard – Synergie oder Antagonismus zum IIRC-Rahmenwerk? Erste empirische Ergebnisse über das Anwendungsverhältnis beider Rahmenwerke, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 10, стр. 484.

*Ако се има у виду да се Федерација европских рачуновођа не бави доношењем стандарда, већ настоји да својим радом доприне развоју најбоље праксе извештавања, може се закључити да је примена овог Предлога оквира била на добровољној основи.

Састављање финансијских извештаја у складу са Концептуални оквиром за финансијско извештавање и Међународним стандардима финансијског извештавања је обавезног карактера, док је састављање извештаја о заштити животне средине, извештаја о одрживом развоју и интегрисаног извештаја на добровољној основи. У циљу подстицања предузећа и организација да активно обелодањују и извештавају о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања, односно о њиховој

друштвеној одговорности успостављен је механизам наградних шема,⁶⁷⁴ који је имао велики утицај на даљи развој и усавршавање извештавања о заштити животне средине и извештавања о одрживом развоју. Развијено је и установљено неколико таквих шема, као што су Награде за извештавање о друштвеној одговорности предузећа на глобалном нивоу (енгл. *Corporate Responsibility Reporting Awards – CRR*), затим Европске награде за извештавање о заштити животне средине (енгл. *European Environmental Reporting Awards – EERA*), Награде за извештавање о заштити животне средине, за извештавање о друштвеним аспектима пословања и извештавање о одрживом развоју (енгл. *Environmental Reporting Awards, Social Reporting Awards, Sustainability Reporting Awards*) Асоцијације овлашћених сертификованих рачуновођа Уједињеног Краљевства (енгл. *Association of Chartered Certified Accountants – ACCA*), Награде у области заштите животне средине (енгл. *Environmental Awards*) Агенције за заштиту животне средине у САД-у (енгл. *United States Environmental Protection Agency – US EPA*), Награде за зелено извештавање (енгл. *Green Reporting Awards*) у Јапану итд.

Кад је реч о циљу наведених врста извештаја, исти се разликује у зависности од врста информација које пружају извештаји и коме су те информације намењене. За разлику од финансијских извештаја који пружају финансијске информације и извештаја о заштити животне средине у коме су садржане еколошке информације, извештај о одрживом развоју и интегрисани извештај су у том погледу шири, јер извештај о одрживом развоју пружа информације о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања,⁶⁷⁵ а интегрисани извештај интегрише и обухвата како финансијске информације, тако и информације садржане у извештају о одрживом развоју. Примарни корисници финансијских извештаја и интегрисаног извештаја су идентични, што би могло значити да је Међународни савет за интегрисано извештавање исто као и Одбор за међународне рачуноводствене стандарде у изради оквира пошао од концепта генерисања вредности за акционаре.⁶⁷⁶ С тим у вези, интегрисано извештавање се може посматрати као доследан даљи развој пословног извештавања (видети поглавље 2.2.2), посебно у погледу разумевања стварања вредности проширеног различитим врстама капитала, што заправо значи да стварање вредности није фокусирано само на финансијски капитал, већ и на производни,

⁶⁷⁴ Pramanik, A. K.; Shil, N. C.; Das, B. (2008): оп. цит., стр. 149.

⁶⁷⁵ Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): оп. цит., стр. 91.

⁶⁷⁶ Haller, A.; Zellner, P. (2014): оп. цит., стр. 254.

интелектуални, људски, друштвени и капитал односа, као и на природни капитал.⁶⁷⁷ Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине и Смернице за извештавање о одрживом развоју *G4* засновани су на концепту генерисања вредности за стејкхолдере, с обзиром на то да су информације презентоване у извештају о заштити животне средине и извештају о одрживом развоју намењене свим стејкхолдерима предузећа. У том смислу извештај о заштити животне средине и извештај о одрживом развоју разликују се од интегрисаног извештаја. Квалитативне карактеристике или принципи извештавања као што су материјалност, разумљивост, тачност, потпуност и упоредивост могу се наћи у свим анализираним оквирима и смерницама, тако да су у том смислу посматрани оквири и смернице за извештавање генерално упоредиви, односно постоји одређена сличност између њих.⁶⁷⁸ Поред основних принципа који важе за све оквири и смернице, Смернице за извештавање о одрживом развоју *G4* и Међународни оквир за интегрисано извештавање садрже и неке додатне принципе као што су укљученост стејкхолдера или односи са стејкхолдерима, контекст одрживости, стратешки фокус и оријентисаност ка будућности, и повезаност информација. Концептуални оквир за финансијско извештавање и Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине упоредиви су и у погледу основних претпоставки које морају бити задовољене приликом састављања финансијских извештаја, односно извештаја о заштити животне средине, с обзиром на то да оба оквира садрже претпоставку сталности пословања, обрачунску основу рачуноводства, као и принцип материјалности.⁶⁷⁹

Оно по чему се сви анализирани оквири и смернице за извештавање дефинитивно међусобно разликују јесу, поред циља извештавања, и елементи наведених врста извештаја.⁶⁸⁰ Полазећи од циља финансијског извештавања, финансијски извештаји треба да пруже информације о финансијској позицији

⁶⁷⁷ Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 951.

⁶⁷⁸ Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): оп. цит., стр. 365. У раду се пореде принципи интегрисаног извештавања дати у Међународном оквиру за интегрисано извештавање са квалитативним карактеристикама финансијских информација садржаним у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање Одбора за међународне рачуноводствене стандарде.

⁶⁷⁹ Принцип материјалности је у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање дат у оквиру фундаменталних квалитативних карактеристика, док претпоставка ентитета није експлицитно наведена.

⁶⁸⁰ Елементи извештаја о заштити животне средине нису дефинисани у предлогу оквира за извештавање о заштити животне средине, с обзиром на то да је фокус овог документа био на развоју оквира основних претпоставки и квалитативних карактеристика које потпомажу извештавање о заштити животне средине. И поред потребе да се овај предлог оквира прошири тако што ће обухватити и елементе извештаја о заштити животне средине, коначна верзија овог оквира није објављена, а документ је послужио као основа другим организацијама, пре свега, Глобалној иницијативи за извештавање у припреми и изради својих смерница.

предузећа, односно информације о имовини, обавезама и капиталу предузећа (извештај о финансијској позицији на крају периода) и информације о финансијским перформансама које укључују приходе и расходе које је предузеће остварило у посматраном временском периоду (извештај о укупном резултату за период). За признавање и приказивање наведених елемената у финансијским извештајима неопходно је одредити њихове новчане износе применом одређених критеријума одмеравања. Према томе, већина информација садржана у финансијским извештајима је квантитативне природе, док су одређене квалитативне информације садржане нпр. у напоменама. За разлику од финансијских извештаја, у извештају о одрживом развоју и интегрисаном извештају треба приказати шири спектар информација. Сврха извештаја о одрживом развоју је да пружи информације о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања, при чему су за еколошке и друштвене перформансе уведени одговарајући показатељи због потешкоћа приликом њиховог мерења и изражавања у новчаним јединицама. Из тог разлога извештај о одрживом развоју састоји се од различитих података (општи и посебни стандардни подаци), од којих је већина квалитативне природе. Интегрисани извештај има за циљ да пружи снабдевачима финансијског капитала (инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима) све релевантне информације, финансијске и друге, којима се објашњава како предузеће (и шире, организација) ствара вредност у кратком, средњем и дугом року. Овде треба нагласити да само оне интеракције, активности и односи који су материјално значајни за способност предузећа да ствара вредност за себе треба укључити у интегрисани извештај,⁶⁸¹ тако да ће еколошке и друштвене перформансе пословања предузећа бити укључене у извештај уколико су исте повезане са променама у финансијском капиталу, односно уколико постоји тзв. „пословни случај одрживости“ (енгл. „*business case of sustainability*“), што значи да одређеност и усмереност ка одрживом развоју доноси предузећу новчане користи.⁶⁸² За разлику од финансијских извештаја и извештаја о одрживом развоју који се искључиво састављају као засебни извештаји, интегрисани извештај може бити припремљен или као засебан,

⁶⁸¹ IIRF, т. 2.7.

⁶⁸² Haller, A.; Zellner, P. (2014): оп. цит., стр. 255. Ако је концепт одрживог развоја прихваћен и примењен у управљању предузећем (тзв. *business case of sustainability*) предузеће може остварити бројне предности као што су смањење трошкова (услед ефикасније алокације ресурса), повећана репутација, ефикасније управљање ризиком (због антиципативног разматрања екстерних ефеката и интереса и потреба стејхолдера) и боље могућности рефундирања (нпр. друштвено одговорне инвестиције). Ове предности илуструју међуоднос између економских, еколошких и друштвених аспеката и наглашавају интеракцију између перформанси одрживог развоја и конкурентност предузећа. Видети: Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): оп. цит., стр. 198.

самосталан извештај или укључен као препознатљив, истакнут и приступачан део неког другог извештаја (нпр. може бити укључен на почетку извештаја који такође садржи финансијске извештаје предузећа).⁶⁸³ Поред тога, интегрисани извештај може пружити и „приступну тачку“ (енгл. „*entry point*“) детаљнијим информацијама изван одређеног извештаја, са којима интегрисани извештај може бити повезан, при чему ће облик те повезаности зависити од форме интегрисаног извештаја (нпр. уколико је интегрисани извештај припремљен у папирној форми, повезаност може подразумевати обухватање других информација у виду додатка уз извештај, за интегрисани извештај који је објављен на веб страници предузећа кликом на одређени линк може се приступити тим другим информацијама).⁶⁸⁴

Компаративном анализом наведених оквира и смерница за извештавање увидели смо да постоје разлике, али и одређене сличности између њих. Ови оквири и смернице за извештавање развијени су и установљени за потребе припреме и презентације различитих врста извештаја и њихова примена, изузев Концептуалног оквира за финансијско извештавање, је на добровољној основи. Разлике између посматраних оквира и смерница огледају се, пре свега, у циљу извештавања и елементима које треба да садрже наведене врсте извештаја (финансијски извештаји, извештај о заштити животне средине, извештај о одрживом развоју и интегрисани извештај). Сличност у погледу квалитативних карактеристика информација и основних претпоставки између Концептуалног оквира за финансијско извештавање и Предлога оквира за извештавање о заштити животне средине не чуди из разлога што је основа за израду овог Предлога оквира био Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја из 1989. године. Поред тога, многи елементи Предлога оквира за извештавање о заштити животне средине преузети су од стране Глобалне иницијативе за извештавање приликом израде Смерница за извештавање о одрживом развоју,⁶⁸⁵ одакле произилазе одређене сличности између ова два упутства за извештавање. Сличности Међународног оквира за интегрисано извештавање са Концептуалним оквиrom за финансијско извештавање у погледу примарних корисника и принципа извештавања и са Смерницама за извештавање о одрживом развоју G4 у погледу квалитативних карактеристика настале су као резултат сарадње Међународног савета за интегрисано извештавање са Одбором за међународне рачуноводствене стандарде и

⁶⁸³ IIRF, т. 1.15.

⁶⁸⁴ Haller, A.; Zellner, P. (2014): оп. цит., стр. 255; IIRF, т. 1.16.

⁶⁸⁵ Fédération des Experts Comptables Européens (2000): оп. цит., стр. 4.

Глобалном иницијативом за извештавање приликом израде оквира за интегрисано извештавање.

На основу сагледаног растућег значаја извештавања о заштити животне средине, односно извештавања о одрживом развоју и у новије време интегрисаног извештавања у различитим земљама, и анализираних оквира и смерница за наведене врсте извештавања може се указати на три кључна момента у развоју корпоративног извештавања у последњих неколико година. Први кључни моменат јесте објављивање најновије верзије Смерница за извештавање о одрживом развоју G4 маја 2013. године од стране Глобалне иницијативе за извештавање, други се тиче увођења и ширења обавезујућих захтева за извештавање о заштити животне средине или извештавање о одрживом развоју у многим земљама (видети Прилог 1) и трећи кључни моменат јесте интегрисање финансијских и нефинансијских информација у јединствен извештајни систем и с тим у вези објављивање Међународног оквира за интегрисано извештавање децембра 2013. године од стране Међународног савета за интегрисано извештавање.⁶⁸⁶ Имајући у виду и то да је досадашња пракса састављања извештаја о заштити животне средине, односно извештаја о одрживом развоју на добровољној основи показала да предузећа неретко припремају и презентују ове извештаје како би се код јавног мњења створила перцепција о њиховој одговорности према животној средини и друштву (тзв. екоманипулација или *greenwashing*)⁶⁸⁷, јавила се потреба за верификацијом тих извештаја од стране трећег лица. У случају када су питања у вези заштите животне средине обелодањена као саставни део годишњег извештаја предузећа, та питања јесу предмет разматрања при ревизији финансијских извештаја, док су извештаји о заштити животне средине, односно извештаји о одрживом развоју предмет уверавања или независне верификације. Што се тиче интегрисаног извештаја као нове форме извештавања о финансијским и нефинансијским перформансама пословања предузећа, питање ревизије или уверавања тог извештаја још увек је предмет дискусија. Ова потреба за разматрањем еколошких питања при ревизији финансијских извештаја или верификацијом засебних извештаја о економским, еколошким и друштвеним

⁶⁸⁶ KPMG (2013): оп. цит., стр. 21.

⁶⁸⁷ Парадокс је да предузећа могу имати лоше показатеље еколошких и друштвених перформанси пословања, а да код јавног мњења уживају добру репутацију и да чак освајају награде за извештавање или барем буду у ужем избору за једну од тих награда. Примери овог парадокса јесу два велика мултинационална предузећа из области индустрије нафте и гаса *British Petroleum plc* са седиштем у Енглеској и *Royal Dutch Shell plc* са седиштем у Холандији. Видети: Ruffing, L. (2007): Silent vs. shadow reports: What can we learn from BP's sustainability report versus the financial times?, *Social and Environmental Accountability Journal*, vol. 27, no. 1, стр. 9-10.

аспектима пословања произашла је из захтева информационих корисника за повећањем кредибилитета, валидности и транспарентности обелодањених информација. За спровођење услуга ревизије и уверавања наведених извештаја од стране трећег лица развијени су одговарајући стандарди, о чему ће детаљније бити речи у оквиру четвртог дела докторске дисертације.

4. РЕЛЕВАНТНА ПИТАЊА ЗАШТИТЕ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ У РЕВИЗИЈИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

4.1 Потреба за ревизијом или уверавањем обелодањених информација о заштити животне средине

Извештавање о заштити животне средине, односно шире извештавање о одрживом развоју је брзо еволуирало као саставни део корпоративног извештавања широм света. Питање да ли предузећа треба да обелодањују информације о утицајима њихових пословних активности на животну средину и друштво скоро да се више и не поставља, али питање веродостојности и поузданости обелодањених информација долази све више до изражаја.⁶⁸⁸ Веродостојне и поуздане информације о перформансама пословања предузећа су од кључног значаја за ефикасно управљање утицајима на животну средину и друштво, као и за комуникацију са различитим стејкхолдерима.⁶⁸⁹ Да би се задовољиле потребе менаџмента предузећа, инвеститора, пословних партнера, купаца, добављача, регулаторних тела, невладиних организација и других стејкхолдера за релевантним, благовременим и тачним информацијама које се тичу економских, еколошких и друштвених перформанси пословања предузећа развијени су различити приступи у зависности од форме извештавања.⁶⁹⁰ Уколико су информације о еколошким перформансама пословања обелодањене у оквиру годишњег извештаја предузећа, те информације јесу предмет разматрања у ревизији финансијских извештаја. Када предузећа обелодањују ове информације у виду засебног извештаја о заштити животне средине или као саставни део извештаја о одрживом развоју потребно је спровести независну верификацију предметног извештаја, што подразумева нижи ниво уверавања у односу на ревизију финансијских извештаја.⁶⁹¹

Стејкхолдери предузећа се могу ослонити на информације о еколошким перформансама пословања предузећа које су публиковане као саставни део годишњег извештаја предузећа, само уколико су те информације предмет разматрања приликом

⁶⁸⁸ Schmitz, D. (2014): Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten – Diskussion und Erkenntnisse aus der Schweiz, *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, vol. 9, no. 4, стр. 161.

⁶⁸⁹ Association of Chartered Certified Accountants; Accountability (2004): *The Future of Sustainability Assurance – ACCA Research Report no. 86*, <http://www.accountability.org/images/content/1/2/121/FOSA%20-%20Full%20Report.pdf>, стр. 7,

⁶⁹⁰ Ибид.

⁶⁹¹ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): Извештавање о ограниченом прегледу Извештаја о одрживом развоју, *Рачуноводство*, вол. 57, бр. 7-8, стр. 53.

ревизије финансијских извештаја предузећа. Ефекти еколошких аспеката пословања предузећа могу утицати на финансијске извештаје предузећа и довести до потенцијалног ризика појаве материјално значајних грешака (укључујући и неадекватно обелодањивање) у финансијским извештајима, због чега је неопходно да ревизор размотри питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја.⁶⁹² Разматрање ових питања подразумева спровођење уобичајених фаза ревизије финансијских извештаја (прихватање клијента, планирање процеса ревизије, спровођење ревизије и изражавање мишљења ревизора).⁶⁹³ У том смислу, процес ревизије обухвата разматрање релевантних закона и других прописа који регулишу област заштите животне средине, упознавање са специфичностима пословања клијента, процену ризика и спровођење суштинских тестова ради откривања материјално значајних грешака у финансијским извештајима као резултат третирања питања заштите животне средине, коришћење туђих резултата рада и писаних изјава руководства клијента и извештавање о налазима.⁶⁹⁴ Ревизорска пракса третира питања заштите животне средине тако што, пре свега, проверава усклађеност са прописима, обавезе по основу штета нанетих животной средини и обезвређеност средстава у вези са прописима о заштити животне средине. Разматрање утицаја еколошких аспеката пословања предузећа на финансијске извештаје условило је проширење делокруга ревизије финансијских извештаја и самим тим повећање одговорности ревизора.⁶⁹⁵ У ту сврху ревизорима је на располагању Саопштење о међународној пракси ревизије 1010 – Разматрање питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја (енгл. *International Auditing Practice Statement 1010 – The Consideration of Environmental Matters in an Audit of Financial Statement*) издато од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања (енгл. *International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB*).

Када је дошло до промена у нефинансијском извештавању у смислу да је овај вид извештавања еволуирао од обелодањивања кратких информација о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја предузећа до састављања засебног извештаја о заштити животне средине и касније извештаја о

⁶⁹² Chiang, C.; Northcott, D. (2012): Financial auditors and environmental matters: drivers of change to current practice, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 8, no. 3, стр. 342.

⁶⁹³ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 53.

⁶⁹⁴ Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): *Principi revizije – Међународна перспектива*, Prevod, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka, стр. 517.

⁶⁹⁵ Chiang, C. (2010b): Insights into current practices in auditing environmental matters, *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, no. 9, стр. 914.

одрживом развоју, услуге екстерног уверавања или независне верификације извештаја постале су суштински део тог процеса.⁶⁹⁶ У литератури се за ове професионалне услуге могу срести различити термини (услуге уверавања, услуге екстерног уверавања, верификација или независна верификација), као и бројне дефиниције истих које се суштински не разликују, а за потребе овог рада определили смо се за коришћење термина уверавање, односно екстерно уверавање. Екстерно уверавање извештаја представља независну професионалну услугу која се спроводи у циљу унапређења квалитета информација садржаних у извештају, фокусирајући се на смањење информационог ризика.⁶⁹⁷ Непостојање општеприхваћених стандарда за састављање извештаја о одрживом развоју довело је до разлика у погледу обима и форме, али и садржине извештаја.⁶⁹⁸ Потреба да се премости кључни јаз веродостојности (енгл. *credibility gap*)⁶⁹⁹ који карактерише извештавање о одрживом развоју указала је на стратешку улогу услуга уверавања извештаја,⁷⁰⁰ које спроводе углавном ревизорске фирме, али и инжењеринг фирме и друге фирме за пружање професионалних услуга.⁷⁰¹ Циљ спровођења услуга екстерног уверавања извештаја јесте формулисање независног мишљења о извештају о одрживом развоју чиме се побољшава веродостојност и квалитет тог извештаја и шаље позитиван сигнал корисницима извештаја.⁷⁰² Лица задужена за спровођење услуга уверавања морају припремити извештај у коме ће изразити своје мишљење, који се по свом делокругу разликује у односу на извештај о ревизији финансијских извештаја, због чега је било неопходно развити и установити нове стандарде.⁷⁰³ Као одговор на ову потребу развијена су два међународна стандарда за спровођење услуга уверавања извештаја о одрживом развоју, и то: Међународни стандард ангажмана уверавања 3000 – Ангажмани уверавања осим ревизије или

⁶⁹⁶ Association of Chartered Certified Accountants; *Accountability* (2004): оп. цит., стр. 26.

⁶⁹⁷ Fernández-Feijóo-Souto, B.; Romero, S.; Ruiz-Blanco, S. (2012): *Measuring quality of sustainability reports and assurance statements: characteristics of the high quality reporting companies*, *International Journal of Society Systems Science*, vol. 4, no. 1, стр. 7.

⁶⁹⁸ Schmitz, D. (2014): оп. цит., стр. 161.

⁶⁹⁹ Функција ревизије и услуга уверавања треба да повећа веродостојност (финансијских) информација предузећа како би корисници информација имали поверања у квалитет обелодањених информација које пружа менаџмент предузећа. Корисници ће стога имати више поверења у коришћење информација у намераване сврхе, него што би имали да ревизија и услуге уверавања нису спроведене.

⁷⁰⁰ Manetti, G.; Becatti, L. (2009): *Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence*, *Journal of Business Ethics*, vol. 87, no. 1, стр. 289; Simnett, R.; Vanstraelen, A.; Chua, W. F. (2009): *Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison*, *The Accounting Review*, vol. 84, no. 3, стр. 940.

⁷⁰¹ United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): оп. цит., стр. 80.

⁷⁰² Schmitz, D. (2014): оп. цит., стр. 161.

⁷⁰³ Fernández-Feijóo-Souto, B.; Romero, S.; Ruiz-Blanco, S. (2012): оп. цит., стр. 7.

прегледа историјских финансијских информација (енгл. *International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) – Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*) издат од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања и AA1000 Стандард уверавања (енгл. *AA1000 Assurance Standard – AA1000AS*) који је установила непрофитна организације *AccountAbility* из Уједињеног Краљевства. Наведени стандарди намењени су фирмама које пружају услуге екстерног уверавања извештаја о одрживом развоју како би се олакшао сам поступак и процес спровођења истих и формирало мишљење о извештајима предузећа.⁷⁰⁴

За разлику од ревизије финансијских извештаја која је законом регулисана, услуге екстерног уверавања извештаја о одрживом развоју спроводе се на добровољној основи, с обзиром на то да не постоји регулатива која захтева да информације обелодањене у нефинансијским извештајима, односно извештајима о одрживом развоју буду верификоване.⁷⁰⁵ Добровољно спровођење уверавања извештаја може се објаснити намером предузећа да унапреде кредибилитет извештаја о одрживом развоју за потребе стејкхолдера и чињеницом да предузећа могу остварити користи у погледу побољшања система интерних информација и извештавања, што ће за резултат имати боље управљање еколошким и друштвеним перформансама пословања предузећа.⁷⁰⁶ Управо због тога све већи број предузећа се опредељује за ангажмане уверавања њихових извештаја о одрживом развоју. Према истраживању ревизорске куће *KPMG* из 2013. године међу 100 највећих предузећа (*N100 companies*) у земљама обухваћеним истраживањем, 38% предузећа се определило за спровођење услуга уверавања њихових извештаја о одрживом развоју што је идентично проценту предузећа која су се за исте услуге определила 2011. године.⁷⁰⁷ При томе, чак 67% предузећа је у посматраној години изабрало да њихов извештај буде верификован од стране једне од четири највеће ревизорске фирме тзв. „*Big Four*“⁷⁰⁸, док је 33% предузећа уверавање

⁷⁰⁴ Manetti, G.; Vecatti, L. (2009): оп. цит., стр. 289-290.

⁷⁰⁵ Simnett, R.; Vanstraelen, A.; Chua, W. F. (2009): оп. цит., стр. 940; Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 53.

⁷⁰⁶ Perego, P.; Kolk, A. (2012): Multinationals` Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports, *Journal of Business Ethics*, vol. 110, no. 2, стр. 174.

⁷⁰⁷ KPMG (2013): оп. цит., стр. 33. Међу 100 највећих предузећа која су се одлучила да спроведу екстерно уверавање њихових извештаја о одрживом развоју, 72% предузећа се определило за ограничен ниво уверавања, 10% за разуман, а преосталих 8% предузећа за комбинацију ова два нивоа уверавања.

⁷⁰⁸ У групу ревизорски фирми „*Big Four*“ спадају: *KPMG*, *PricewaterhouseCoopers*, *Ernst & Young* и *Deloitte*.

извештаја поверило другим фирмама за пружање професионалних услуга.⁷⁰⁹ За разлику од 100 највећих предузећа, стопе уверавања међу 250 највећих предузећа на свету (*G250 companies*) достигле су свој врхунац са више од половине предузећа (59%) која су се определила за услуге уверавања њихових извештаја о одрживом развоју у односу на 46% предузећа у 2011. години.⁷¹⁰

Након указивања на потребу спровођења ревизије или екстерног уверавања обелодањених информација о заштити животне средине или шире информација о одрживом развоју, у наставку ће бити објашњен поступак којим се приликом ревизије финансијских извештаја разматрају и питања заштите животне средине заснован на Извештају о међународној пракси ревизије 1010, као и два међународна стандарда установљена за потребе екстерног уверавања извештаја о одрживом развоју, односно извештаја о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа.

4.2 Разматрање питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја

Детерминисање материјалности чини основу ревизорске праксе и представља изазов за ревизоре, нарочито у ситуацијама када пословне активности предузећа имају за резултат ефекте које је тешко квантификовати у финансијском смислу, као што су ефекти по животну средину.⁷¹¹ Питања заштите животне средине могу утицати на пословање предузећа и њихове финансијске извештаје на неколико начина: на пример услед непоштовања законских захтева који се тичу питања заштите животне средине предузећа морају сносити одређене трошкове, а у екстремним ситуацијама то може утицати и на саму припрему финансијских извештаја; предузећа из области екстрактивних индустрија, хемијске индустрије, агробизниса, локалне власти или предузећа за управљање отпадом могу се суочити са одређеним еколошким и изведеним обавезама; предузећа морају обелоданити постајање одређених обавеза у напоменама уколико се трошкови који се односе на заштиту животне средине не могу поуздано проценити.⁷¹² Дакле, уколико су питања заштите животне средине значајна за пословање предузећа ревизори треба да буду свесни њиховог утицаја на финансијске извештаје и да приликом ревизије финансијских извештаја утврде да ли су питања

⁷⁰⁹ KPMG (2013): оп. цит., стр. 33.

⁷¹⁰ Ибид.

⁷¹¹ Chiang, C.; Northcott, D. (б.г.): *Audit materiality and environmental matters*, http://aut.researchgateway.ac.nz/bitstream/handle/10292/1423/2010%20ANCAAR%20Chiang%20%26%20Northcott_29-1110.pdf?sequence=8, стр. 3.

⁷¹² Chiang, C. (2010b): оп. цит., стр. 912-913.

заштите животне средине адекватно рачуноводствено обухваћена и обелодањена.⁷¹³ Да би ревизори могли да обаве овај задатак и примене релевантне Међународне стандарде ревизије – МСР (енгл. International Standards on Auditing – ISA) у ту сврху, издате су 1998. године смернице са упутствима од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања (енгл. *International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*)⁷¹⁴ под називом Саопштење о међународној пракси ревизије 1010 – Разматрање питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја (енгл. *International Auditing Practice Statement 1010 – The Consideration of Environmental Matters in an Audit of Financial Statement*).

Саопштење о међународној пракси ревизије 1010 садржи поред увода, упутства за примену МСР 310 – Познавање пословања предузећа, МСР 400 – Процена ризика и интерна контрола⁷¹⁵ и МСР 250 – Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја, и делове који се тичу супстантивних процедура, изјава руководства и извештавања. У уводу је наведена сврха овог Саопштења, дефиниција питања заштите животне средине и неки примери њиховог утицаја на финансијске извештаје.⁷¹⁶ Саопштење о међународној пракси ревизије 1010 не установљава нове основне принципе или суштинске процедуре, већ је његова сврха да помогне ревизорима и допринесе развоју добре праксе, пружајући упутства за примену Међународних стандарда ревизије у случајевима када су питања заштите животне средине значајна за финансијске извештаје предузећа.⁷¹⁷ Питања заштите животне средине према овом Саопштењу дефинисана су као:⁷¹⁸

- иницијативе за спречавање, смањење или ремедијацију штете нанете животној средини или за очување обновљивих и необновљивих ресурса (такве

⁷¹³ Chiang, C.; Northcott, D. (б.г.): оп. цит., стр. 4.

⁷¹⁴ Одбор за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања је тело за установљавање међународних стандарда ревизије, контроле квалитета, прегледа или услуга уверавања и других сродних услуга формирано од стране Међународне федерације рачуновођа 1978. године (најпре под називом Комитет за међународну праксу ревизије (енгл. *International Auditing Practices Committee – IAPC*) и ради независно под њеним покровитељством. Шире о овом одбору видети: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>.

⁷¹⁵ МСР 310 – Познавање пословања предузећа и МСР 400 – Процена ризика и интерна контрола повучени су из употребе ступањем на снагу МСР 315 – Разумевање правног лица и његовог окружења и процена ризика материјалне грешке и МСР 330 – Ревизорски поступци као одговор на процењене ризике од 15. децембра 2004. године.

⁷¹⁶ IAASB (1998): *International Auditing Practice Statement 1010 – The Consideration of Environmental Matters in an Audit of Financial Statement*, New York, пар. 1-12. (Референце из Саопштења о међународној пракси ревизије 1010 биће надаље означене скраћеницом IAPS 1010).

⁷¹⁷ IAPS 1010, пар. 4. Саопштење не пружа упутство за ревизију финансијских извештаја осигуравајућих друштава у вези са потраживањима насталим по основу полиса осигурања које се односе на питања заштите животне средине и тичу се осигураника. IAPS 1010, пар. 5.

⁷¹⁸ IAPS 1010, пар. 10.

иницијативе могу бити обавезне према закону или другим прописима из области заштите животне средине или могу бити предузете добровољно);

- последице кршења закона и других прописа из области заштите животне средине;
- последице штете нанете животној средини (природним или другим ресурсима);
- и
- последице индиректне обавезе утврђене законом (на пример, обавеза за штете проузроковане од стране претходних власника).

Када су наведена питања заштите животне средине значајна за предузеће и утичу на његове финансијске извештаје ревизор треба да укључи разматрање тих питања у планирање процеса ревизије и спровођење исте када проверава истинитост и правичност финансијских извештаја предузећа.⁷¹⁹ У Саопштењу се упозорава да битна питања заштите животне средине могу довести до ризика појаве материјално значајних грешака (укључујући и неадекватно обелодањивање) у финансијским извештајима и указује на обавезу ревизора да размотри да ли су ефекти питања заштите животне средине адекватно третирани и обелодањени.⁷²⁰ Као примери питања заштите животне средине која утичу на финансијске извештаје наводе се:⁷²¹

- увођење закона и других прописа у области заштите животне средине може довести до умањења вредности имовине и самим тим до потребе смањења њене књиговодствене вредности;
- непридржавање законских захтева у погледу питања заштите животне средине, као што су емисија гасова или одлагање отпада, или промене законодавства са ретроспективним ефектом, може довести до акумулације трошкова ремедијације, трошкова одштете или правних трошкова;
- нека предузећа, на пример из области екстрактивних индустрија (индустрија нафте и гаса, рударство), произвођачи хемикалија или предузећа за управљање отпадом могу се суочити са еколошким обавезама као што је директан нус производ њихове основне делатности;
- изведене обавезе⁷²² које произилазе из добровољне иницијативе, на пример предузеће које је својим пословним активностима проузроковало контаминацију

⁷¹⁹ Chiang, C.; Northcott, D. (б.г.): оп. цит., стр. 5.

⁷²⁰ Ибид.; IAPS 1010, пар. 2.

⁷²¹ IAPS 1010, пар. 11.

⁷²² Изведене обавезе јесу обавезе које произилазе из активности ентитета када је: путем установљеног модела претходне праксе, објављених политика или довољно одређених текућих извештаја ентитет

земљишта може се одлучити, иако нема законску обавезу, на ремедијацију контаминираног земљишта због забринутости за његову дугорочну репутацију и његов однос са заједницом;

- када се трошкови који се односе на заштиту животне средине не могу поуздано проценити предузеће треба да обелодани постојање потенцијалне обавезе у напоменама;
- у случају када се трошкови који се односе на заштиту животне средине не могу поуздано проценити предузећа треба да обелодане постојање потенцијалне обавезе у напоменама;
- у екстремним ситуацијама, непоштовање одређених закона и других прописа из области заштите животне средине може утицати на опстанак и пословање предузећа под претпоставком *going concern* и самим тим може утицати на обелодањивање и основу припреме финансијских извештаја.

Питања заштите животне средине представљају свакако изазов за ревизорску професију, с обзиром на то да она могу бити комплексна и стога захтевати додатно разматрање од стране ревизора.⁷²³ Након прихватања клијента, адекватно планирање процеса ревизије укључује разматрање закона и других прописа из области заштите животне средине, упознавање са пословањем клијента и његовим окружењем, процену ризика и сагледавање интерних контрола клијента у вези са питањима заштите животне средине. На бази утврђене природе, времена и обима суштинског испитивања, ревизор затим приступа процесу спровођења испитивања и прикупљања доказа који обухвата спровођење суштинских тестова и аналитичких процедура ради откривања материјално значајних грешака у финансијским извештајима насталих као резултат третирања питања заштите животне средине, као и коришћење туђих резултата рада. По завршетку фазе спровођења ревизије, ревизор саставља извештај у коме изражава своје мишљење о финансијским извештајима и о томе да ли су ефекти питања заштите животне средине адекватно рачуноводствено обухваћени и обелодањени у тим извештајима.

наговестио осталим странама да ће прихватити одређене обавезе; и као резултат тога, ентитет је изазвао оправдано очекивање осталих страна да ће испунити те обавезе. Видети: IAS 37, пар. 10.

⁷²³ Chiang, C.; Northcott, D. (б.г.): оп. цит., стр. 5; IAPS 1010, пар. 3.

4.2.1 Планирање процеса ревизије

За правилно планирање процеса ревизије ревизор мора у одређеној мери да буде упознат са свим релевантним законима и другим прописима који регулишу област заштите животне средине, а чије би непоштовање од стране предузећа могло да доведе до материјално значајних грешака у финансијским извештајима.⁷²⁴ Ревизор није и не може се сматрати одговорним за спречавање непоштовања и непридржавања законских и других прописа из ове области, већ је за то одговорно руководство предузећа.⁷²⁵ Руководство предузећа мора узети у обзир законе и прописе који намећу обавезу ремедијације загађења животне средине насталог у неком претходном периоду, затим законе о контроли и спречавању загађења, законе који подразумевају добијање дозвола везаних за заштиту животне средине и захтеве регулаторних органа у погледу питања заштите животне средине.⁷²⁶ С друге стране, ревизор мора поседовати способност општег разумевања закона који су применљиви на делатност којом се клијент бави.⁷²⁷ За стицање општег разумевања закона и других прописа из области заштите животне средине ревизор користи своје знање о привредној грани у којој предузеће послује и о његовом пословању, испитује руководство предузећа о политикама и процедурама у погледу усаглашености са релевантним законима и прописима из ове области, као и о томе који су закони и прописи од фундаменталног значаја за пословање предузећа и расправља са руководством о политикама и процедурама усвојеним за идентификовање, вредновање и рачуноводствено исказивање обавеза које настају у вези са заштитом животне средине.⁷²⁸

Упознавање са пословањем клијента и његовим окружењем јесте следећи корак приликом планирања процеса ревизије. Да би ревизор могао да идентификује и разуме питања која могу имати значајан ефекат на финансијске извештаје треба да поседује довољно информација и сазнања о пословању предузећа, привредној грани којој предузеће припада и додатним факторима који утичу на његово пословање.⁷²⁹ Ниво знања ревизора у вези са питањима заштите животне средине који одговара одређеном ангажовању је обично мањи од нивоа знања који поседује руководство предузећа или стручњаци за заштиту животне средине, па је неопходно да ревизор прошири своје

⁷²⁴ IAPS 1010, пар. 33.

⁷²⁵ IAPS 1010, пар. 32; ISA 250, пар. 9.

⁷²⁶ IAPS 1010, пар. 30; Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): оп. цит., стр. 517.

⁷²⁷ Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): оп. цит., стр. 517.

⁷²⁸ IAPS 1010, пар. 34.

⁷²⁹ IAPS 1010, пар. 13. Преузето из ISA 310, пар. 2.

знање како би могао да идентификује и разуме догађаје, трансакције и праксе повезане са питањима заштите животне средине која могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје и ревизију.⁷³⁰ Један од начина да се тај процес олакша јесте да се одговори на одређена питања,⁷³¹ која су наведена у табели 10.

Табела 10. Питања за упознавање са пословањем клијента

1.	Да ли предузеће послује у привредној грани у којој постоји значајан еколошки ризик који може негативно утицати на финансијске извештаје предузећа?
2.	Који су општи проблеми у погледу загађења животне средине са којима се суочава привредна грана у којој предузеће послује?
3.	Који закони и други прописи из области заштите животне средине су применљиви на предузеће?
4.	Да ли постоје неке супстанце коришћене у производима или производним процесима предузећа које су део шеме постепеног избацивања из производње захтеване од стране законодавства или усвојене добровољно од стране привредне гране у којој клијент послује?
5.	Да ли агенције које су надлежне за спровођење закона и прописа надгледају усаглашеност предузећа са захтевима закона, других прописа или лиценци из области заштите животне средине?
6.	Да ли су предузете било какве законске радње или издати извештаји од стране агенција надлежних за спровођење закона и прописа који могу имати значајан утицај на предузеће и његове финансијске извештаје?
7.	Да ли су предузете иницијате за спречавање, смањење или ремедијацију штете нанете животnoj средини, или за очување обновљивих и необновљивих ресурса?
8.	Да ли су предузећу икада биле изречене казне или покренуте судске парнице против предузећа или његових директора у вези са питањима заштите животне средине? Ако јесу, који су били разлози за то?
9.	Постоје ли било какви нерешени судски спорови који се тичу усклађености са законом и другим прописима из области заштите животне средине?
10.	Да ли су ризици везани за животну средину покривени осигурањем?

Извор: IAASB (1998): *International Auditing Practice Statement 1010, The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements*, New York, Appendix 1, Knowledge of the Business, стр. 167-168.

Наведени списак питања не представља коначан списак питања које ревизор може узети у обзир приликом упознавања са пословањем клијента, већ се у зависности од конкретне ситуације могу узети у обзир и други аспекти. Питања се морају прилагодити тако да одговарају специфичним околностима сваког ревизорског ангажмана, док у неким случајевима ревизор може проценити да је неко од наведених питања непотребно.⁷³² Поседовање информација и сазнања о привредној грани у којој предузеће послује може указати на могуће постојање обавеза у вези са заштитом животне средине и потенцијалних обавеза, с обзиром на то да су одређене привредне гране, као што су хемијска индустрија, индустрија нафте и гаса, фармацеутска индустрија, металургија, рударство и комуналне делатности, изложеније значајном

⁷³⁰ IAPS 1010, пар. 14; Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): оп. цит., стр. 517.

⁷³¹ Милојевић, Д. С. (2006): *Ревизија финансијских извештаја*, Факултет за трговину и банкарство, Београдска банкарска академија, Београд, стр. 132.

⁷³² IAPS 1010, Appendix 1, стр. 167-169.

еколошком ризику.⁷³³ Међутим, предузеће може бити изложено овом ризику иако не припада наведеним привредним гранама уколико у значајној мери подлеже законима и другим прописима из области заштите животне средине, поседује или је одговорно за локалитете контаминирани од стране претходних власника (индиректна одговорност), или се бави делатностима које могу проузроковати контаминацију земљишта и подземних вода, контаминацију површинских вода или загађење земљишта, у којима користи опасне супстанце, рукује опасним отпадом или које могу имати негативан утицај на купце, запослене или људе који живе у његовом суседству.⁷³⁴ За прикупљање информација о клијенту ревизор користи и различите формалне изворе информација, као што су публикације професионалних удружења, разни водичи, публикације државних органа, статистичке публикације, комуникација са претходним ревизором, претходни ревизорски извештај, али и неформалне дискусије између ревизора и клијентовог особља.⁷³⁵ Прикупљене информације и стечена сазнања помоћи ће ревизору да разуме пословање клијента и његово понашање према животној средини.

Финансијски извештаји предузећа могу бити нетачни и неистинити уколико предузеће пропусти да призна, вреднује и обелодани одређена питања везана за заштиту животне средине.⁷³⁶ У том случају, ревизор треба да узме у обзир и питања заштите животне средине приликом почетне процене материјалности, разматрања ризика, израде почетне стратегије ревизије и разумевања система интерне контроле, што представља следећи корак у планирању процеса ревизије.⁷³⁷ Сагласно Саопштењу о међународној пракси ревизије 1010 у делу који пружа упутство за примену одређених аспеката МСР 400, питања заштите животне средине се разматрају са становишта:⁷³⁸

- Процене инхерентног ризика – Приликом процене инхерентног ризика ревизор треба да узме у обзир све релевантне факторе који у одређеним околностима могу подразумевати и ризик појаве материјално значајне грешке у финансијским извештајима по основу питања заштите животне средине, тзв. еколошки ризик. Еколошки ризик може бити компонента инхерентног ризика и као такав може се посматрати на нивоу финансијских извештаја и на нивоу

⁷³³ IAPS 1010, пар. 15.

⁷³⁴ IAPS 1010, пар. 16.

⁷³⁵ Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): *Ревизија – теорија и пракса*, IV измењено и допуњено издање, Суботица, стр. 202.

⁷³⁶ Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): оп. цит., стр. 517.

⁷³⁷ Ибид.; Милојевић, Д. С. (2006): оп. цит., стр. 132.

⁷³⁸ IAPS 1010, пар. 17-28.

салда појединих рачуна или група трансакција. Типични примери еколошког ризика на нивоу финансијских извештаја су: ризик од трошкова усклађивања који произилазе из законодавства или из услова уговора, ризик од неусклађености са законима и другим прописима из области заштите животне средине и могући ефекти специфичних еколошких захтева купаца и њихова могућа реакција на понашање предузећа према животној средини. На нивоу салда појединих рачуна или група трансакција као примери еколошког ризика наводе се: мера у којој се стање на рачуну заснива на сложеним рачуноводственим проценама у вези са питањима заштите животне средине (нпр. одмеравање резервисања за отклањање контамираног отпада са земљишта и будућу обнову локалитета) и мера у којој на стање на рачуну утичу необичне или нерутинске трансакције које укључују питања заштите животне средине.

- Система рачуноводства и интерне контроле – Руководство предузећа је одговорно за успостављање и функционисање интерних контрола које ће помоћи у постизању уредног и ефикасног пословања укључујући све аспекте заштите животне средине. Начин на који руководство предузећа остварује контролу над питањима заштите животне средине се у пракси разликује: предузећа која су мање изложена еколошком ризику или мала предузећа ће вероватно пратити и контролисати њихова питања заштите животне средине као део њиховог редовног система рачуноводства и интерне контроле; предузећа која послују у привредним гранама са већим еколошким ризиком могу успоставити посебан подсистем интерне контроле за ту сврху који је у складу са постојећим стандардима система еколошког менаџмента (видети поглавље 1.1.3.1); и друга предузећа која све њихове контроле могу успоставити у оквиру једног интегрисаног система контроле који обухвата политике и процедуре повезане са рачуноводством, питањима заштите животне средине и другим питањима (нпр. квалитет, здравље и безбедност). За потребе ревизије свеједно је како руководство предузећа заправо остварује контролу над питањима заштите животне средине, осим уколико ревизор просуди да ова питања могу имати материјално значајни ефекат на финансијске извештаје предузећа када је потребно да ревизор стекне разумевање значајних политика и процедура предузећа у погледу праћења и контроле питања заштите животне средине, а ради планирања процеса ревизије и развоја ефикасног ревизорског приступа.

- Контролног окружења – Приликом планирања процеса ревизије неопходно је да ревизор стекне разумевање контролног окружења у мери довољној да процени ставове, свесност и активности директора и руководства у вези са интерним контролама и њиховим значајем за предузеће. Фактори који утичу на стицање разумевања контролног окружења у вези са питањима заштите животне средине могу бити: функционисање управног одбора и његових комисија у вези са контролом које се тиче заштите животне средине од стране предузећа; филозофија, пословни стил и приступ руководства питањима заштите животне средине, као и реакције руководства на екстерне утицаје; организациона структура и методе предузећа за делегирање овлашћења и одговорности за обављање оперативних функција везаних за заштиту животне средине и спровођење регулаторних захтева; и систем контроле руководства укључујући и функцију интерне ревизије, резултате еколошке ревизије (енгл. *environmental audit*)⁷³⁹, кадровску политику и процедуре, као и одговарајуће раздвајање дужности.
- Контролних поступака – Разматрањем еколошког ризика на нивоу финансијских извештаја и на нивоу салда појединих рачуна или група трансакција ревизор може доћи до закључка да постоји потреба за стицањем разумевања контрола у вези са заштитом животне средине. Примери ових контрола јесу следеће политике и процедуре: праћење усаглашености са политиком заштите животне средине предузећа, као и са релевантним законима и другим прописима из области заштите животне средине; одржавање одговарајућег информационог система у вези са заштитом животне средине; обезбеђење усаглашености информација о заштити животне средине са релевантним финансијским подацима; и идентификација потенцијалних питања заштите животне средине и са њима повезаних потенцијалних обавеза предузећа. Уколико је предузеће успоставило систем контроле у вези са заштитом животне средине ревизор такође испитује особље које врши надзор

⁷³⁹ Термин “еколошка ревизија“ има широк спектар значења. Еколошка ревизија може бити спроведена од стране екстерних или интерних стручњака (понекад укључујући интерне ревизоре) према одлуци руководства предузећа. У пракси, особе из различитих дисциплина могу се квалификовати за спровођење еколошке ревизије, а често овај посао обавља мултидисциплинарни тим. Еколошка ревизија се спроводи на захтев руководства предузећа и за интерну је употребу. Може се бавити различитим питањима, укључујући контаминацију локалитета или усаглашеност са законима и другим прописима из области заштите животне средине. Међутим, еколошка ревизија није нужно еквивалентна ревизији извештаја о еколошким перформансама пословања предузећа. Видети: IAPS 1010, пар. 45.

над тим системом контроле. Поред тога, још једна од могућности за ревизора да стекне разумевање система контроле у вези са питањима заштите животне средине јесте да прочита извештај о еколошким перформансама пословања предузећа, уколико је исти доступан.

Након стицања разумевања система рачуноводства и интерне контроле ревизор треба да размотри ефекат питања заштите животне средине приликом процене контролног ризика и у свим контролним тестовима који могу бити неопходни како би се та процена потпомогла.⁷⁴⁰ По завршетку планирања процеса ревизије, односно након што је ревизор стекао опште разумевање закона и прописа из области заштите животне средине, упознао се са пословањем клијента и извршио процену инхерентног и контролног ризика, приступа фази спровођења ревизије ради откривања материјално значајних грешака у финансијским извештајима насталих као резултат обухватања и обелодањивања одређених информација које се тичу питања заштите животне средине.

4.2.2 Спровођење ревизије

Спровођење ревизије заправо представља предузимање одређених активности, које су предвиђене планом и програмом, од стране ревизора.⁷⁴¹ Те активности подразумевају спровођење испитивања и прикупљање доказа на основу којих ревизор може проценити потенцијални ризик појаве материјално значајних грешака у финансијским извештајима.⁷⁴² Уколико ревизор сматра да је еколошки ризик значајна компонента у процени инхерентног ризика, мора детерминисати природу, време и обим неопходних супстантивних ревизорских процедура.⁷⁴³ Супстантивне процедуре неопходне ради смањења ризика неоткривања материјално значајних грешака у финансијским извештајима на прихватљив ниво, укључујући и материјално значајне грешке уколико предузеће пропусти да призна, вреднује и обелодани ефекте по основу питања заштите животне средине обухватају.⁷⁴⁴

- постављање питања руководству предузећа, читање записника са релевантних састанака руководства и добијање писаних изјава руководства;
- аналитичке процедуре ради провере квантитавних података који се тичу заштите животне средине и финансијских информација које се на њих односе; и

⁷⁴⁰ IAPS 1010, пар. 29.

⁷⁴¹ Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): оп. цит., стр. 209.

⁷⁴² IAPS 1010, пар. 3.

⁷⁴³ Chiang, C.; Northcott, D. (2012): оп. цит., стр. 342.

⁷⁴⁴ Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): оп. цит., стр. 518.

- испитивање рачуноводствених процена у складу са МСР 540 – Ревизија рачуноводствених процена.

Прва процедура коју ревизори најчешће спроводе јесте начелни преглед докумената који обухвата разматрање записника са састанка руководства, комитета за ревизију или других подкомитета одговорних за питања заштите животне средине, затим јавно доступних информација везаних за привредну грану у којој предузеће послује и опште доступних коментара медија, и тамо где је доступно разматрање извештаја о предузећу издатих од стране стручњака за заштиту животне средине, извештаја интерне ревизије, еколошке ревизије, извештаја о еколошким перформансама објављеним од стране предузећа и других извештаја.⁷⁴⁵ Прегледом наведених докумената ревизор прикупља доказе који могу указати на постојање критичних питања у погледу заштите животне средине код клијента. С обзиром на то да се ради о специфичном пољу ревизије, ревизор у поступку прикупљања доказа треба да прибави и изјаву руководства клијента у писаној форми да руководство нема сазнања о било каквим материјалним обавезама или потенцијалним обавезама у погледу заштите животне средине, затим да нема сазнања о било каквим другим питањима у вези са заштитом животне средине која могу имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје и да уколико је руководство имало сазнања о таквим питањима, иста је обелоданило на адекватан начин у финансијским извештајима.⁷⁴⁶

У контексту разматрања ефеката по основу питања заштите животне средине у финансијским извештајима, ревизор се фокусира на она средства која су уско повезана са овим аспектом пословања, односно на стална средства и то како у тренутку набавке тако и при употреби тих средстава током пословања предузећа. Примера ради, приликом куповине земљишта, постројења и опреме извршене у датом периоду (или директно од стране предузећа или индиректно по основу аквизиције зависног предузећа) треба прибавити информације о поступцима које је руководство применило ради разматрања ефеката питања заштите животне средине при утврђивању куповне цене, узимајући у обзир налазе увиђаја ремедијације земљишта и обавезе у вези са обновом локалитета.⁷⁴⁷ Како се стална средства током времена троше и долази до њиховог отписивања, ревизор треба да се распита о свим планираним променама на средствима, нпр. да у случају промена у законодавству везаном за заштиту животне

⁷⁴⁵ IAPS 1010, Appendix 2, General, стр. 170-171.

⁷⁴⁶ IAPS 1010, пар. 48.

⁷⁴⁷ IAPS 1010, Appendix 2, Assets, стр. 172.

средине или промена у пословној стратегији процени њихов утицај на вредност тих средстава или вредност предузећа у целини, и да прибави информације о политикама и поступцима за процену потребе смањења књиговодствене вредности средстава у ситуацији када је дошло до умањења њихове вредности услед питања заштите животне средине.⁷⁴⁸ Ова и друга питања која се тичу промена на сталним средствима насталих по основу ефеката питања заштите животне средине ревизор разматра у сарадњи са руководством клијента или, уколико није у могућности да сам то учини, у сарадњи са стручњацима из области заштите животне средине. Приликом разматрања обавеза, резервисања и потенцијалних обавеза у вези са заштитом животне средине ревизор треба да прибави информације о политикама и поступцима које се примењују ради идентификације обавеза, резервисања или потенцијалних обавеза које настају по основу питања заштите животне средине, као и информације о догађајима или условима који могу проузроковати обавезе, резервисања или потенцијалне обавезе (нпр. кршење закона и других прописа из области заштите животне средине, казне због кршења тих закона и других прописа или одштетни захтеви због штете нанете животној средини).⁷⁴⁹ Као и код сталних средстава, важан начин прикупљања доказа у вези обавеза, резервисања или потенцијалних обавеза по основу заштите животне средине јесте спровођење аналитичких процедура. Наиме, неопходно је размотрити односе између финансијских информација и квантитативних информација о питањима заштите животне средине која се воде у евиденцији предузећа (нпр. однос између утрошених сировина или искоришћене енергије, и производње отпада или емисија штетних материја, узимајући у обзир обавезе предузећа за правилно одлагање отпада или максималне нивое емисије штетних материја).⁷⁵⁰

Још једна супстантивна процедура за откривање материјално значајних грешака у финансијским извештајима насталих по основу обухватања питања заштите животне средине подразумева испитивање рачуноводствених процена у складу са МСР 540 – Ревизија рачуноводствених процена. У том смислу, преглед и провера процеса коришћеног од стране руководства предузећа приликом развоја рачуноводствених процена и обелодањивања обухватају: разматрање адекватности рада стручњака из области заштите животне средине ангажованих од стране руководства предузећа примењујући критеријуме из МСР 620 – Коришћење рада стручњака, затим преглед

⁷⁴⁸ IAPS 1010, Appendix 2, Assets, стр. 172.

⁷⁴⁹ IAPS 1010, Appendix 2, Liabilities, Provisions and Contingencies, стр. 173.

⁷⁵⁰ IAPS 1010, Appendix 2, Liabilities, Provisions and Contingencies, стр. 173.

прикупљених података на којима су биле засноване процене, разматрање да ли су подаци релевантни, поуздани и довољни за ту сврху, процена да ли су претпоставке конзистентне како међусобно тако и са поткрепљујућим подацима, релевантним историјским подацима и подацима о привредној грани, разматрање да ли промене у пословању или у привредној грани могу довести до тога да други фактори постану значајни, разматрање потребе за ангажовањем стручњака из области заштите животне средине ради прегледа одређених претпоставки, провера обрачуна извршених од стране руководства предузећа како би се претпоставке превеле у рачуноводствене процене, и разматрање да ли је највише руководство прегледало и одобрило материјално значајне рачуноводствене процене које се тичу питања заштите животне средине.⁷⁵¹ Поред тога, супстантивне процедуре укључују и консултације са осталим стручњацима, регулаторним агенцијама за заштиту животне средине и правницима у предузећу.⁷⁵²

Како је ревизија финансијских извештаја уз разматрање питања заштите животне средине сложен процес, поред рачуноводствених и ревизорских знања потребна су и нека специјалистичка знања.⁷⁵³ Уколико се користи знање стручњака из области заштите животне средине (нпр. стручњак је квантификовао природу и обим контаминације, узимајући у обзир алтернативне методе обнове локалитета) и исход је признат и обелодањен у финансијским извештајима, треба размотрити утицај резултата рада тог стручњака на финансијске извештаје, проценити његову компетентност и објективност, прибавити довољно доказа да је делокруг рада тог стручњака адекватан за потребе ревизије финансијских извештаја и проценити адекватност рада тог стручњака као ревизорског доказа.⁷⁵⁴ Комуникација са стручњаком може помоћи ревизору да разуме природу, обим, објективност и ограничења налаза стручњака. Ако је интерни ревизор обрадио одређене аспекте пословања предузећа везане за заштиту животне средине као део интерне ревизије, онда је неопходно размотрити и адекватност рада интерног ревизора за сврху ревизије финансијских извештаја примењујући критеријуме дате у МСР 610 – Анализа рада интерне ревизије.⁷⁵⁵

Након спровођења ревизорских процедура и коришћења туђих резултата рада у циљу провере пуноважности, потпуности и тачности обелодањених ефеката по основу

⁷⁵¹ IAPS 1010, Appendix 2, Accounting Estimates, стр. 174.

⁷⁵² Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): оп. цит., стр. 518.

⁷⁵³ Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): оп. цит., стр. 181.

⁷⁵⁴ IAPS 1010, Appendix 2, Using the Work of Others, стр. 171.

⁷⁵⁵ IAPS 1010, Appendix 2, Using the Work of Others, стр. 171.

питања заштите животне средине, ревизор формира мишљење о истинитости и правичности презентованих информација у вези са заштитом животне средине.⁷⁵⁶ Тако формирано мишљење које се тиче питања заштите животне средине ревизор ће изразити у свом извештају о извршеној ревизији финансијских извештаја клијента.

4.2.3 Извештавање ревизора

Процес ревизије завршава се извештајем о ревизији који се доставља органу управљања предузећа који је ревизора именовао.⁷⁵⁷ Уколико у оквиру ревизије финансијских извештаја ревизор разматра и питања заштите животне средине, приликом доношења мишљења о финансијским извештајима ревизор треба да утврди да ли су ефекти питања заштите животне средине адекватно рачуноводствено третирани и обелодањени у складу са одговарајућим оквиром за финансијско извештавање.⁷⁵⁸ Да би ревизор изразио своје мишљење о утицају питања заштите животне средине на финансијске извештаје неопходно је да дође до одређених сазнања и информација, као што су сазнања о пословању предузећа, разумевање контролног окружења и контролних поступака у вези са релевантним питањима заштите животне средине. Поред тога, ревизор треба да узме у обзир и друге информације везане за заштиту животне средине које су од материјалног значаја, а нису укључене у финансијске извештаје који си били предмет ревизије.⁷⁵⁹

Процена неизвесности од стране руководства и обима њиховог обелодањивања у финансијским извештајима јесу кључне ставке у одређивању утицаја на извештај ревизора.⁷⁶⁰ Постојање неизвесности и/или неадекватна обелодањивања могу пресудно утицати на мишљење које ће ревизор изразити у свом финалном извештају. Ревизор може закључити да постоје значајне неизвесности или неадекватна обелодањивања у вези са питањима заштите животне средине или се чак могу јавити околности у којима ревизор процењује да претпоставка *going concern* више није одговарајућа, што ће се свакако одразити на његово мишљење у погледу питања заштите животне средине и у коначном на његово мишљење о финансијским извештајима предузећа.⁷⁶¹ Мишљење ревизора о финансијским извештајима, као што је познато, може бити мишљење без

⁷⁵⁶ Chiang, C.; Northcott, D. (2012): оп. цит., стр. 342.

⁷⁵⁷ Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): оп. цит., стр. 361.

⁷⁵⁸ IAPS 1010, пар. 49.

⁷⁵⁹ IAPS 1010, пар. 49.

⁷⁶⁰ IAPS 1010, пар. 50.

⁷⁶¹ IAPS 1010, пар. 50. Детаљно упутство за ревизоре у таквим околностима дато је у МСР 570 – Начело сталности правног лица и МСР 700 – Извештај ревизора о финансијским извештајима.

резерве или позитивно мишљење, мишљење са резервом, уздржавајуће мишљење и негативно мишљење,⁷⁶² а начин на који су ефекти питања заштите животне средине рачуноводствено обухваћени и обелодањени у финансијским извештајима утицаће на формирање ревизорског мишљења.

4.3 Услуге уверавања извештаја о одрживом развоју

Раних 90-тих година прошлог века дошло је до пораста интересовања пословне заједнице у погледу разумевања и унапређења ширих аспеката перформанси пословања те заједнице који не обухватају само финансијске перформансе, већ и еколошке и друштвене перформансе пословања.⁷⁶³ То је условило даљи развој извештавања и обелодањивања информација о ширим аспектима перформанси пословања, у смислу да су предузећа у све већем броју почела припремати и презентовати засебан извештај о заштити животне средине и касније извештај о одрживом развоју уместо да те информације обелодањују у оквиру годишњег извештаја. Овај тренд је делимично последица ширења Оквира за извештавање о одрживом развоју установљеног од стране Глобалне иницијативе за извештавање који се односи на обелодањивање информација о трима димензијама одрживог развоја.⁷⁶⁴ Бројна истраживања указују на растући значај извештавања о одрживом развоју (видети поглавље 3.1), тако да овај вид извештавања сада представља норму, а не изузетак међу највећим светским предузећима.⁷⁶⁵

Упркос овом напретку постоји оправдана забринутост у погледу квалитета и корисности извештаја о одрживом развоју, уз тврдње да ови извештаји омогућавају предузећима да се „сакрију иза маске“ наизглед друштвено одговорног пословања и

⁷⁶² Андрић, М.; Крسمановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): оп. цит., стр. 367-368. Мишљење без резерви или позитивно мишљење о финансијским извештајима издаје се када је ревизор уверен да они на истинит и поштен начин приказују реално стање пословања, финансијску позицију, приходе и расходе, а у складу са рачуноводственим стандардима. Мишљење са резервом ревизор изражава у случају када постоје околности које имају материјалан значај за финансијске извештаје, постоје инхерентне несигурности садржане у тим извештајима и када се ревизори не слажу са рачуноводственим третманом одређене ставке у финансијском извештају. За уздржавање од мишљења се може рећи да није мишљење о финансијским извештајима него о условима извођења ревизије, с обзиром на то да се ово мишљење обично издаје због ограничења која клијент наметне ревизору у току ревизије. Негативно мишљење је супротно мишљењу без резерви, односно то је мишљење да финансијски извештаји не представљају правилно финансијско стање и резултате пословања и нису у сагласности са рачуноводственим стандардима. Видети: Андрић, М.; Крسمановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): оп. цит., стр. 368-376.

⁷⁶³ Association of Chartered Certified Accountants; Accountability (2004): оп. цит., стр. 21.

⁷⁶⁴ Fonseca, A. (2010): How Credible are Mining Corporations' Sustainability Reports? A Critical Analysis of External Assurance under the Requirements of the International Council on Mining and Metals, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 17, no. 6, стр. 357.

⁷⁶⁵ Ибид.

понашања.⁷⁶⁶ Употреба извештаја о одрживом развоју и очекиване користи, посебно у смислу бољег информисања стејкхолдера, претпоставља да су обелодањене информације што транспарентније и да одражавају стварне перформансе и утицаје предузећа, али у одсуству такве транспарентности извештаји о одрживом развоју имају тенденцију да личе на маркетиншка средства усмерена, пре свега, на побољшање имиџа предузећа и друштвеног легитимитета.⁷⁶⁷ Ситуације које карактерише одсуство транспарентности извештаја о одрживом развоју,⁷⁶⁸ довеле су до развоја *greenwashing*-а и учиниле евидентним оно што се зове „јаз веродостојности“ у извештавању о одрживом развоју.⁷⁶⁹ *Greenwashing* представља чин обмањивања потрошача у погледу пракси предузећа везаних за заштиту животне средине или у погледу еколошких предности производа или услуга, а сам термин је настао када су људи препознали недоследности између стварног понашања и тврдњи да су предузећа одговорна према животној средини и друштву.⁷⁷⁰ Сумње финансијских аналитичара, инвеститора и других стејкхолдера предузећа су, као и увек, углавном усредсређене на поузданост, просторно-временску упоредивост, релевантност и материјалност информација обелодањених у извештајима о одрживом развоју.⁷⁷¹ Да би се те сумње отклониле и стејкхолдери били сигурни да извештаји представљају фер слику пословања предузећа и да су заправо више него један инструмент односа са јавношћу,⁷⁷² потребно је као и код финансијских извештаја, да информације буду верификоване од стране независног трећег лица.⁷⁷³ За разлику од информација садржаних у финансијским извештајима, информације обелодањене у извештају о одрживом развоју нису предмет ревизије, већ предмет уверавања из разлога што извештај о одрживом развоју поред квантитативних укључује и бројне квалитативне информације.⁷⁷⁴

⁷⁶⁶ Association of Chartered Certified Accountants; *Accountability* (2004): оп. цит., стр. 22.

⁷⁶⁷ Boiral, O. (2013): *Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 26, no. 7, стр. 1036.

⁷⁶⁸ Транспарентност се може дефинисати као потпуно обелодањивање информација о одређеним темама и неопходним показатељима како би се одразили утицаји предузећа и стејкхолдерима омогућило да доносе одлуке, као и информација о процесима, поступцима и проценама коришћених у припреми тих обелодањивања. Транспарентност извештаја о одрживом развоју се, углавном, односи на веродостојност, потпуност и поузданост обелодањених информација. Boiral, O. (2013): оп. цит., стр. 1038.

⁷⁶⁹ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁷⁷⁰ Derville Gallicano, T. (2011): *A Critical Analysis of Greenwashing Claims*, *Public Relations Journal*, vol. 5, no. 3, <http://dev.prsa.org/Intelligence/PRJournal/Documents/2011Gallicano.pdf>, стр. 1., Шире о *greenwashing*-у видети: Derville Gallicano, T. (2011): оп. цит., стр. 1-21.

⁷⁷¹ Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 289.

⁷⁷² Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁷⁷³ Association of Chartered Certified Accountants; *Accountability* (2004): оп. цит., стр. 26.

⁷⁷⁴ Заједничка основа ревизије финансијских извештаја и услуга уверавања извештаја о одрживом развоју огледа се у прикупљању и процени доказа према неком унапред утврђеном критеријуму и

Уверавање представља метод процене који подразумева коришћење одређеног сета принципа и стандарда у циљу процене квалитета извештаја предузећа, основних система предузећа, процеса и компетенција које подупиру његове перформансе, као и информисање о резултатима процене који треба да допринесу веродостојности информација обелодањених у тим извештајима.⁷⁷⁵ За разлику од ревизије финансијских извештаја која је законом обавезна, услуге уверавања извештаја о одрживом развоју спроводе се на добровољној основи.⁷⁷⁶ Спровођење услуга уверавања извештаја о одрживом развоју у великој мери проистиче из захтева менаџмента предузећа за поузданим и веродостојним информацијама, за адекватним управљањем еколошким и друштвеним ризицима са којима се предузеће сусреће у свом пословању, као и из захтева стејкхолдера који желе да буду уверени у то да извештаји заиста представљају напоре и достигнућа предузећа у области одрживог развоја.⁷⁷⁷ Фактори који могу утицати на одлуку предузећа да ангажује трећу страну за спровођење услуга уверавања извештаја о одрживом развоју су:⁷⁷⁸

- правно (законско) окружење – у земљама са установљеним *common law* правним системом („модел акционара“ или систем контрактуализма) максимирање вредности за акционаре је примарни циљ предузећа и улога осталих стејкхолдера је мање изражена, док се у земљама са *code law* правним системом („модел стејкхолдера“ или комунитарни систем) предузеће посматра као организација која има не само економску, већ и друштвену одговорност и то према свим стејкхолдерима, па сходно томе предузећа чија се седишта налазе у земљама са *code law* правним системом у већој мери усвајају добровољне ангажмане уверавања извештаја из области одрживог развоја;
- механизми примене – у земљама које карактеришу слаби правни механизми и механизми примене полази се од основне претпоставке да ће уверавање

комуникацији информација корисницима, тј. састављање извештаја од стране ревизора, односно стручног лица које је спровело услуге уверавања. У односу на ревизију финансијских извештаја, услуге уверавања извештаја јесу шире, а тичу се прегледа и провере финансијских и нефинансијских информација које чине основу за доношење одлука. Видети: The Institute of Chartered Accountants of Scotland (2010): *The Future of Assurance*, прегледано: 13.06.2014, <http://icas.org.uk/futureofassurance/>, стр. 10.

⁷⁷⁵ Association of Chartered Certified Accountants; Accountability (2004): оп. цит., стр. 7; Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁷⁷⁶ KPMG Deutschland (2014): *Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten*, прегледано 16.06.2014, <http://www.kpmg.com/DE/de/themen/nachhaltigkeit/Seiten/Pruefung-Nachhaltigkeitsberichte.aspx>.

⁷⁷⁷ Perego, P.; Kolk, A. (2012): оп. цит., стр. 175.

⁷⁷⁸ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 54. Преузето из: Kolk, A.; Perego, P. (2010), Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation, *Business Strategy and the Environment*, vol. 19, no. 3, стр. 185–187.

извештаја омогућити смањење инфомационе асиметрије и адекватно управљање перформансама од стране предузећа, односно да спровођење услуга уверавања представља замену за одсуство одређених институција, док се у земљама са јаким правном инфраструктуром полази од претпоставке да постојеће институције обезбеђују довољну заштиту тако да предузећима није неопходна независна верификација извештаја. То значи да предузећа која послују у земљама са слабијим правним и механизмима примене углавном доносе позитивну одлуку о спровођењу услуга уверавања извештаја о одрживом развоју од стране одређене ревизорске куће или неке друге фирме за пружање професионалних услуга;

- институционални фактори – предузећа са седиштем у земљама где су јако изражени притисци различитих стејкхолдера у погледу корпоративне одрживости у већој мери ангажују трећу страну ради спровођења услуга уверавања извештаја о одрживом развоју у односу на земље где су ти притисци мањи.

Поред разматрања наведених фактора, треба имати у виду и чињеницу да је већа вероватноћа да извештаји о одрживом развоју предузећа буду верификовани од стране независног трећег лица, уколико та предузећа желе да побољшају веродостојност својих извештаја и изграде корпоративну репутацију.⁷⁷⁹ Добровољна верификација извештаја о одрживом развоју доноси одређене користи које се тичу комуникације предузећа јер утиче позитивно на веродостојност извештаја, повећава поузданост детаља садржаних у извештају, побољшава комуникацију предузећа са екстерним стејкхолдерима, омогућава независну и документовану проверу перформанси предузећа, као и бољу упоредивост у времену и простору, односно између предузећа.⁷⁸⁰ Ангажовање треће стране за спровођење услуга уверавања извештаја подразумева одређене трошкове за предузеће, али се може претпоставити да се предузећа одлучују за верификацију извештаја јер наведене користи надмашују трошкове.⁷⁸¹

За пружање услуга уверавања информација садржаних у извештају о одрживом развоју идентификовано је пет различитих приступа, као што су рачуноводствени приступ, друштвена ревизија, консалтинг, услуге рејтинг агенције и извештај стручњака, који имају одређене сличности, али и разлике у погледу принципа,

⁷⁷⁹ Simnett, R.; Vanstraelen, A.; Chua, W. F. (2009): оп. цит., стр. 937.

⁷⁸⁰ KPMG Deutschland (2014): оп. цит., прегледано 16.06.2014.

⁷⁸¹ Simnett, R.; Vanstraelen, A.; Chua, W. F. (2009): оп. цит., стр. 939.

дефиниција и критеријума за верификацију.⁷⁸² Делокруг уверавања, независно од приступа, може се односити на извештај о одрживом развоју у целини или на одређени део извештаја, као и на квалитативне и квантитативне информације.⁷⁸³ Два тренутно доминантна приступа у спровођењу услуга уверавања извештаја о одрживом развоју јесу рачуноводствени приступ заснован на Међународном стандарду за ангажмане уверавања 3000 (*ISAE 3000*) којим су успостављени принципи и поступци за професионалне рачуновође и ревизоре који се тичу ангажмана уверавања осим ревизије или прегледа историјских финансијских информација и консултантски приступ који подразумева примену AA1000 Стандарда уверавања (*AA1000AS*) који је намењен свакоме ко пружа услуге екстерног уверавања.⁷⁸⁴ Суштина и основни елементи ова два стандарда надаље ће бити укратко објашњени.

4.3.1 Међународни стандард ангажмана уверавања 3000

Рачуноводствени приступ у спровођењу услуга уверавања извештаја о одрживом развоју разликује се од свих осталих приступа по томе што је заснован на Међународном стандарду ангажмана уверавања 3000 – Ангажмани уверавања осим ревизије или прегледа историјских финансијских информација (енгл. *International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) – Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*) који је издат 2003. године од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања, а ступио на снагу јануара 2005. године.⁷⁸⁵ Анализом и применом овог стандарда уочени су одређени недостаци који се тичу одређивања нивоа уверавања, затим улоге и одговорности екстерних стручњака, односа са ревизијом финансијских извештаја, усклађености са националним законима и прописима, као и релевантности и материјалности датих информација и укључености екстерних стејкхолдера у процес верификације,⁷⁸⁶ због чега је децембра 2013. године објављена ревидирана верзија стандарда који ће важити за ангажмане уверавања када извештај о уверавању носи датум од 15. децембра 2015. године или касније,⁷⁸⁷ и који ће бити предмет разматрања

⁷⁸² Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁷⁸³ KPMG Deutschland (2014): оп. цит., прегледано 17.06.2014.

⁷⁸⁴ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358-359; Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 289-290.

⁷⁸⁵ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 55; Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 290.

⁷⁸⁶ Шире о овим недостацима видети: Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 295-297.

⁷⁸⁷ IFAC (2013): *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, прегледано 18.06.2014, <http://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-assurance-engagements-isae-3000-revised-assurance-enga>.

у овом раду. *ISAE 3000* јесте признати међународни стандард за обезбеђење квалитета рада уверавања, укључујући верификацију извештаја, као и уверавање о еколошким перформансама, корпоративном управљању, интерној усклађености, ангажовању стејкхолдера и другим областима кључним за друштвену одговорност предузећа,⁷⁸⁸ а намењен је професионалним рачуновођама и ревизорима који спроводе екстерну верификацију нефинансијских извештаја.⁷⁸⁹ Ревидирани међународни стандард ангажмана уверавања 3000 садржи поред увода, делокруга стандарда, датума ступања на снагу, делова који се тичу циљева и дефиниција, још два поглавља у којима су обрађени захтеви стандарда, као и примена овог стандарда и други експланаторни материјал. Наведени елементи стандарда биће у наставку анализирани, изузев последњег поглавља у коме су дата додатна објашњења у вези са циљевима, дефиницијама и захтевима овог стандарда како би се примена истог олакшала и учинила једноставнијом.

4.3.1.1 Делокруг, циљеви и дефиниције стандарда *ISAE 3000*

Међународни стандард ангажмана уверавања 3000 тиче се ангажмана уверавања осим ревизије или прегледа историјских финансијских информација, који се спроводе у складу са Међународним стандардима ревизије и Међународним стандардима ангажмана прегледа (енгл. *International Standards on Review Engagements – ISRE*).⁷⁹⁰ У делокругу стандарда јесу ангажмани уверавања осим ревизије или прегледа историјских финансијских информација, док други често спровођени ангажмани који нису ангажмани уверавања, као што су ангажмани обухваћени Међународним стандардима сродних услуга (енгл. *International Standards on Related Services - ISRS*), припрема пореских пријава у којима мишљење формирано након спроведене услуге уверавања извештаја није укључено и консалтинг (или саветодавни) ангажмани, нису покривени стандардом *ISAE 3000*.⁷⁹¹ Приликом спровођења ангажмана уверавања

⁷⁸⁸ The Reassurance Network Limited (б.г./а): *International Standards on Assurance Engagements: ISAE 3000*, прегледано 18.06.2014, <http://www.re-assurance.co.uk/resource-centre/general-corporate-responsibility-initiatives/isaе-3000/>.

⁷⁸⁹ Perego, P.; Kolk, A. (2012): оп. цит., стр. 175; Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 289-290.

⁷⁹⁰ IAASB (2013): *International Standard on Assurance Engagements 3000 – Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, New York, пар. 1. (Референце из Међународног стандарда за ангажмане уверавања 3000 (ревидирани) биће надаље означене скраћеницом ISAE 3000).

⁷⁹¹ ISAE 3000, пар. 5-6.

ревизор, односно стручно лице (енгл. *practitioner*)⁷⁹² које пружа услуге уверавања има следеће циљеве:⁷⁹³

- да стекне, према потреби, или разумно или ограничено уверавање о томе да ли предметне информације (енгл. *subject matter information*)⁷⁹⁴ не садрже материјално значајне грешке;
- да изрази мишљење поводом исхода одмеравања или процене одређених појава кроз писани извештај који информише о мишљењу заснованом на разумном или ограниченом уверавању и у коме је описана основа за формирање мишљења; и
- да пружи друге информације захтеване Међународним стандардом ангажмана уверавања 3000 и свим другим релевантним стандардима који се тичу ангажмана уверавања.⁷⁹⁵

Имајући у виду велики број нових термина и појмова коришћених у овом стандарду, исти разумљиво садржи бројне дефиниције. Од посебног значаја за разумевање ангажмана уверавања и спровођење истог јесу дефиниције које се односе на ангажман уверавања, разуман или ограничен ангажман уверавања и доказни или директни ангажман. Ангажман уверавања (енгл. *assurance engagement*) представља ангажман у коме стручно лице које пружа услуге уверавања има за циљ да прикупи довољно одговарајућих доказа како би формирало и изразило мишљење којим ће повећати степен поверења корисника извештаја о уверавању, а у вези са предметним информацијама.⁷⁹⁶ Сваки ангажман уверавања се може сврстати у две групе: у оквиру прве групе може се класификовати као разуман или ограничен ангажман уверавања, а у оквиру друге групе као ангажман атестирања, односно прегледа или директни ангажман.⁷⁹⁷

⁷⁹² Стручно лице јесте појединац или појединци који спроводе ангажман уверавања (обично је то партнер или особа у фирми која је одговорна за ангажман или други чланови тима који спроводи ангажман или фирма). Видети: ISAE 3000, пар. 12(r).

⁷⁹³ ISAE 3000, пар. 10.

⁷⁹⁴ Предметна информација јесте исход одмеравања или процене одређене појаве према утврђеним критеријумима, то јест информација која настаје као резултат примене критеријума на дату појаву. Видети: ISAE 3000, пар. 12(x).

⁷⁹⁵ Други релевантни међународни стандарди ангажмана уверавања су: Међународни оквир за ангажмане уверавања (енгл. *International Framework for Assurance Engagements*), ISAE 3402 Извештаји о уверавању контрола у услужним организацијама (енгл. *Assurance Reports on Controls at a Service Organization*), ISAE 3410 Ангажмани уверавања извештаја о емисијама гасова са ефектом стаклене баште (енгл. *Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*), ISAE 3420 Ангажмани уверавања за извештавање о састављању про форма финансијских информација укључених у Проспект (енгл. *Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus*).

⁷⁹⁶ ISAE 3000, пар. 12(a).

⁷⁹⁷ ISAE 3000, пар. 12(i), 12(ii).

Разуман ангажман уверавања (енгл. *reasonable assurance engagement*) јесте ангажман уверавања у коме стручно лице смањује ризик од изражавања неадекватног мишљења када предметне информације садрже материјално значајне грешке (тзв. ризик ангажмана) на прихватљиво низак ниво у околностима ангажмана што представља основу за формирање његовог мишљења.⁷⁹⁸ Другим речима, разумно уверење се изражава у позитивном облику када спровођење ангажмана уверавања има за резултат смањење ризика од грешака или пропуста у информацијама које су биле предмет уверавања на низак ниво.⁷⁹⁹ Ограничен ангажман уверавања (енгл. *limited assurance engagement*) представља ангажман у коме стручно лице смањује ризик ангажмана на ниво који је прихватљив у околностима ангажмана, али када је тај ризик већи него у случају разумног ангажмана уверавања, на основу обављених процедура и прикупљених доказа стручно лице може веровати да предметне информације садрже материјално значајне грешке.⁸⁰⁰ Када је смањење ризика од грешака или пропуста у информацијама које су биле предмет уверавања умерено,⁸⁰¹ ограничено уверавање се изражава у облику који указује на то да ли на основу спроведених процедура и прикупљених доказа постоје питања која су привукла пажњу стручног лица и утицала на то да верује да предметне информације садрже материјално значајне грешке.⁸⁰² Природа, време и обим процедура спроведених у ограниченом ангажману уверавања су ограничени у поређењу са оним што је неопходно при разумном ангажману уверавања, али је планирано да се стекне ниво уверавања који је, према професионалној оцени стручног лица, односно ревизора, значајан.⁸⁰³ Разумно уверавање је слично ревизији финансијских извештаја, док је ограничено уверавање слично нивоу уверавања који се стиче приликом прегледа периодичних финансијских извештаја.⁸⁰⁴ Поред разврставања

⁷⁹⁸ ISAE 3000, пар. 12(a)(i)a.

⁷⁹⁹ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358-359. Верује се да позитивни извештаји више доприносе изградњи поверења. У извештају стручног лица о спроведеном уверавању извештаја о одрживом развоју са разумним нивоом уверавања, тј. са позитивном конотацијом, у делу који се односи на мишљење, наводи се: „Обелодањени подаци о одрживом развоју тачно одражавају економске, еколошке и друштвене перформансе пословања предузећа за посматрану годину.“ Видети: Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁸⁰⁰ ISAE 3000, пар. 12(a)(i)b.

⁸⁰¹ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359.

⁸⁰² ISAE 3000, пар. 69(i)(iii). У извештају стручног лица о спроведеном уверавању извештаја о одрживом развоју са ограниченим нивоом уверавања, у делу који се односи на мишљење, наводи се другачије: „На основу обављених процедура нисмо дошли до сазнања која би указала да обелодањени подаци о одрживом развоју не одражавају тачно економске, еколошке и друштвене перформансе пословања предузећа за посматрану годину.“ Видети: Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁸⁰³ ISAE 3000, пар. 12(a)(i)b.

⁸⁰⁴ IIRC (2014): *Assurance on <IR>: an introduction to the discussion*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/07/Assurance-on-IR-an-introduction-to-the-discussion.pdf>, т. 3.8

ангажмана уверавања или у разуман или ограничен ангажман уверавања, исти се може класификовати и као ангажман атестирања или директни ангажман. Ангажман атестирања, односно прегледа (енгл. *attestation engagement*) представља ангажман уверавања у коме страна која није стручно лице одмерава или процењује одређене појаве на основу утврђених критеријума и често презентује резултате тих процена у извештају, док у неким случајевима ти резултати могу бити презентовани од стране стручног лица у извештају о уверавању.⁸⁰⁵ За разлику од ангажмана атестирања, директни ангажман (енгл. *direct engagement*) јесте ангажман уверавања у коме стручно лице одмерава или процењује одређене појаве на основу утврђених, одговарајућих критеријума и презентује добијене резултате као део извештаја о уверавању или у пропратном извештају.⁸⁰⁶

Поред наведених дефиниција, стандардом *ISAE 3000* дефинишу се и вештине и технике уверавања, критеријуми процене, околности ангажмана, ризик ангажмана, стручно лице, професионална процена, ризик појаве материјално значајне грешке, предметна информација и остали термини који су од значаја за примену овог и других релевантних стандарда ангажмана уверавања.

4.3.1.2 Захтеви стандарда *ISAE 3000*

За адекватну примену овог стандарда потребно је поред постављања циљева, разумевања бројних појмова и термина, сагледати и узети у обзир и одређене захтеве. Главни захтеви стандарда *ISAE 3000* у погледу екстерног уверавања нефинансијских извештаја су:⁸⁰⁷

- Спровођење ангажмана уверавања у складу са међународним стандардима ангажмана уверавања – Стручно лице које спроводи ангажман уверавања треба да се придржава Међународног стандарда ангажмана уверавања 3000 и других стандарда релевантних за ангажмане уверавања и да разуме целокупан текст ових стандарда, као и да се придржава сваког захтева стандарда *ISAE 3000* и других релевантних стандарда, осим ако у датим околностима ангажмана захтев није релевантан јер је условни, а тај услов не постоји. Уколико се циљ овог стандарда или неког другог релевантног стандарда не може остварити, стручно

⁸⁰⁵ ISAE 3000, пар. 12(a)(ii)a.

⁸⁰⁶ ISAE 3000, пар. 12(a)(ii)b.

⁸⁰⁷ ISAE 3000, пар. 14-83.

лице треба да процени да ли то захтева промену његовог мишљења или одустајање од ангажовања.

- Етички захтеви – Стручно лице треба да поступа у складу са деловима А и Б Етичког кодекса за професионалне рачуновође установљеног од стране Међународне федерације рачуновођа, а који се односе на ангажман уверавања,⁸⁰⁸ или у складу са другим професионалним захтевима или захтевима утврђеним законом или другим прописима.
- Прихватање ангажмана и континуитет – Стручно лице треба да прихвати или настави ангажман уверавања само када нема разлога да верује да релевантни етички захтеви, укључујући независност, неће бити задовољени, уверен је да особе које спроводе ангажман колективно имају одговарајућу стручност и способност и када је основа по којој се спроводи ангажман договорена путем установљавања да су предуслови за ангажман уверавања присутни⁸⁰⁹ и може потврдити да постоји заједничко разумевање између стручног лица и стране која је то лице ангажовала у погледу ангажмана, укључујући и одговорности стручног лица у вези са извештавањем. Услов ангажмана стручно лице треба да договори са страном која га ангажује, а одређене промене услова ангажмана стручно лице не треба да прихвати уколико не постоји разумно оправдање за ту промену.
- Контрола квалитета – Партнер или друга особа у фирми која је одговорна за ангажман уверавања, његове резултате и извештај о уверавању треба да буде члан фирме која примењује Међународни стандард контроле квалитета 1 – Контрола квалитета за фирме које спроводе ревизију и преглед финансијских извештаја, као и ангажмане уверавања и друге сродне услуге (енгл. *International Standard on Quality Control 1 – Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services*

⁸⁰⁸ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 55.

⁸⁰⁹ Да би се утврдило да су предуслови за ангажман присутни стручно лице треба да на основу прелиминарног знања о околностима ангажмана и дискусије са одговарајућим странама, утврди да ли су улоге и одговорности одговарајућих страна погодне у датим околностима и да ли ангажман поседује одређене карактеристике, и то: појава која се посматра је одговарајућа, критеријуми који се примењују у припреми предметних информација су погодни за околности ангажмана, последују карактеристике као што су релевантност, потпуност, поузданост, неутралност и разумљивост, и биће доступни корисницима извештаја о уверавању, стручно лице може да прибави потребне доказе којима ће подржати своје мишљење, мишљење стручног лица, у облику погодном или за разуман или ограничен ангажман уверавања, треба да буде садржано у писаном извештају и у случају ограниченог ангажмана стручно лице може стећи значајан ниво уверавања. Видети: ISAE 3000, пар. 24.

Engagements) донетог од стране Одбора за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања, или друге професионалне захтеве или законске захтеве, има компетенције у погледу вештина и техника уверавања развијених кроз екстензивне обуке и практичну примену, и има довољно компетентности у погледу одмеравања или процене одређених појава да може прихватити одговорност за мишљење изражено у извештају о уверавању. Та особа треба уједно да преузме одговорност за укупан квалитет ангажмана.⁸¹⁰ За оне ангажмане, ако постоје, за које је контрола квалитета захтевана законом или другим прописима или за које је фирма утврдила да је контрола квалитета обавезна, особа одговорна за спровођење ангажмана уверавања треба да преузме одговорност за разматрање значајних питања насталих током ангажмана са лицем задуженим за контролу квалитета ангажмана и да не утврђује датум извештаја о уверавању до завршетка те контроле, а лице задужено за контролу квалитета ангажмана треба да спроведе објективну процену значајних оцена донетих од стране тима за спровођење ангажмана уверавања и формираног мишљења изнетог у извештају о уверавању.

- Професионални скептицизам, професионална процена и вештине и технике уверавања – Стручно лице треба да планира и спроведе ангажман са професионалним скептицизмом, препознавањем околности које могу условити да предметне информације садрже материјално значајне грешке, затим треба да врши професионалну оцену планирања и спровођења ангажмана уверавања, укључујући утврђивање природе, времена и обима процедура, и треба да примени вештине и технике уверавања као део итеративног, систематског процеса ангажмана.
- Планирање и спровођење ангажмана – Стручно лице треба да планира ангажман на начин који подразумева ефикасно спровођење истог,⁸¹¹ укључујући одређивање обима, времена и правца (смера) ангажмана и утврђивање природе,

⁸¹⁰ Одговорност за укупан квалитет ангажмана подразумева одговорност за: одговарајуће процедуре које се спроведе у вези са прихватањем и континуитетом односа са клијентом и ангажмана, ангажман који се планира и спроводи у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, прегледе који се спроведе у складу са политиком и процедурама прегледа фирме и разматрање документације ангажмана на дан или пре утврђивања датума извештаја о уверавању, одговарајућу документацију која се тиче ангажмана и која се чува како би се обезбедио доказ о постизању циљева стручног лица и да је ангажман спроведен у складу са релевантним међународним стандардима ангажмана уверавања и релевантним законским и регулаторним захтевима и одговарајуће консултације које се предузимају од стране тима за спровођење ангажмана уверавања у вези тешких или спорних питања. Видети: ISAE 3000, пар. 33.

⁸¹¹ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 56.

времена и обима планираних процедура које је потребно спровести ради постизања циља стручног лица. Поред тога, стручно лице треба да утврди критеријуме који су погодни за околности ангажмана и да разматра материјалност приликом планирања и спровођења ангажмана и приликом процене да ли предметне информације не садрже материјално значајне грешке. Стандардом *ISAE 3000* захтева се од стручног лица да наведе ниво уверавања који може бити разуман или ограничен.⁸¹² У случају разумног уверавања стручно лице треба да стекне разумевање одређених појава и других околности ангажмана довољно да му омогући да идентификује и процени ризик појаве материјално значајне грешке у предметној информацији и тиме обезбеди основу за планирање и спровођење процедура као одговор на процењене ризике и да стекне разумно уверавање којим ће подржати своје мишљење, док у случају ограниченог уверавања треба да стекне разумевање датих појава и других околности довољно да му омогући да идентификује области где је вероватно да ће се појавити материјално значајна грешка предметне информације и тиме обезбеди основу за планирање и спровођење процедура у областима где је вероватно да постоји стварна, наводна или намерна грешка или непоштовање закона и прописа који утичу на предметну информацију и да стекне ограничено уверавање како би подржао своје мишљење. Разлог за постојање ове двојне опције је очигледан: у случају стандарда *ISAE 3000* универзум могућих предметних информација је широк и хетероген, па стога не би било логично установити *a priori* виши или нижи ниво поузданости, али је сасвим сигурна знатна немогућност гарантовања апсолутног нивоа уверавања који није предвиђен ни за ревизију финансијских извештаја.⁸¹³

- Прикупљање доказа – Стручно лице треба да прикупи довољно одговарајућих доказа на основу којих може формирати мишљење.⁸¹⁴ Разматрање ризика и

⁸¹² Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 358.

⁸¹³ Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 290. Детаљније, фактори који одређују вишу/нижу контролу поузданости јесу: употреба селективног теста, ограничења система интерне контроле, чињеница да је већина елемената прикупљена од стране ревизора, односно стручног лица које спроводи ангажмане уверавања индикативна али не убедљива, знатна дискреција изражена у прикупљању индикативних елемената и формирању мишљења на основу верификованих доказа и унутрашњи карактер предметних информација. Ако прва четири фактора не доказују већ немогућност постизања високог (или разумног) нивоа уверавања у извештавање о одрживом развоју, карактер предметних информација је сам по себи довољно објашњење, јер извештај о одрживом развоју комбинује квантитативне информације са чисто квалитативним елементима. Видети: Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 290-291.

⁸¹⁴ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 56.

одговарање на исте подразумева у случају разумног уверавања идентификовање и процену ризика појаве материјално значајне грешке у предметној информацији, затим планирање и спровођење процедура као одговор на процењене ризике, стицање разумног уверавања за подршку свог мишљења, као и ревидирање процене и модификовање планираних процедура уколико су прикупљени докази неконзистентни са доказима на основу којих је процена ризика првобитно била заснована, док у случају ограниченог уверавања стручно лице треба да идентификује области где је вероватно да ће се појавити материјално значајна грешка предметне информације, затим да планира и спроведе процедуре у областима дефинисаним у оквиру планирања и спровођења ангажмана, да стекне ограничено уверавање за подршку свог мишљења, као и да планира и спроведе додатне процедуре ради прикупљања додатних доказа уколико верује да предметне информације могу садржати материјално значајне грешке. Приликом планирања и спровођења процедура стручно лице треба да размотри релевантност и поузданост информација које ће користити као доказ. Стручно лице бира комбинацију процедура које може користити за планирање или спровођење ангажмана како би стекло разумно или ограничено уверавање, према потреби, а које могу обухватити преглед, посматрање, конфирмацију, поновни обрачун, поновну проверу перформанси, аналитичке процедуре и испитивање.⁸¹⁵ Када стручном лицу недостаје професионална компетенција за спровођење захтеване верификације извештаја о одрживом развоју, може користити рад стручњака из других дисциплина (нпр. психолога на радном месту, техничара за заштиту животне средине, представника невладиних организација или рејтинг агенција),⁸¹⁶ затим рад другог стручног лица, рад лица одговорног за одређену појаву или стручњака за одмеравање, односно стручњака за процену, или рад интерног ревизора. Поред тога, стручно лице може захтевати писане изјаве од надлежне стране у којима ће та страна пружити све информације за које сматра да су релевантне за ангажман и којима се потврђује одмеравање или процена одређених појава на основу

⁸¹⁵ ISAE 3000, пар. A108.

⁸¹⁶ Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 291. Стручно лице неће увек бити компетентно да спроведе верификацију извештаја о одрживом развоју. Разлози за то могу бити веома хетерогени: тешкоће у процени утицаја политике предузећа на животну средину, немогућност процене реалног нивоа укључености стејхолдера у процес извештавања, преовладавање информација квалитативно-дескриптивног карактера у извештају итд. Видети: Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 291.

одговарајућих критеријума, укључујући и то да предметне информације одражавају сва релевантна питања.

- Накнадни догађаји – Када је то релевантно за ангажман, стручно лице треба да размотри утицај догађаја насталих до датума извештаја о уверавању на предметне информације и сам извештај,⁸¹⁷ и треба да адекватно одговори на чињенице које су му постале познате након датума извештаја о уверавању, а које да су му биле познате на датум извештаја условиле би можда одређене исправке у извештају о уверавању.
- Друге информације – Када документи који садрже предметне информације и извештај о уверавању укључују и друге информације, стручно лице треба да прочита те друге информације како би идентификовало материјалне недоследности између тих других информација и предметних информација или извештаја о уверавању, и уколико такве недоследности постоје стручно лице треба да разговара о томе са надлежним странама и да према потреби предузме даље кораке.
- Описивање одговарајућих критеријума – Стручно лице треба да процени да ли предметне информације адекватно означавају или описују критеријуме коришћене за одређени ангажман. Описивање одговарајућих критеријума је посебно важно када постоје значајне разлике између различитих критеријума у погледу начина третирања одређених питања у предметним информацијама.
- Формирање мишљења – Стручно лице треба да формира мишљење о томе да ли предметне информације не садрже материјално значајне грешке. Приликом формирања тог мишљења, стручно лице треба да размотри процену довољности и прикладности прикупљених доказа у контексту ангажмана и потребу прикупљања додатних доказа у датим околностима, као и процену да ли су грешке материјално значајне, посматране појединачно или заједно. Уколико стручно лице није у могућности да прикупи довољно одговарајућих доказа, постоји ограничење обима и стручно лице треба да изрази мишљење са резервом, уздржавајуће мишљење или да одустане од ангажмана, где је одустајање могуће у складу са важећим законом или другим прописима, према потреби.

⁸¹⁷ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 56.

- Припремање извештаја о уверавању – Извештај о уверавању треба да буде у писаној форми и треба да садржи јасно изражено мишљење стручног лица о предметним информацијама. Извештај о уверавању треба да обухвати најмање следеће основне елементе: наслов који јасно указује да је у питању извештај о независном уверавању; коме је извештај упућен (адресат); идентификацију или опис нивоа уверавања стеченог од стране стручног лица, предметних информација и, када је то потребно, одређених појава; идентификацију одговарајућих критеријума; када је потребно, опис свих значајних инхерентних органичења у вези са одмеравањем или проценом одређених појава на основу одговарајућих критеријума; када су одговарајући критеријуми утврђени за одређену намену, изјаву која упозорава читаоце на ову чињеницу и да, као резултат тога, предметне информације не могу бити погодне за неку другу сврху; изјаву којом се идентификује страна одговорна за одређену појаву и лице које је извршило одмеравање или процену исте, уколико се разликује, и у оквиру које се описују њихове одговорности и одговорности стручног лица; изјаву да је ангажман спроведен у складу са овим међународним стандардом ангажмана уверавања или другим стандардом релевантним за ангажмане уверавања; изјаву да фирма чије је стручно лице члан примењује Међународни стандард контроле квалитета 1, или друге професионалне захтеве или захтеве утврђене законом или другим прописима; изјаву да стручно лице поступа у складу са захтевом независности и другим етичким захтевима Етичког кодекса за професионалне рачуновође (делови А и Б који се тичу ангажмана уверавања), или у складу са другим професионалним захтевима или захтевима утврђених законом или другим прописима; информативни резиме спроведених активности као основа за формирање мишљења стручног лица; мишљење стручног лица; потпис стручног лица; датум извештаја о уверавању; и место надлежности где стручно лице ради, односно адреса стручног лица. Ако се од стручног лица захтева законом или другим прописима да користи посебан распоред или текст у извештају о уверавању, извештај о уверавању се може позвати на овај или други релевантни међународни стандард ангажмана уверавања само ако исти обухвата најмање сваки од наведених елемената.
- Немодификовано и модификовано мишљење – Стручно лице треба да изрази немодификовано мишљење када закључи да су у случају разумног ангажмана уверавања предметне информације припремљене по свим материјално

значајним аспектима у складу са одговарајућим критеријумима, а у случају ограниченог ангажмана уверавања када закључи да на основу спроведених процедура и прикупљених доказа не постоје питања која су му привукла пажњу и утицала на то да верује да предметне информације нису припремљене по свим материјално значајним аспектима у складу са одговарајућим критеријумима. Модификовано мишљење стручно лице треба да изрази када према његовој професионалној оцени постоји ограничење обима и утицај одређених питања може бити материјално значајан (у таквим случајевима стручно лице треба да изрази мишљење са резервом или уздржавајуће мишљење), и када према његовој професионалној оцени предметне информације садрже материјално значајне грешке (у таквим случајевима стручно лице треба да изрази мишљење са резервом или негативно мишљење).

- Друге одговорности у комуникацији – Стручно лице треба да размотри да ли, у складу са условима ангажмана и другим околностима ангажмана, постоје питања која су му привукла пажњу и треба их саопштити лицу одговорном за одређену појаву, лицу које врши одмеравање или процену те појаве, страни, односно предузећу која је ангажовало стручно лице за спровођење ангажмана уверавања, руководству тог предузећа и другима.
- Документација – Стручно лице треба благовремено да припреми документацију у вези са ангажманом која пружа евиденцију о основама за извештај о уверавању која је довољна и прикладна да омогући искусном стручном лицу, који није претходно упознат са ангажманом, да разуме природу, време и обим процедура спроведених у складу са релевантним међународним стандардима ангажмана уверавања и одговарајућим захтевима утврђеним законом и другим прописима, затим да разуме резултате спроведених процедура и прикупљених доказа, као и значајна питања која произилазе током ангажмана, формирано мишљење о томе и значајне професионалне оцене извршене ради формирања мишљења. Стручно лице треба да сакупи сву документацију у вези са ангажманом у архиву ангажмана и да заврши благовремено административни процес припреме коначне архиве ангажмана после датума извештаја о уверавању.

Стандард *ISAE 3000* са свим својим елементима представља нормативну основу за спровођење ангажмана уверавања извештаја о одрживом развоју, а самим тим и за

припрему и састављање извештаја о уверавању.⁸¹⁸ Једна од кључних компонентни овог стандарда јесте јасно дефинисање разлике између разумног и ограниченог ангажмана уверавања.⁸¹⁹ У оба случаја ревизор, односно стручно лице које пруже услуге уверавања изражава немодификовано мишљење уколико су предметне информације припремљене по свим материјално значајним аспектима у складу са одговарајућим критеријумима, с тим што када је у питању разуман ниво уверавања стручно лице износи позитивне тврдње (нпр. према нашем мишљењу предузеће се придржавало, по свим материјално значајним аспектима, одређеног закона), док када се ради о ограниченом нивоу уверавања стручно лице даје негативне изјаве (нпр. на основу спроведених процедура и прикупљених доказа ништа није привукло нашу пажњу и утицало на то да верујемо да се предузеће није придржавало, по свим материјално значајним аспектима, одређеног закона).⁸²⁰ Досадашња пракса је показала да већина ревизора пружа органичено уверавање извештаја о одрживом развоју,⁸²¹ што подразумева мањи обим прикупљених доказа и спроведених процедура него у случају разумног ангажмана уверавања (који је сличан ревизији финансијских извештаја), па самим тим и нижи ниво уверавања.⁸²² Ово из разлога што је извештај о одрживом развоју нарочито комплексан предмет испитивања који комбинује информације квантитативног типа са чисто квалитативним информацијама, а то подразумева процес који је тешко формализовати (повезивање и укљученост стејкхолдера, уважавање њихових ставова итд.), тако да је немогуће гарантовати високо поуздану верификацију.⁸²³

4.3.2 AA1000 Стандард уверавања

Консултантски приступ у спровођењу услуга уверавања извештаја о одрживом развоју се разликује од рачуноводственог приступа по томе што стручна лица која спроводе консултантске услуге нису у обавези да се придржавају одређеног стандарда, мада су нека истраживања из 2008. године показала да су консултанти склони формирању позитивног мишљења након спроведеног уверавања, давању бројних препорука и коришћењу стандарда AA1000 Стандарда уверавања (енгл. AA1000

⁸¹⁸ Ибид.

⁸¹⁹ The Reassurance Network Limited (б.г./а): оп. цит., прегледано 25.06.2014.

⁸²⁰ Ибид.; ISAE 3000, пар. A178-A180.

⁸²¹ Fonseca, A. (2010): оп. цит, стр. 359.

⁸²² IIRC (2014): оп. цит, т. 3.8.

⁸²³ Manetti, G.; Vecatti, L. (2009): оп. цит., стр. 291.

Assurance Standard – AA1000AS).⁸²⁴ Овај стандард издат је 2003. године од стране Института друштвене и етичке одговорности (енгл. *Institute of Social and Ethical Accountability – ISEA*)⁸²⁵, познатијег под називом *AccountAbility*, и намењен је свакоме ко пружа услуге уверавања (ревизорске фирме, инжењеринг фирме и друге фирме за пружање професионалних услуга).⁸²⁶ AA1000 Стандард уверавања, којим је установљена методологија за процену природе и обима у коме се предузећа (и шире, организације) придржавају принципа одговорности, припада серији стандарда AA1000, коју поред овог чине још два стандарда и то: AA1000 Стандард ангажовања стејкхолдера (енгл. *AA1000 Stakeholder Engagement Standard – AA1000SES*) који је објављен 2005. године и представља оквир за помоћ предузећима (и шире, организацијама) у обезбеђењу процеса ангажовања стејкхолдера који имају одређену сврху и дају конкретне резултате и AA1000 Стандард принципа одговорности (енгл. *AA1000 Accountability Principles Standard – AA1000APS*) који је издат 2008. године и којим је обезбеђен оквир за идентификовање, постављање приоритета и одговарање на изазове одрживог развоја од стране предузећа (и шире, организација).⁸²⁷ Ова серија стандарда представља дакле стандарде засноване на принципима који су развијени како би се помогло предузећима и организацијама да буду поузданије, одговорније и да се више придржавају постулата одрживог развоја у свом пословању, а познати су по свом јединственом фокусу на одговорност према стејкхолдерима, јер је укључивање стејкхолдера од кључног значаја за сваку фазу процеса одговорности.⁸²⁸

⁸²⁴ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359.

⁸²⁵ *AccountAbility* или Институт друштвене и етичке одговорности је водећа глобална, непрофитна организација која пружа иновативна решења за најкритичнија питања у области друштвене одговорности предузећа и одрживог развоја. Од 1995. године када је ова организација основана у Лондону, помаже предузећима, непрофитним организацијама и владама да укључе етичка, еколошка, друштвена и питања одговорности управљања у своје пословање. Организација има своје канцеларије широм света и стандарде које развија намењени су бројним индустријским секторима, пре свега сектору финансијских услуга, фармације, енергетском сектору, сектору телекомуникације, робе широке потрошње, као и хране и пића. У делокруг рада ове организације спада: помоћ клијентима и члановима да побољшају своје перформансе пословања и изграде одрживу конкурентску предност, омогућавање отворених, фер и ефикасних приступа у ангажовању стејкхолдера, развијање и препознавање одговорне конкурентности у предузећима, секторима, земљама и регионима, креирање ефикасних стратегија колаборативног управљања за партнерства и мултилатералне организације које стварају иновације и вредност, доношење и утицање на стандарде из области одрживог развоја и помоћ предузећима, непрофитним организацијама и владама у укључивању етичких, еколошких, друштвених и питања одговорности управљања у своје пословање. Шире о организацији *AccountAbility* видети: <http://www.accountability.org>.

⁸²⁶ Manetti, G.; Becatti, L. (2009): оп. цит., стр. 290.

⁸²⁷ *Accountability* (2012): *The AA1000 Standards*, прегледано 26.06.2014, <http://www.accountability.org/standards/index.html>; Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 55.

⁸²⁸ The Reassurance Network Limited (б.г./б): *AA1000*, прегледано 26.06.2014, <http://www.re-assurance.co.uk/resource-centre/general-corporate-responsibility-initiatives/aa1000/>; Perego, P.; Kolk, A. (2012): оп. цит., стр. 175.

Спровођење услуга уверавања извештаја о одрживом развоју заснива се на примени стандарда *AA1000AS*, који ће бити предмет даљег разматрања. Прва верзија овог стандарда објављена је 2003. године као први стандард за услуге уверавања извештаја о одрживом развоју на свету, који је установљен како би се решило питање веродостојности и квалитета перформанси одрживог развоја и извештавања о одрживом развоју.⁸²⁹ Након консултација са више група стејкхолдера развијена је и издата друга верзија стандарда *AA1000AS* 2008. године, која се заснива на принципима инклузивности и одговорности према стејкхолдерима и која замењује претходну верзију стандарда.⁸³⁰ Структуру актуелне верзије стандарда чини уводни део, затим део у коме се објашњава сврха стандарда, његова примена, прихватање и спровођење ангажмана на основу овог стандарда, и део у коме су дате одређене дефиниције. Наведени елементи стандарда биће у наставку укратко анализирани.

4.3.2.1 Циљ, сврха и делокруг стандарда *AA1000AS*

У уводном делу стандарда *AA1000AS* наводи се циљ стандарда, користи од примене истог, као и делокруг овог стандарда. Стандард *AA1000AS* обезбеђује платформу за усклађивање нефинансијских аспеката одрживог развоја са финансијским извештавањем и уверавањем, односно пружа стручном лицу које спроводи услуге уверавања средства којима то лице иде даље од просте верификације података и врши процену начина на који предузеће, које извештава о одрживом развоју, управља економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања, а затим ту процену и добијене перформансе презентује у извештају о уверавању.⁸³¹ Циљ стандарда је заправо да помогне предузећима да буду одговорна за начин управљања, перформансе и извештавање о питањима одрживог развоја на основу процене у којој се мери предузећа придржавају *AA1000* Стандарда принципа одговорности (енгл. *AA1000 Accountability Principles Standard – AA1000APS*) и процене квалитета обелодањених

⁸²⁹ AccountAbility (2008): *AA1000 Assurance Standard*, London & Washington, Foreword, Evolution of the AA1000 Assurance Standard, стр. 5. (Референце из *AA1000* Стандарда уверавања биће надаље означене скраћеницом *AA1000AS*).

⁸³⁰ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359; The Reassurance Network Limited (б.г./б): оп. цит., прегледано 26.06.2014; *AA1000AS*, Foreword, Evolution of the AA1000 Assurance Standard, стр. 5. Развој стандарда *AA1000AS* (2008) заснован је на концепту ангажовања више стејкхолдера (енгл. *Multi-Stakeholder Engagement Concept*) који се налази и у основи развоја смерница Глобалне иницијативе за извештавање и Међународног оквира за интегрисано извештавање (видети поглавља 3.2.2.1 и 3.2.3.1). Видети: *AA1000AS*, Foreword, Development process, стр. 5.

⁸³¹ *AA1000AS*, Introduction, Aims and benets of AA1000AS sustainability assurance, стр. 6.

информација о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања.⁸³² Стандард *AA1000AS* подупире сва три принципа дефинисана стандардом *AA1000APS* (принцип инклузивности, принцип материјалности и принцип одазива),⁸³³ при чему је код принципа материјалности посебно наглашена оријентација на стејкхолдере, с обзиром на то да се овај стандард уверавања залаже за то да дефиниција „материјалног опсега“ буде заснована на консултацијама са стејкхолдерима, док у стандарду *ISAE 3000* одговорност за дефинисање материјалности углавном имају лица задужена са састављање извештаја о одрживом развоју и лица која пружају услуге уверавања.⁸³⁴ Предуслов ефикасног извештавања о одрживом развоју јесте веродостојност, која се знатно може побољшати путем независног екстерног уверавања заснованог на примени прихваћених професионалних стандарда.⁸³⁵ У томе се огледа и корист од примене стандарда *AA1000AS*, као професионалног стандарда за спровођење услуга уверавања извештаја.

Стандард *AA1000AS* је међународно прихваћен, слободно доступан стандард којим су установљени захтеви за спровођење уверавања извештаја о одрживом развоју у складу са одговарајућим критеријумима и стандардима, након чега стручно лице које пружа услуге уверавања може формирати мишљење о природи и обиму у коме се предузеће придржава принципа одговорности утврђених стандардом *AA1000APS* и (где је применљиво) мишљење о квалитету јавно доступних информација о перформансама одрживог развоја.⁸³⁶ У делокруг овог стандарда спада примена стандарда, прихватање ангажмана где је стандард могуће применити и спровођење ангажмана у складу са стандардом,⁸³⁷ односно стандардом су утврђене врсте ангажмана, дефинисани нивои

⁸³² The Reassurance Network Limited (б.г./b): оп. цит., прегледано 27.06.2014; *AA1000AS, Introduction, Aims and benets of AA1000AS sustainability assurance*, стр. 6.

⁸³³ *AA1000* Стандардом принципа одговорности успостављена су три принципа одговорности: принцип инклузивности, принцип материјалности и принцип одазива. Принцип инклузивности дефинише се као укључивање стејкхолдера у развој и постизање одговорног приступа и стратешког одговора на питања која се тичу одрживог развоју и представља фундаментални принцип који је неопходан за постизање принципа материјалности и одазива. Према принципу материјалности, предузеће треба да у свом пословању идентификује питања која су од материјалног значаја (питање које утиче на одлуке, активности и перформансе предузећа или његових стејкхолдера) како за сопствено пословање тако и за стејкхолдере. Принцип одазива подразумева одговор предузећа на питања стејкхолдера од којих зависе перформансе одрживог развоја и реализује се кроз одлуке, активности и перформансе, као и кроз комуникацију са стејкхолдерима. Шире о *AA1000* Стандарду принципа одговорности видети: <http://www.accountability.org/>.

⁸³⁴ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359.

⁸³⁵ *AA1000AS, Introduction, Aims and benets of AA1000AS sustainability assurance*, стр. 6.

⁸³⁶ *AA1000AS*, т. 1.

⁸³⁷ *AA1000AS, Introduction, Scope of the standard*, стр. 7.

уверавања, захтеви које је потребно испунити за прихватање ангажмана и фазе спровођења ангажмана уверавања.

4.3.2.2 Примена стандарда AA1000AS

Стандард AA1000AS помаже независним странама да разумеју шта уверавање заиста значи и шта се може утврдити на основу спроведеног уверавања извештаја о одрживом развоју.⁸³⁸ Према овом стандарду постоје две врсте ангажмана уверавања, и то:⁸³⁹

- обавезни ангажман уверавања – ова врста ангажмана подразумева да стручно лице које пружа услуге уверавања треба да процени природу и обим у коме се предузеће придржава сва три принципа одговорности дефинисаних стандардом AA1000APS. Том приликом стручно лице процењује јавно доступне информације, системе и процесе које је предузеће имплементирало како би се обезбедило поштовање принципа одговорности и процењује информације о перформансама пословања које се тичу поштовања тих принципа одговорности. Код обавезног ангажмана уверавања стручно лице формира мишљење у вези са природом и обимом у коме се предузеће придржава принципа одговорности, али не и мишљење о поузданости информација о перформансама пословања предузећа; и
- опциони ангажман уверавања – спровођење ове врсте ангажмана подразумева да стручно лице поред процене природе и обима у коме се предузеће придржава принципа одговорности, врши и процену поузданости одређених информација о перформансама одрживог развоја, односно о економским, еколошким и друштвеним перформансама пословања предузећа.⁸⁴⁰ Након спроведеног опционог ангажмана уверавања стручно лице формира мишљење у погледу поузданости информација о перформансама одрживог развоја. Уколико је предузеће у свом извештају о одрживом развоју навело оквир извештавања у складу са којим је извештај састављен и усклађеност са тим оквиром укључена у информације о перформансама одрживог развоју које су предмет уверавања,

⁸³⁸ The Reassurance Network Limited (б.г./б): оп. цит., прегледано 28.06.2014.

⁸³⁹ KPMG (2008): *Briefing on Revised AccountAbility Assurance Standard (AA1000AS) for Sustainability reporting*, [http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Feb09_Agenda_Item_19\(a\).4_AUASB-New_AA_1000_Briefing.pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Feb09_Agenda_Item_19(a).4_AUASB-New_AA_1000_Briefing.pdf), стр. 5; AA1000AS, т. 2.1.

⁸⁴⁰ Одређене информације о перформансама одрживог развоја јесу информације за које се предузеће и стручно лице које пружа услуге уверавања слажу да их укључе у делокруг ангажмана уверавања, а изабране су на основу детерминисања материјалности и значаја тих информација за кориснике извештаја о уверавању. Видети: AA1000AS, т. 2.1.

стручно лице треба да изрази мишљење и у погледу усклађености са оквиром за извештавање.

Након опредељења за обавезни или опциони ангажман уверавања, од стручног лице се захтева да наведе ниво уверавања који може бити висок, умерен или комбинација оба.⁸⁴¹ Карактеристике високог и умереног нивоа уверавања и повезане процедуре уверавања дате су табели 11.

Табела 11. Карактеристике високог и умереног нивоа уверавања

	Висок ниво уверавања	Умерен ниво уверавања
Циљ	Висок ниво поверења у обелодањене информације од стране предузећа	Умерен ниво поверења у обелодањене информације од стране предузећа
Карактеристике доказа	Интерни и екстерни извори и стране укључујући стејкхолдере; прикупљање доказа на свим нивоима предузећа	Интерни извори и стране; прикупљање доказа генерално ограничено на корпоративни/ менаџмент ниво Предузећа
Извештај	Мишљење о природи и обиму у коме се поштују принципи одговорности од стране предузећа и мишљење о поузданости одређених информација о перформансама одрживог развоја	Мишљење, на основу спроведених процедура, о природи и обиму у коме се поштују принципи одговорности од стране предузећа и мишљење о поузданости одређених информација о перформансама одрживог развоја

Извор: KPMG (2008): *Briefing on Revised AccountAbility Assurance Standard (AA1000AS) for Sustainability reporting*, [http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Feb09_Agenda_Item_19\(a\).4_AUASB-New_AA_1000_Briefing.pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Feb09_Agenda_Item_19(a).4_AUASB-New_AA_1000_Briefing.pdf), стр. 6; AccountAbility (2008): *AA1000 Assurance Standard*, London & Washington, т. 2.2.

Стручно лице које пружа услуге уверавања остварује висок ниво уверавања када је прикупило довољно доказа којима може подупрети свој извештај, тако да је ризик од формирања погрешног мишљења веома низак, али није једнак нули, док је у случају умереног нивоа уверавања тај ризик смањен, али није веома низак или једнак нули.⁸⁴² Према томе, висок ниво уверавања се може означити као разуман, а умерен ниво заправо представља ограничен ниво уверавања,⁸⁴³ како је то дефинисано у стандарду *ISAE 3000*.

4.3.2.3 Прихватање ангажмана у складу са стандардом *AA1000AS*

Да би стручно лице прихватило ангажман уверавања неопходно је да буду испуњени одређени услови. Прихватање ангажмана уверавања у складу са овим стандардом подразумева:⁸⁴⁴

⁸⁴¹ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359.

⁸⁴² AA1000AS, т. 2.2.

⁸⁴³ The Reassurance Network Limited (б.г./б): оп. цит., прегледано 30.06.2014.

⁸⁴⁴ AA1000AS, т. 3.1-3.5. Ангажман уверавања се према овом стандарду дефинише као ангажман у коме стручно лице процењује и изражава мишљење о јавно обелодањеним информацијама о

- Утврђивање делокруга ангажмана – Стручно лице треба да се договори са предузећем чији је извештај предмет уверавања у вези са делокругом ангажмана на основу одабрене врсте ангажмана и да се увери да ли захтеви стандарда *AA1000AS* могу бити задовољени у конкретном случају, односно да ли је ангажман сврсисходан и да ли може прикупити довољно доказа да подржи своје налазе и мишљења. Делокруг ангажмана подразумева идентификовање извештаја и других облика комуникације који ће бити предмет ангажмана уверавања, затим примену одговарајућих критеријума процене дефинисаних стандардом *AA1000APS* у случају обавезног ангажмана или успостављање, односно посебно развијање критеријума процене (који морају бити релевантни, потпуни, поуздани, неутрални и разумљиви) за потребе опционог ангажмана, и утврђивање нивоа уверавања који треба пружити.
- Независност и непристрасност стручног лица – Стручно лице не треба да прихвати ангажман уколико ће исти бити прекомерно ограничен његовим односом са предузећем или стејкхолдерима предузећа приликом састављања и објављивања независног и непристрасног извештаја о уверавању.
- Компетентност стручног лица – Стручно лице не треба да прихвати ангажман уколико не поседује потребне компетенције. Приликом прихватања ангажмана стручно лице треба да пружи доказе да појединци који су квалификовани за спровођење услуга уверавања, као и екстерни стручњаци који су укључени у ангажман уверавања, као тим евидентно поседују компетентност најмање у областима које се тичу принципа одговорности, примене стандарда извештавања и уверавања, посебног предмета ангажмана и ангажовања стејкхолдера. Поред тога, потребно је да стручно лице докаже и поседовање адекватних институционалних компетенција, као што су компетенције које се тичу механизма надзора ангажмана уверавања, разумевање правних аспеката процеса уверавања и познавање инфраструктуре и система, како би се обезбедио квалитет ангажмана уверавања.
- Поступање са дужном пажњом – Фирма која пружа услуге уверавања и појединци квалификовани за пружање тих услуга треба да у сваком тренутку

перформансама пословања предузећа, као и о основним системима, подацима и процесима, у складу са одговарајућим критеријумима и стандардима како би се повећала веродостојност информација за њихове кориснике.

поступају са дужном пажњом сходно потребама корисника извештаја о уверавању, значају задатка и захтеваним компетенцијама.

- Уговор о ангажману – Услови ангажмана треба да буду договорени у писаној форми. Употреба постојећих пракси и договора може бити прихватљива уколико договор обухвата најмање одговорности предузећа чији је извештај предмет уверавања и одговорности стручног лица које пружа услуге уверавања, затим предмет уверавања, делокруг (укључујући врсту ангажмана и ниво уверавања) и намеру пружања услуга уверавања у складу са стандардом *AA1000AS*.

Уколико је стручно лице које пружа услуге уверавања извештаја о одрживом развоју независно и непристрасно у свом раду и поседује потребне компетенције, може прихватити ангажман уверавања, о чему ће бити сачињен уговор.

4.3.2.4 Спровођење ангажмана у складу са стандардом *AA1000AS*

Након прихватања ангажмана уверавања, следи фаза спровођења ангажмана како би стручно лице формирало мишљење о извештају о одрживом развоју који је био предмет уверавања и у вези са тим саставило извештај о уверавању. Спровођење ангажмана уверавања у складу са овим стандардом обухвата:⁸⁴⁵

- Планирање ангажмана – Стручно лице треба да планира ангажман уверавања тако да исти буде обављен ефикасно. Планирање ангажмана подразумева развој јасне стратегије за прикупљање доказа и процену у оквиру договореног делокруга, при чему ће природа и обим процеса планирања зависити од величине и комплексности ангажмана. Приликом планирања стручно лице треба да размотри задатке и активности које треба обавити, захтеве прикупљања доказа, методе узорковања и повезане ризике, затим захтеве у погледу ресурса и распоред обављања ангажмана. Све то потребно је документовати у плану ангажмана који укључује најмање следеће елементе: циљеви ангажмана, стандард/и уверавања који ће се користити, улоге и односи, делокруг ангажмана, критеријуми који ће се користити, ниво уверавања, стратегија уверавања, задаци и активности.
- Обављање ангажмана – Стручно лице треба да обави ангажман са ставом професионалног скептицизма, што подразумева процену и испитивање

⁸⁴⁵ *AA1000AS*, т. 4.1-4.3.

валидности прикупљених доказа и импликација тих доказа. Током ангажмана уверавања стручно лице треба да изврши процену и изрази своје мишљење у вези са природом и обимом у коме се предузеће придржава принципа одговорности дефинисаних стандардном *AA1000APS* (обавезни ангажман), и уколико је процена одређених информација о перформансама одрживог развоја укључена у делокруг ангажмана стручно лице треба да изрази мишљење и о поузданости тих информација (опциони ангажман). Прикупљање доказа за процену код обе врсте ангажмана уверавања зависиће од нивоа уверавања који пружа стручно лице (висок или ограничен ниво уверавања). Приликом обављања ангажмана уверавања могу се јавити одређена ограничења у вези са обелодањивањем информација о перформансама одрживог развоја, ангажманом уверавања или прикупљањем доказа, на шта треба указати у извештају о уверавању и извештају за руководство предузећа уколико је исти припремљен. Стручно лице треба да документује све доказе, задржавајући неопходне копије релевантних доказа, као и план уверавања, извршене процене материјалности и мишљења.

- Извештавање од стране стручног лица – Резултат процеса уверавања јесте сет налаза, мишљења и препорука датих од стране стручног лица које пружа услуге уверавања у јавно објављеном извештају о уверавању. Извештај о уверавању треба да садржи најмање следеће информације: корисници извештаја о уверавању; одговорности предузећа чији је извештај о одрживом развоју предмет уверавања и одговорности стручног лица које пружа услуге уверавања; коришћен/и стандард/и уверавања, укључујући и позивање на стандард *AA1000APS*; опис делокруга, укључујући и врсту спроведеног ангажмана уверавања; опис обухваћених обелодањивања; опис методологије; ограничења; коришћени критеријуми; изјава о нивоу уверавања; налази и мишљења у вези са поштовањем принципа одговорности дефинисаних стандардом *AA1000APS*; налази и мишљења у погледу поузданости одређених информација о перформансама одрживог развоја (само за опциони ангажман); запажања и препоруке; напомене о компетентности и независности стручног лица; назив стручног лица односно фирме која пружа услуге уверавања, датум и место. Уколико је уговором о ангажману предвиђено, стручно лице треба да припреми и извештај за руководство предузећа, који не треба да садржи материјално

различита мишљења у односу на она дата у јавно доступном извештају о уверавању.

Стандард *AA1000AS* са свим наведеним елементима представља упутство за стручна лица која пружају услуге уверавања, посебно се фокусирајући на принципе одговорности дефинисане стандардом *AA1000APS* (принцип инклузивности, принцип материјалности и принцип одазива), који су од суштинског значаја за праксу извештавања.⁸⁴⁶ Иако је стандард *AA1000AS* за разлику од стандарда *ISAE 3000* намењен не само професионалним рачуновођама и ревизорима, већ и другим стручним лицима која пружају услуге уверавања, у погледу методологије ова два стандарда су компатибилна.⁸⁴⁷ Управо због тога сматра се да комбинована употреба стандарда *AA1000AS* и *ISAE 3000* може пружити квалитетније уверавање извештаја о одрживом развоју.⁸⁴⁸ Ова два стандарда значајно су допринела развоју услуга уверавања извештаја о одрживом развоју,⁸⁴⁹ али и даље постоји потреба за бољим стандардима који ће одговорити на питања колико уверавање треба да допринесе поверењу, које критеријуме уверавања треба користити и др.⁸⁵⁰ Доносиоци стандарда и других прописа на међународном нивоу истичу садашњи и будући значај уверавања извештаја о одрживом развоју и настоје да одговоре на ова и многа друга питања,⁸⁵¹ али и на изазове које са собом носи развој интегрисаног извештавања и потреба за уверавањем информација обелодањених у интегрисаном извештају.

4.4 Изазови у пружању услуга уверавања интегрисаног извештаја

Са развојем интегрисаног извештавања као једне нове форме обелодањивања кључних финансијских и нефинансијских информација од стране предузећа (видети поглавље 3.2.3), поставља се и питање веродостојности и поузданости интегрисаног извештаја који настаје као резултат тог процеса извештавања. С тим у вези, у Међународном оквиру за интегрисано извештавање је наведено да се поузданост извештаја може побољшати механизмима као што су системи интерне контроле и извештавања, ангажовање стејкхолдера, интерна ревизија или сличне функције, и независно екстерно уверавање.⁸⁵² Међутим, оквир не садржи ни обавезу ни препоруку

⁸⁴⁶ The Reassurance Network Limited (б.г./б): оп. цит., прегледано 02.07.2014.

⁸⁴⁷ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 55.

⁸⁴⁸ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359.

⁸⁴⁹ Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 59-60.

⁸⁵⁰ Fonseca, A. (2010): оп. цит., стр. 359.

⁸⁵¹ Schmitz, D. (2014): оп. цит., стр. 167.

⁸⁵² IIRF, т. 3.40.

за спровођење услуга уверавања интегрисаног извештаја, вероватно да би се избегли конфликти са локалним или међународним доносиоцима стандарда и других прописа.⁸⁵³ Међународни савет за интегрисано извештавање није и не претендује да постане кључни играч у области уверавања,⁸⁵⁴ али је у циљу даљег развоја уверавања интегрисаног извештаја јула 2014. године објавио прелимарни документ „*Assurance on <IR>: an introduction to the discussion*“, који је био доступан за коментаре заинтересоване стручне јавности до 01. децембра 2014. године, заједно са још једним детаљнијим документом под називом „*Assurance on <IR>: an exploration of issues*“.

Стручна и научна јавност још увек воде дискусије о томе да ли интегрисани извештај треба да буде предмет ревизије или предмет уверавања. С једне стране, полази се од чињенице да интегрисани извештај као добровољан инструмент извештавања садржи широк спектар субјективних информација и информација које се тичу перспектива пословања предузећа у будућности, због чега је ограничена способност постизања тачних резултата и формирања мишљења приликом ревизије интегрисаног извештаја предузећа.⁸⁵⁵ Све док интегрисани извештај садржи процене и пројекције руководства предузећа, које су неминовно субјективног карактера, ревизор може спровести само услуге уверавања тог извештаја.⁸⁵⁶ С друге стране, уколико ревизор или стручно лице које пружа услуге уверавања интегрисаног извештаја формира погрешно мишљење о томе да ли интегрисани извештај одражава право стање ствари, неће сносити последице за одлуке које су корисници извештаја базирали на том мишљењу, као што је то случај приликом ревизије финансијских извештаја, због чега се корисници интегрисаног извештаја не могу у великој мери ослонити на њихово мишљење.⁸⁵⁷ Одатле логично произилази да се корисници информација садржаних у интегрисаном извештају могу у потпуности ослонити на те информације уколико су исте предмет ревизије и уколико се при ревизији нефинансијских показатеља перформанси примењују у основи исти захтеви као и приликом ревизије финансијских показатеља перформанси.⁸⁵⁸ Према томе, пуна вредност интегрисаног извештавања се може остварити само онда када је извештај предмет тзв. „интегрисане ревизије“,

⁸⁵³ Lorson, P.; Kern, T.; McGuigan, N. (2014): Integrated Reporting: Ein Beitrag zur Transparenz und Richtungsfindung, *Zeitschrift für Corporate Governance*, vol. 9, no. 3, стр. 132.

⁸⁵⁴ IIRC (2014): оп. цит., т. 1.5.

⁸⁵⁵ Lorson, P.; Kern, T.; McGuigan, N. (2014): оп. цит., стр. 132.

⁸⁵⁶ Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2013): оп. цит., стр. 880.

⁸⁵⁷ Lorson, P.; Kern, T.; McGuigan, N. (2014): оп. цит., стр. 133.

⁸⁵⁸ Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2013): оп. цит., стр. 880.

односно интегрисани извештаји биће поуздани и упоредиви као финансијски извештаји уколико садрже мишљење ревизора на основу спроведене интегрисане ревизије.⁸⁵⁹ Ревизија интегрисаног извештаја ставља професију овлашћених ревизора пред бројне изазове, како би ревизори били у могућности да остваре прецизне резултате и формирају адекватно мишљење, имајући у виду наведене карактеристике интегрисаног извештаја, посебно нефинансијске показатеље перформанси оријентисане ка будућности.⁸⁶⁰ Ово проширење обима ревизије захтева и прилагођавање процеса ревизије, с обзиром на то да се методи ревизије информација претежно оријентисаних ка прошлости не могу у принципу аналогно применити у испитивању интегрисаног извештаја оријентисаног ка прошлости и будућности.⁸⁶¹

Иако је реч о ревизији интегрисаног извештаја користи се термин „интегрисано уверавање“, из разлога што је Одбор за међународне стандарде ревизије и услуга уверавања ограничио употребу термина „ревизија“ на преглед финансијских извештаја.⁸⁶² Уверавање интегрисаног извештаја подразумева формирање мишљења о томе да ли интегрисани извештај предузећа приказује његову стратегију, управљање, перформансе и перспективе у складу са Међународним оквиром за интегрисано извештавање.⁸⁶³ При томе, уверавање се може стећи на нивоу разумног уверавања, ограниченог уверавања или нивоу хибридног уверавања (енгл. *hybrid of different assurance level*) који подразумева да стручно лице стиче разумно уверавање о одређеним аспектима и ограничено уверавање у вези са неким другим аспектима у оквиру једног ангажмана.⁸⁶⁴ У идеалном случају, интегрисано уверавање ће подразумевати изношење позитивне тврдње (разумно уверавање), а не давање негативне изјаве (ограничено уверавање) у вези са извештајем, која је карактеристична за уверавање извештаја о одрживом развоју.⁸⁶⁵ У пружању услуга интегрисаног

⁸⁵⁹ Eccles, R. G.; Krzus, M. P.; Watson, L. A. (2012): *Integrated Reporting Requires Integrated Assurance*, Proceedings: *Effective Auditing for Corporates – Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury Information Ltd, London, стр. 162-163.

⁸⁶⁰ Müller, S.; Stawinoga, M. (2013b): оп. цит., стр. 308.

⁸⁶¹ Ибид.

⁸⁶² Eccles, R. G.; Krzus, M. P.; Watson, L. A. (2012): оп. цит., стр. 163. Такође, у САД-у је федералним законом *Sarbanes Oxley Act – SOX* из 2002. године термин „ревизија“ резервисан за преглед финансијских извештаја и основан Рачуноводствено надзорни одбор јавног предузећа (енгл. *Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*) као тело за доношење стандарда у области ревизије јавних предузећа. Видети: Eccles, R. G.; Krzus, M. P.; Watson, L. A. (2012): оп. цит., стр. 163.

⁸⁶³ IIRC (2014): оп. цит., т. 3.6.

⁸⁶⁴ IIRC (2014): оп. цит., т. 3.8. На пример, у случају хибридног ангажмана (енгл. *hybrid engagement*) разумно уверавање се може стећи у вези са квантитативним подацима, а ограничено уверавање у погледу квалитативних података и потпуности интегрисаног извештаја. Видети: IIRC (2014): оп. цит., т. 3.8.

⁸⁶⁵ Eccles, R. G.; Krzus, M. P.; Watson, L. A. (2012): оп. цит., стр. 163.

уверавања и формирању мишљења о интегрисаном извештају јављају се три главна изазова, и то.⁸⁶⁶

- развијање глобалног сета веродостојних стандарда за одмеравање и извештавање о нефинансијским информацијама који имају одговарајућу подршку владе, баш као у случају рачуноводствених стандарда;
- развијање методологија за пружање позитивног уверавања нефинансијских информација; и
- интегрисање стандарда и методологија за пружање услуга уверавања финансијских и нефинансијских информација на начин којим се обезбеђује „истинито и фер мишљење у погледу одрживости предузећа“.

Да би се одговорило на наведене изазове неопходно је активно ангажовање рачуноводствене професије, укључујући и оне у ревизорским фирмама и предузећима (као што су они на финансијским функцијама и у интерној ревизији), и научне заједнице која се бави овом проблематиком.⁸⁶⁷ Упоредо са решавањем изазова у спровођењу ревизије или уверавања интегрисаног извештаја, потребно је и да предузећа имплементирају интегрисано размишљање у своје пословне системе и процесе и да самим тим у већој мери припремају и презентују интегрисани извештај. Када ови изазови буду превазиђени и концепт интегрисаног извештавања буде прихваћен од стране предузећа широм света, јавиће се питање које организације треба да пружају услуге интегрисаног уверавања, при чему се претпоставља да ће ревизорске фирме (посебно „*Big Four*“) имати централну улогу.⁸⁶⁸ У ком правцу ће се интегрисано извештавање и уверавање даље развијати јесте предмет будућих истраживања у области корпоративног извештавања.⁸⁶⁹

⁸⁶⁶ Ибид., стр. 169. Шире о изазовима у области уверавања интегрисаног извештаја видети: IIRC (2014): оп. цит., т. 4.1-4.10.

⁸⁶⁷ Eccles, R. G.; Krzus, M. P.; Watson, L. A. (2012): оп. цит., стр. 173.

⁸⁶⁸ Ибид., стр. 172.

⁸⁶⁹ Примера ради, у Немачкој је основана радна група која се бави истраживањем и даљим развојем у области интегрисаног извештавања *Arbeitskreis „Integrated Reporting“ der Schmalenbach-Gesellschaft* којом председава проф. др. AXEL HALLER. Радна група се састоји не само од професора универзитета, већ и од представника предузећа, са циљем повезивања науке и привреде.

5. КОНЦЕПТУАЛНЕ ОСНОВЕ МОДЕЛА ИЗВЕШТАВАЊА О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ ПРИМЕНЉИВОГ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

5.1 Друштвена одговорност предузећа у Републици Србији

За разлику од економски развијених земаља где је концепт друштвене одговорности предузећа широко прихваћен, већина земаља у транзицији налази се у ранијим фазама развоја друштвено одговорног пословања и понашања предузећа.⁸⁷⁰ „Земље у развоју, попут Републике Србије, и предузећа која долазе из овог дела света, уколико желе да успешно послују мораће да прихвате све захтеве глобалног тржишта, од којих један све више постаје друштвена одговорност предузећа.“⁸⁷¹ „Србија иде ка чланству у Европској унији, тако да ће сегмент друштвено одговорног пословања предузећа морати што пре да инкорпорирају у свој пословни систем.“⁸⁷²

„Република Србија је земља у транзицији у којој је присутан велики број економских и друштвених проблема, чијем даљем ширењу доприноси неодговорно пословање предузећа“,⁸⁷³ као и врло неповољна конкурентска позиција српских предузећа и репутација Србије на глобалном тржишту⁸⁷⁴. Пошто је у Србији дошло до политичке и друштвено-економске транзиције касније него у многим другим земљама, многа предузећа још увек немају развијену свест о погодностима које са собом носи друштвено одговорно пословање.⁸⁷⁵ ДОП је за предузећа у Србији релативно нов концепт који почиње да се промовише и развија током последње деценије.⁸⁷⁶ Као први корак у промовисању и развоју овог концепта код нас наводи се истраживање

⁸⁷⁰ Euclid Network; Centar za razvoj neprofitnog sektora; Edukativni centar Roma; Urban-In (2011): *Uvod u društveno odgovorno poslovanje i korporativnu filantropiju*, http://www.crnps.org.rs/wp-content/uploads/Brifing-003_serb_web.pdf, стр. 13.

⁸⁷¹ Ђурић Кузмановић, Т.; Вуковић, М. (2010): Друштвена одговорност компанија у Србији у условима светске кризе, *Школа бизниса*, Висока пословна школа струковних студија у Новом Саду, бр. 3, стр. 38.

⁸⁷² Ризнић, Д. Т.; Војновић, Б.; Дукић, А. (2014): оп. цит., стр. 237.

⁸⁷³ Ивановић-Ђукић, М. (2011): оп. цит., стр. 34.

⁸⁷⁴ Ибид. Према извештају Светског економског форума за 2013. годину Србија је рангирана на 101. позицији од укупно 148 земаља за које је израчунат индекс глобалне конкурентности. Са забележеном вредношћу индекса глобалне конкурентности од 3,77 Србија се налази иза свих земаља из окружења (Словеније, Мађарске, Црне Горе, Македоније, Хрватске, Румуније, Словачке, Босне и Херцеговине, Грчке и Албаније). Видети: Ристић, Б.; Танасковић, С. (2013): *Конкурентска позиција Србије у 2013. години према Извештају Светског економског форума*, Фондација за развој економске науке, Београд, <http://fren.org.rs/sites/default/files/articles/attachments/KONKURENTNOST%20SRBIJE%20ZA%202013.%20GODINU.pdf>, стр. 1-2.

⁸⁷⁵ Euclid Network; Centar za razvoj neprofitnog sektora; Edukativni centar Roma; Urban-In (2011): оп. цит., стр. 13.

⁸⁷⁶ Ивановић-Ђукић, М. (2011): оп. цит., стр. 34.

тадашњег Балканског фонда за локалне иницијативе (сада Траг фондације)⁸⁷⁷ под називом „Филантропија у Србији“ и покретање програма „Иницијатива за одговорно пословање“ од стране *SMart Kolektiv*-а⁸⁷⁸ 2004. године, затим су уследила одређена истраживања о друштвено одговорном пословању предузећа у Србији спроведена од стране *SMart Kolektiv*-а (2005, 2006, и 2008. године), покретање одређених кампања, оснивање Глобалног договора Уједињених нација у Србији и успостављање Националне награде за друштвено одговорно пословање од стране Привредне коморе Србије 2007. године, оснивање Форума пословних лидера 2008. године на иницијативу *SMart Kolektiv*-а и водећих предузећа у Србији, доношење Стратегије промоције и развоја друштвено одговорног пословања у Републици Србији за период од 2010. до 2015. године (последњи пут ревидирана 2008. године), оснивање Савета Привредне коморе Србије за друштвено одговорно пословање 2009. године и израда нацрта Националне агенде Републике Србије о друштвено одговорном пословању 2010. године.⁸⁷⁹ Иако су ове промотивне активности створиле одређени степен свести о термину и концепту ДОП-а, за ширу јавност у земљи овај концепт још увек је нејасан.⁸⁸⁰ Што се самог пословног сектора тиче, приметно је да се друштвена одговорност предузећа у Србији најчешће схвата као добар маркетиншки потез и облик пропаганде, односно као оруђе односа са јавношћу за побољшање имиџа или угледа предузећа у друштву.⁸⁸¹

⁸⁷⁷ Балкански фонд за локалне иницијативе основан је 1999. године са основном мисијом да допринесе изградњи активних и отворених локалних заједница обезбеђивањем подршке иницијативама удружених грађана у тим заједницама. Реч је о добротворном друштву основаном уз помоћ финансијских средстава из Уједињеног Краљевства. Године 2013. мења име у Траг фондација и данас представља једину фондацију која се бави развојем локалне заједнице код нас. Шире о Траг фондацији видети: <http://www.tragfondacija.org>.

⁸⁷⁸ *SMart Kolektiv* је невладина организација основана 2004. године са циљем промовисања концепта ДОП-а у Србији. Организација се руководи идејом повезивања предузећа и друштва у проналажењу начина за примену пословне логике и искуства у решавању друштвених проблема. *SMart Kolektiv* помаже предузећима да стратешки сарађују са заједницом, као и различитим друштвеним групама како би њихове потребе и иницијативе привукле пажњу пословног сектора. Шире о *SMart Kolektiv*-у видети: www.smartkolektiv.org.

⁸⁷⁹ Мариновић, Н. (б.г.): *Увод у друштвено одговорно пословање*, *SMart Kolektiv*, <http://www.unecce.org/fileadmin/DAM/timber/meetings/06-csr-marinovic.pdf>, стр. 13-14; Привредна комора Србије (2011): *Друштвено одговорно пословање*, прегледано: 21.08.2014, <http://www.pks.rs/PrivredaSrbije.aspx?id=525&p=0&>.

⁸⁸⁰ Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): *Нацрт Националне агенде Републике Србије о друштвеном одговорном пословању* прегледано: 21.08.2014, <http://www.amcham.rs/php/documents/one.php?Id=334>, стр. 7.

⁸⁸¹ Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): Корпоративна еколошка одговорност – нови моменти у еколошкој политици Србије, *Ecologica*, вол. 21, бр.74, стр. 352; Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 21.08.2014, стр. 7.

„Већина предузећа креира своје одговорно пословање за кратак временски период, а веома мали број има одређену стратегију која обухвата дугорочно пословање са дугорочним циљевима у овој области.“⁸⁸² Велика страна предузећа долазећи на наше тржиште са собом доносе свој капитал и своју пословну политику и труде се да успоставе одређену културу пословања која подразумева и примену концепта ДОП-а.⁸⁸³ Ова предузећа имају већ устаљен начин рада који је дефинисан стандардима *ISO 9001* и *ISO 14001*, док за већину наших предузећа овај начин функционисања није доступан, како због финансијских прилика, тако и због неразвијености свести о томе.⁸⁸⁴ „Мања и средња предузећа у Србији која се боре за опстанак на тржишту нису у могућности да, без доброг државног стимуланса, успоставе одговорније пословање“⁸⁸⁵ и понашање према животној средини и друштву у целини. Према подацима Међународне организације за стандардизацију до краја 2013. године у Србији је издато најмање 2.366 *ISO 9001* сертификата што представља смањење од 14% у односу на 2012. годину, и најмање 762 *ISO 14001* сертификата што представља повећање од 3,5% у односу на број сертификата издатих до краја 2012. године.⁸⁸⁶ У домену заштите здравља и безбедности на раду учињен је одређени напредак који се види кроз пораст броја предузећа са *OHSAS 18001* стандардом.⁸⁸⁷ Оснивањем Глобалног договора Уједињених нација у Србији, наша земља се прикључила најмасовнијем добровољном удружењу у свету посвећеном друштвено одговорном пословању, и према подацима тог удружења 94 учесника из Србије (углавном велика домаћа и страна предузећа, невладине организације, финансијске институције, пословна удружења, образовне институције, али и неколико малих и средњих предузећа) усагласило је своје пословање са десет универзалних принципа из области људских права, рада, заштите животне средине и антикорупције и тиме приступило мрежи Глобалног договора УН.⁸⁸⁸ Када је реч о свеобухватном стандарду који се бави концептом ДОП-а, *ISO 26000*, примена истог од стране наших предузећа није на задовољавајућем нивоу, иако је Србија као једна од земаља чланица Међународне организације за стандардизацију учествовала у његовој изради (видети поглавље 1.1.3.1). Од значаја за усвајање и

⁸⁸² Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): оп. цит., стр. 352.

⁸⁸³ Ђурић Кузмановић, Т.; Вуковић, М. (2010): оп. цит., стр. 36.

⁸⁸⁴ Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): оп. цит., стр. 355.

⁸⁸⁵ Ибид., стр. 353.

⁸⁸⁶ International Organization for Standardization (2014): оп. цит., прегледано: 15.09.2014.

⁸⁸⁷ Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 21.08.2014, стр. 10.

⁸⁸⁸ Шире о Глобалном договору Уједињених нација у Србији видети: <http://www.ungc.rs>. Листа учесника Глобалног договора УН из Србије доступна је на: <http://network.ungc.rs>.

имплементацију овог концепта код нас јесте и ангажовање Привредне коморе Србије која је 2006. године донела Кодекс пословне етике који обавезује привредне субјекте и све запослене у привредним субјектима, као и стране привредне субјекте који послују на територији Републике Србије и друге учеснике у привредном животу да се придржавају принципа и правила пословне етике наведених у том Кодексу, и 2012. године усвојила Кодекс корпоративног управљања са циљем унапређења система корпоративног управљања у друштвима капитала (друштва са ограниченом одговорношћу и акционарска друштва) у Србији, што ће омогућити привредном друштву да привуче људски и финансијски капитал, да ефикасно води пословање и обезбеди дугорочни одрживи развој, узимајући у обзир и интересе власника и интересе других страна које имају легитимне интересе у пословању друштва.⁸⁸⁹ Предузећа која послују у Републици Србији могу прихватити Кодекс корпоративног управљања Привредне коморе Србије или усвојити властите принципе корпоративног управљања. За усвајање властитог Кодекса корпоративног управљања определио се одређени број великих домаћих и страних предузећа у Србији (као што су НИС а.д. Нови Сад, Јединство а.д. Сеојно, Тигар а.д. Пирот, Телеком Србија а.д. Београд и др.), али „скоро да ни једно домаће предузеће не поседује транспарентни еколошки кодекс, односно правила понашања и еколошки одговорног пословања“.⁸⁹⁰

Области које се налазе у првом плану при спровођењу концепта ДОП-а од стране предузећа која послују у Републици Србији јесу оне које се тичу заштите угрожених лица и заштите животне средине, што се може објаснити чињеницом да су у условима економске и друштвене нестабилности, који прате транзицију, помоћ угроженим лицима и улагања у одређене пројекте везане за заштиту животне средине, сфере које привлаче велику пажњу медија и одређених интересних група, тако да је успех лако видљив.⁸⁹¹ Чињеница да велики број предузећа има уведене еколошке

⁸⁸⁹ Кодекс пословне етике и Кодекс корпоративног управљања доступни су на сајту Привредне коморе Србије: <http://www.pks.rs>. Актуелни Кодекс корпоративног управљања ПКС има шири обухвата примене од других кодекса корпоративног управљања у Србији (Кодекс Београдске берзе, кодекси друштва капитала чијим се акцијама тргује на Београдској берзи, Кодекс ПКС из 2006. године), који су посвећени јавним акционарским друштвима. Најбројнија друштва капитала у Србији су друштва са ограниченом одговорношћу. Заједно са јавним предузећима, ова друштва генеришу далеко већи део српског бруто друштвеног производа него јавна акционарска друштва. Стога је Привредна комора Србије одлучила да развије Кодекс корпоративног управљања који би допринео унапређењу корпоративног управљања у свим друштвима капитала, а првенствено у оним која су до сада била неоправдано занемарена – породична друштва, мала и средња предузећа и предузећа у којима је држава власник. Видети: Привредна комора Србије (2012): *Кодекс корпоративног управљања*, <http://www.pks.rs/SADRZAJ/Files/Tekstil%20i%20koza/Kodeks%20korporativnog%20upravljanja.pdf>, стр. 2.

⁸⁹⁰ Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): оп. цит., стр. 352.

⁸⁹¹ Ибид.; Ивановић-Ђукић, М. (2011): оп. цит., стр. 35.

стандарде и системе „није резултат њихове еколошке самосвести већ принуде коју стварају закони и тржишна конкурентност на европском и светском простору“⁸⁹². „Што се тиче ангажовања у заједници, главни фокус је на филантропским активностима и спонзорстима, насупрот мањег ангажовања у подржавању науке и образовања, давању школарина и побољшању инфраструктуре.“⁸⁹³ Србија као земља која је још увек у транзицији додатно је погођена светском економском кризом, што је утицало на велики број предузећа, нарочито на она предузећа која су оријентисана на извоз и повезана са мултинационалним кооперацијама, и довело да смањења броја филантропских и добротворних активности.⁸⁹⁴ „На основу истраживања ситуације у погледу друштвене одговорности пословања предузећа у Србији запажено је да се као најчешће препреке за примену концепта ДОП-а наводе: страх од бирократије, угрожавања конкурентске позиције, додатних трошкова, излагања критици, затим недостатак времена, мотивације, знања, прилика за ангажовање, средстава или способности, уверење да је друштвена одговорност предузећа „ствар добре воље“, а не део одговорног пословања, и неразумевање позитивног утицаја које друштвено одговорно пословање може да има.“⁸⁹⁵ Недостатак иницијативе за успостављање и примену концепта ДОП-а, многа предузећа у Србији виде у држави и њеној прилично индиферентној позицији према пословном сектору, с обзиром на то да бити друштвено одговорно предузеће у Србији није приоритет и не доноси олакшице и мотивацију предузећу да послује на друштвено одговоран и прихватљив начин.⁸⁹⁶

Очигледно је да постоји одређени ниво свести о друштвено одговорном пословању у Србији,⁸⁹⁷ али је потребно да овај концепт пословања буде схваћен као обавезан начин пословања и да држава буде много ангажованија по том питању, са бољим стимулативним мерама.⁸⁹⁸ Поред тога, „неопходно је даље радити на подизању свести у пословном сектору, владе, јавности и у организацијама цивилног друштва, изграђивати сарадњу и подстицати боље разумевање предности које друштвено

⁸⁹² Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): оп. цит., 352-353.

⁸⁹³ Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 22.08.2014, стр. 8.

⁸⁹⁴ Ибид.

⁸⁹⁵ Ђурић Кузмановић, Т.; Вуковић, М. (2010): оп. цит., стр. 38-39.

⁸⁹⁶ Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): оп. цит., стр. 353.

⁸⁹⁷ Euclid Network; Centar za razvoj neprofitnog sektora; Edukativni centar Roma; Urban-In (2011): оп. цит., стр. 14.

⁸⁹⁸ Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): оп. цит., стр. 353.

одговорно пословање доноси друштву у целини.⁸⁹⁹ Као главни средњорочни и дугорочни циљеви у овој области идентификовани су: „промоција концепта ДОП-а, развој пракси ДОП-а и стварање подстицаја и законских обавеза који ће осигурати развој окружења које погодује ширењу концепта друштвене одговорности предузећа⁹⁰⁰. Имајући у виду искуство појединих држава чланица ЕУ, у окружењу где су тржишне иницијативе за увођење и имплементацију концепта ДОП-а слабе, влада и ресорна министарства морају играти важну улогу у подстицању и даљем промовисању овог концепта пословања.⁹⁰¹

5.2 Правни и рачуноводствено-финансијски аспекти заштите животне средине у Републици Србији

Заштита животне средине као елемент друштвене одговорности предузећа постала је један од кључних приоритета савременог друштва, посебно услед све већег деградационог природног окружења и неконтролисаног привредног развоја, што намеће потребу за успостављањем адекватног правног система.⁹⁰² Правни систем представља „једну од значајних области система ефикасне, квалитетне, благовремене, законите и потпуне заштите и уређивања животне средине“⁹⁰³. У Републици Србији заштита животне средине је законски релативно боље регулисана у односу на друге области друштвено одговорног пословања предузећа (као што су ангажовање у заједници, заштита здравља и безбедност на радном месту, заштита потрошача и др.) и предузећа су боље упозната са својим обавезама, као и са могућностима за ангажовање које превазилази чисто повиновање закону.⁹⁰⁴ Имајући у виду да „еколошки проблеми погађају више држава одједном (а поједини и читаву планету), за вођење ефикасне еколошке политике неопходна је сарадња и са другим земљама, нарочито кроз релевантне међународне организације.“⁹⁰⁵ С тим у вези, наша земља прихватила је и ратификовала бројне међународне документе (универзалног и регионалног карактера) из области заштите животне средине и одрживог развоја, чиме су они постали део

⁸⁹⁹ Euclid Network; Centar za razvoj neprofitnog sektora; Edukativni centar Roma; Urban-In (2011): оп. цит., стр. 13.

⁹⁰⁰ Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 23.08.2014, стр. 51.

⁹⁰¹ Ибид., стр. 69.

⁹⁰² Домазет, С. (2010): Прописи Републике Србије у области заштите животне средине, Зборник радова: *Аналитички инструменти у области животне средине*, Сремска Каменица, стр. 33.

⁹⁰³ Јовашевић, А. (2012): Право на информисање о животној средини - међународни стандарди и право Србије, *Теме*, Универзитет у Нишу, вол. 36, бр. 2, стр. 725.

⁹⁰⁴ Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 25.08.2014, стр. 9.

⁹⁰⁵ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 33-34.

националног правног система.⁹⁰⁶ Поред тога, Србија као земља кандидат за чланство у Европској унији, у обавези је да до датума приступања ЕУ усклади и хармонизује своје законодавство у овој области са законодавством ЕУ. У том погледу одређени искорак учињен је 2004. и 2009. године доношењем сета закона из области заштите животне средине,⁹⁰⁷ и 2005. године када је усвојена Национална стратегија одрживог развоја, али је неопходан „знатан додатни напор како би се постигло даље усаглашавање са политиком ЕУ“⁹⁰⁸ и побољшало спровођење постојећих закона и прописа.

„Дугогодишња стагнација Србије лоше је утицала на развој свести, знања и финансијске подршке да се према одрживом развоју каналише прагматичан и задовољавајући респект“⁹⁰⁹ од стране надлежних државних институција, али и предузећа која својим пословним активностима могу имати утицаја на животну средину и друштво. Већина предузећа у Србији није баш свесна значаја извештавања о утицају својих пословних активности на окружење у коме послују, изузев филијала мултинационалних предузећа и оних предузећа која су претежно у страном власништву.⁹¹⁰ Тачније, већина наших предузећа се још увек труди да препозна свој интерес у овој области, као и да се упозна са смерницама и упутствима за извештавање, начином извештавања, значајем уверавања извештаја итд.⁹¹¹ Извештавање о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања код наших предузећа се до сада углавном сводило на састављање законски обавезних извештаја и студија и њихово достављање компетентним институцијама, повремено јавно објављивање тих информација на интернет страницама предузећа, у медијима и кроз активности у односима са јавношћу,⁹¹² или на добровољно обелодањивање одређених уопштених информација о заштити животне средине у оквиру њихових годишњих извештаја о пословању (што је карактеристично за јавна предузећа, без обзира на њихову величину, чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала). Разлог томе треба тражити у историјским околностима развоја регулаторног оквира за

⁹⁰⁶ Јовашевић, А. (2012): оп. цит., стр. 727.

⁹⁰⁷ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 33.

⁹⁰⁸ Европска комисија (2013): *Извештај о напретку Србије за 2013. годину*, Брисел, http://www.europa.rs/upload/2014/izvestaj_ek_2013.pdf, стр. 67.

⁹⁰⁹ Ризнић, Д. Т.; Војновић, Б.; Дукић, А. (2014): оп. цит., стр. 237.

⁹¹⁰ Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 25.08.2014, стр. 10.

⁹¹¹ Tornli, D. (2013): *Kompanije i održivi razvoj: I profit i opstanak planete*, Biznis & Finansije, прегледано 25.08.2014, <http://bif.rs/2013/05/kompanije-i-odrzivi-razvoj-i-profit-i-opstanak-planete/>.

⁹¹² Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): оп. цит., прегледано: 26.08.2014, стр. 10.

финансијско и нефинансијско извештавање који није увек пратио и промене у регулативи ЕУ и на глобалном нивоу.

5.2.1 Правни оквир заштите животне средине у Републици Србији

Историјски посматрано, држава Србија је релативно брзо по ослобођењу од владавине Отоманске империје, у другој половини 19. века увидела значај заштите животне средине и својим актима почела да регулише ову материју. Тако се, на пример, у Казненом закону за Књажевство Србију из 1860. године, прописују казне „за лица која загаде бунар, кладенац, реку или поток из кога се становништво снабдева водом и оне који намерно запале шуму“.⁹¹³ Међутим, модерно раздобље у развоју права заштите животне средине код нас везује се за последњу трећину прошлог века, „при чему се могу разликовати два периода: од 1972. до 1992. године и период који почиње 1992. године“⁹¹⁴. Почетак 70-тих година прошлог века је уједно и период када долази до интензивирања политичких активности и развоја правне регулативе из области заштите животне средине на међународном нивоу и нивоу Европске уније (видети поглавље 1.2.1). „Дефинисању политике заштите и унапређивања животне средине у тадашњој СФРЈ приступило се после Прве конференције Уједињених нација о човековој средини, Штокхолмске конференције одржане 1972. године, када су Уставом СФРЈ, који је усвојен 1974. године, дефинисана основна начела еколошке политике која су преузета (и разрађивана) у уставима република и конкретизована у низу законских прописа који су потом доношени све до деведесетих година.“⁹¹⁵ Међутим, почетком 90-тих година прошлог века долази до крупних и значајних промена и до „сужавања“ Југославије (1992.) на две републике Србију и Црну Гору.⁹¹⁶ Тада започиње и друго раздобље у развоју еколошке политике, и то најпре прихватањем Рио декларације о животној средини и развоју и усвајањем Акционог плана одрживог развоја у 21. веку (тзв. Агенде 21), затим ратификовањем Оквирне

⁹¹³ Шкарић Јовановић, К. (2013): оп. цит., стр. 87.

⁹¹⁴ Марковић, Д. Ж.; Илић, Б. Б.; Ристић, Ж. Л. (2012): *Еколошка економија*, Етностил, Београд, стр. 213-214.

⁹¹⁵ Ибид., стр. 213. Сви међународни документи (конвенције, резолуције, декларације) који су прихваћени и ратификовани од стране некадашње СФРЈ и СРЈ важе и за Републику Србију, јер је Србија правни сукцесор (наследник) СФРЈ и СРЈ.

⁹¹⁶ Ибид. У периоду од 1985. до 1992. године долази до промене основног приступа у конципирању и остваривању друштвено-економског уређења (напуштање концепта система социјалистичког самоуправљања са друштвеном својном као основног и доминантног облика својине, организовања друштва на принципу јединства власти, концепта удруженог рада и договорне економије итд.), затим до успостављања својинског и политичког (страначког) плурализма и успостављања правне државе (СРЈ) са поделом власти. Видети: Марковић, Д. Ж.; Илић, Б. Б.; Ристић, Ж. Л. (2012): оп. цит., стр. 213.

конвенције Уједињених нација о промени климе (Кјото протокол уз наведену конвенцију Србија је ратификовала тек 2007. године) и Конвенције о биолошкој разноврсности, прихватањем закључака Светског самита о одрживом развоју одржаног 2002. године у Јоханесбургу и закључног документа „Будућност какву желимо“ са Конференције Уједињених нација о одрживом развоју одржане у Рио де Женеиру 2012. године на којој је учествовала и Република Србија (од 2006. године Република Србија делује као независна и суверена држава) – табела 12.⁹¹⁷

Табела 12. Прихваћени значајни међународни документи из области заштите животне средине у Републици Србији

Међународни документ	Прихватање/потврђивање у Републици Србији
Штокхолмска декларација	1974
Рио декларација о животној средини и развоју	1992
Агенда 21	1992
Оквирна конвенција Уједињених нација о промени климе	2001
Конвенција о биолошкој разноврсности	2001
Јоханесбуршка декларација	2002
Закључни документ Конференције Уједињених нација о одрживом развоју	2012

Извор: Прилагођено према: Јовановић, Ј.; Јовановић, Ђ.; Живковић, Т. (2014): Значај примене Архуске конвенције у Републици Србији, *Ecologica*, вол. 21, бр. 74, стр. 193.

Када је реч о праву на живот у здравој животној средини, чланом 74 Устава Републике Србије из 2006. године под називом „Здрава животна средина“ прописује се да свако има право на здраву животну средину и на благовремено и потпуно обавештење о њеном стању.⁹¹⁸ „Према Уставу посебну одговорност за заштиту животне средине имају Република Србија и Аутономна покрајина, а прописана је и обавеза свих људи да чувају и побољшавају животну средину.“⁹¹⁹ За даљи развој

⁹¹⁷ Поред међународних докумената наведених у табели 12, који представљају глобалне прекретнице у управљању животном средином (видети табелу 3 у оквиру поглавља 1.2.1.1), Србија је потписник и бројних других конвенција и протокола, као што су: Међународна конвенција за заштиту биља, Међународна конвенција за заштиту птица, Оквирна конвенција о заштити и одрживом развоју Карпата, Конвенција о борби против дезертификације у земљама са тешком сушом и/или дезертификацијом, посебно у Африци, Конвенција о процени утицаја на животну средину у прекограничном контексту, Монреалски протокол о супстанцама које оштећују озонски омотач, Бечка конвенција о заштити озонског омотача са два прилога, Конвенција о заштити светске културне и природне баштине, Конвенција о поступку давања сагласности на основу претходног обавештења за одређене опасне хемикалије и пестициде (тзв. Ротердамска конвенција), Конвенција о прекограничним ефектима индустријских удеса (тзв. Хелсиншка конвенција), Конвенција о дуготрајним органским загађујућим супстанцама (тзв. Штокхолмска конвенција) итд. Шире о томе видети: Јовашевић, А. (2012): оп. цит., стр. 727-728; Завод за заштиту природе Србије (б.г.): Међународне конвенције, прегледано: 27.08.2014, http://www.zzps.rs/novo/index.php?jezik=la&strana=propisi_medjunarodne_konvencije.

⁹¹⁸ Јовашевић, А. (2012): оп. цит., стр. 725; Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 388.

⁹¹⁹ Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 26.

процедуралног еколошког права код нас од великог значаја јесте потврђивање Архуске конвенције. Народна скупштина Републике Србије је, полазећи од наведених међународних докумената (као што су Штокхолмска декларација (начело број 1), Рио декларација о животној средини и развоју (начело број 10)⁹²⁰ и Агенда 21, али и других докумената, 2009. године ратификовала Архуску конвенцију, односно Конвенцију о доступности информација, учешћу јавности у доношењу одлука и праву на правну заштиту у питањима животне средине и тиме постала 47 држава потписница конвенције.⁹²¹ „По правилу, у мање развијеним државама примена Архуске конвенције је и мање ефикасна“⁹²², због чега је Влада Републике Србије 2011. године донела Стратегију за примену Архуске конвенције, са циљем обезбеђивања процеса који ће омогућити изводљиво, делотворно и поступно испуњавање захтева ове конвенције⁹²³.

Поред међународних докумената универзалног карактера, за положај наше земље од посебног значаја јесу и документи донети и усвојени на нивоу Европске уније.⁹²⁴ Придруживање и приступање ЕУ јесте стратешко опредељење Србије, које је потврђено у Народној скупштини Републике Србије доношењем Резолуције о придруживању Европској унији 2004. године, чиме се наша земља обавезала да ће интензивно радити на усклађивању домаћег законодавства са правним тековинама ЕУ.⁹²⁵ „Од укупног броја одредби које морају бити унете у правни систем Србије, најмање 30% чине прописи о заштити животне средине.“⁹²⁶ Реформа прописа у области заштите животне средине започета је усвајањем четири закона из области заштите животне средине крајем 2004. године, то: Закона о заштити животне средине, Закона о

⁹²⁰ Начело број 10 Рио декларације о животној средини и развоју истиче да се питања животне средине најбоље решавају уз учешће свих заинтересованих грађана на одговарајућем нивоу и прописује да ће на националном нивоу сваки појединац имати право на одговарајући приступ информацијама које се односе на животну средину а у поседу су јавних власти, као и прилику да учествује у процесима доношења одлука. Видети: Живковић, М.; Миленковић, М. (2012): Значај процене утицаја за урбанистичко планирање, Зборник радова: *Екологија и право*, Институт за упоредно право, Правни факултет Универзитета Унион у Београду, Београд, стр. 188.

⁹²¹ Јовашевић, А. (2012): оп. цит., стр. 723-724; Живковић, М.; Миленковић, М. (2012): оп. цит., стр. 188; Јовановић, Ј.; Јовановић, Ђ.; Живковић, Т. (2014): Значај примене Архуске конвенције у Републици Србији, *Ecologica*, vol. 21, no. 74, стр. 191. Други међународни документи у којима се правно на животну средину помиње као једно од основних људских права су: Резолуција Генералне скупштине УН број 37/7 из 1982. године о Светској повељи за природу, Резолуција Генералне скупштине УН број 45/94 из 1990. године о потреби обезбеђивања здраве животне средине за добробит појединаца и Европска повеља о животној средини и здрављу која је усвојена на Првој европској конференцији о животној средини и здрављу Светске здравствене организације која је одржана у Франкфурту 1989. године. Видети: Јовашевић, А. (2012): оп. цит., стр. 724.

⁹²² Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): оп. цит., стр. 388.

⁹²³ Јовановић, Ј.; Јовановић, Ђ.; Живковић, Т. (2014): оп. цит., стр. 192.

⁹²⁴ Јовашевић, А. (2012): оп. цит., стр. 728.

⁹²⁵ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 62.

⁹²⁶ Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 25.

стратешкој процени утицаја на животну средину, Закона о процени утицаја на животну средину и Закона о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине.⁹²⁷ Годину дана касније донета је Национална стратегија одрживог развоја (ревидирана 2007.) која се заснива на глобално прихваћеним принципима дефинисаним у Јоханесбуршкој декларацији, Миленијумским циљевима развоја и у Стратегији одрживог развоја Европске уније.⁹²⁸ „Следећи Стратегију одрживог развоја донет је низ докумената који имају значајне импликације на пословне одлуке и активности већег броја учесника друштвеног и привредног живота,⁹²⁹ при чему се, пре свега, мисли на „сет од 16 закона усвојених током 2009-2010. године, који су познати под називом „Зелени пакет“ закона из области заштите животне средине, и низ подзаконских аката (уредби, правилника итд.).⁹³⁰ Поменути пакет закона „представља имплементацију важећих директива ЕУ у области заштите животне средине“⁹³¹ и „чврсто се ослања на Архуску конвенцију“⁹³². „Циљ доношења овог сета закона јесте заштита свих сегмената животне средине (ваздуха, воде, земљишта), али и уређивање области правилног коришћења и чувања опасних хемикалија, складиштење отпада, одржавање депонија и свега што на било који начин угрожава животну средину.“⁹³³ Овај сет закона представља с једне стране осавремењивање релативно застарелих домаћих прописа (измена и допуна Закона о заштити животне средине и Закона о процени утицаја на животну средину из 2004. године), док су с друге стране нека питања код нас по први пут уређена (као што су на пример, Закон о управљању отпадом, Закон о заштити од буке у животној средини).⁹³⁴

Костур домаће правне регулативе из области заштите животне средине чине четири системска закона: Закон о заштити животне средине, Закон о стратешкој

⁹²⁷ Раденковић, Р.; Поповић, Љ. (2006): оп. цит., стр. В-43; Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 22. Наведени закони усклађени су са Директивама ЕУ о стратешкој процени утицаја на животну средину (Директива 2001/43/ЕК), процени утицаја на животну средину (Директива 85/337/ЕЕЗ), интегрисаном спречавању и контроли загађења (Директива 96/61/ЕК) и учешћу јавности (Директива 2003/35/ЕК). Видети: Раденковић, Р.; Поповић, Љ. (2006): оп. цит., стр. В-43.

⁹²⁸ Национална стратегија одрживог развоја (2005-2007), *Службени гласник РС*, бр. 55/05, 71/05-исправка и 101/07, стр. 14.

⁹²⁹ Ерић, Д. (2014): Потреба за стратегијским реструктурирањем у области заштите животне средине, *Ecologica*, vol. 21, no. 74, стр. 107-108.

⁹³⁰ Ибид., стр. 108.

⁹³¹ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 33.

⁹³² Јовановић, Ј.; Јовановић, Ђ.; Живковић, Т. (2014): оп. цит., стр. 196.

⁹³³ Привредна комора Београда (2009): Србија у сусрет ЕУ - Ступио на снагу „Зелени пакет“ закона из области заштите животне средине, прегледано: 28.08.2014, http://www.kombeg.org.rs/aktivnosti/c_tehno/Detaljnije.aspx?veza=445.

⁹³⁴ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 33; Привредна комора Београда (2009): оп. цит., прегледано: 28.08.2014.

процени утицаја на животну средину, Закон о процени утицаја на животну средину и Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине.⁹³⁵ Закон о заштити животне средине као основни, системски еколошки закон уређује „интегрални систем заштите животне средине којим се обезбеђује остваривање права човека на живот и развој у здравој животној средини и уравнотежен однос привредног живота и животне средине у Републици Србији“⁹³⁶ Основна начела заштите животне средине дефинисана у члану 9 овог Закона су: начело интегралности, начело превенције и предострожности, начело очувања природних вредности, начело одрживог развоја, начело одговорности загађивача и његовог правног следбеника, начело „загађивач плаћа“, начело „корисник плаћа“, начело супсидијарне одговорности, начело примене подстицајних мера, начело информисања и учешћа јавности, начело заштите права на здраву животну средину и приступа правосуђу.⁹³⁷ Важећи Закон о заштити животне средине укинуо је Фонд за заштиту животне средине који је обављао послове у вези са финансирањем припреме и спровођења програма, пројеката и других активности у области очувања, одрживог коришћења, заштите и унапређивања животне средине, док Агенција за заштиту животне средине⁹³⁸ и даље функционише и стара се о вођењу

⁹³⁵ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 34. Сет од 16 закона, поред Закон о заштити животне средине и Закона о процени утицаја на животну средину, чине: Закон о управљању отпадом, Закон о амбалажи и амбалажном отпаду, Закон о заштити ваздуха, Закон о хемикалијама, Закон о биоцидним производима, Закон о заштити природе, Закон о заштити од јонизујућих зрачења и о нуклеарној сигурности, Закон о заштити од нејонизујућих зрачења, Закон о забрани развоја, производње, складиштења и употребе хемијског оружја и његовом уништавању, Закон о заштити од буке у животној средини, Закон о заштити и одрживом коришћењу рибљих ресурса, Закон о потврђивању амандмана на Анекс Б Кјото протокола уз Оквирну конвенцију Уједињених нација о промени климе, Закон о потврђивању Ротердамске конвенције о поступку давања сагласности на основу претходног обавештења за одређене опасне хемикалије и пестициде у међународној трговини и Закон о потврђивању Конвенције о доступности информација, учешћу јавности у доношењу одлука и праву на правну заштиту у питањима животне средине (Архуска конвенција). Видети: Привредна комора Београда (2009): оп. цит., прегледано: 28.08.2014. Закон о изменама и допунама закона о стратешкој процени утицаја на животну средину донет је годину дана касније у односу на наведени сет закона, тачније 2010. године, док када је реч о Закону о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине још увек важи Закон из 2004. године.

⁹³⁶ Закон о заштити животне средине (2004-2011), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, 36/09, 36/09 - др. закон, 72/09 – др. закон и 43/11 – одлука УС, чл. 1.

⁹³⁷ Шире о начелима заштите животне средине видети: Закон о заштити животне средине (2004-2011), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон и 43/11 – одлука УС, чл. 9. Новину у важећем Закону о заштити животне средине у односу на Закон из 2004. године представљају начело „загађивач плаћа“ и начело „корисник плаћа“. Видети: Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 34.

⁹³⁸ Агенција за заштиту животне средине као орган у саставу Министарства пољопривреде и заштите животне средине, са својством правног лица, обавља стручне послове који се односе на: развој, усклађивање и вођење националног информационог система заштите животне средине; спровођење државног мониторинга квалитета ваздуха и вода; управљање Националном лабораторијом; прикупљање и обједињавање података о животној средини, њихову обраду и израду извештаја о стању животне средине и спровођење политике заштите животне средине; развој поступака за обраду података о животној средини и њихову процену; вођење података о најбољим доступним

јединственог информационог система (члан 74, став 3) и националног регистра извора загађивања животне средине (члан 75, став 2).⁹³⁹ Национални регистар извора загађивања заснован је на принципима Протокола о регистру испуштања и преноса загађујућих материја, тј. *PRTR* протокола, с обзиром на то да је Закон о ратификацији приступања Србије *PRTR* протоколу Економске комисије УН за Европу усвојен 2011. године.⁹⁴⁰ Према подацима Агенције за заштиту животне средине за 2013. годину, укупно 160 предузећа доставило је своје извештаје за регистар испуштања и преноса загађујућих материја у складу са европском Уредбом о испуштању и преносу загађујућих материја, односно Уредбом 166/2006/ЕК (видети поглавље 3.2.1.2).⁹⁴¹ Законом о заштити животне средине предвиђа се и могућност регистровања сертифициваног система управљања заштитом животне средине предузећа (и шире, организација), а ради укључивања у Систем за управљање заштитом животне средине и шему провере, тј. у *EMAS* систем (члан 44, став 3). Да би предузеће испунило услове за успостављање система управљања заштитом животне средине и регистрацију у *EMAS* систем, неопходно је да најпре изради извештај о утицајима активности, производа и услуга на животну средину, затим да организује и спроведе проверу усаглашености система управљања (члан 45, став 2), и да поднесе захтев за регистрацију министарству надлежном за послове животне средине (члан 45, став 3).⁹⁴² Према Закону о министарствима из 2014. године за послове животне средине у нашој земљи надлежно је Министарство пољопривреде и заштите животне средине.⁹⁴³ И поред тога што је ова материја законом регулисана, за сада у Србији не постоји

техникама и праксама и њиховој примени у области заштите животне средине; и сарадњу са Европском агенцијом за животну средину (енгл. *European Environment Agency – EEA*) и Европском мрежом за информације и посматрање (енгл. *European Environment Information and Observation Network – EIONET*), као и друге послове одређене законом. Шире о делатности и организацији Агенције за заштиту животне средине видети: <http://www.sepa.gov.rs>.

⁹³⁹ Фонд за заштиту животне средине и Агенција за заштиту животне средине, као својевремено нове институције у систему заштите животне средине, уведене су Законом о заштити животне средине из 2004. године. Видети: Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 28-29.

⁹⁴⁰ Европска комисија (2012): *Извештај о напретку Србије за 2012. годину*, Брисел, http://www.seio.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napretku/izve%C5%A1taj_napretku_2012.pdf, стр. 79.

⁹⁴¹ Листа предузећа која су доставила извештај за Европски регистар испуштања и преноса загађујућих материја доступна је на: <http://www.sepa.gov.rs/DostavljanjePodataka/PRTRdostavljeno.aspx>.

⁹⁴² Шире о томе видети: Закон о заштити животне средине (2004-2011), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон и 43/11 – одлука УС, чл. 45-50.

⁹⁴³ Закон о министарствима (2014), *Службени гласник РС*, бр. 44/14, чл. 2.

организација уписана у *EMAS* регистар,⁹⁴⁴ али су отпочеле активности на увођењу *EMAS* III система у неке од организација из наше земље.⁹⁴⁵

Мере процене утицаја на животну средину регулисане су Законом о процени утицаја на животну средину којим се уређује „поступак процене утицаја за пројекте који могу имати значајне утицаје на животну средину, садржај студије о процени утицаја на животну средину, учешће заинтересованих органа и организација и јавности, прекогранично обавештавање за пројекте који могу имати значајне утицаје на животну средину друге државе, надзор и друга питања од значаја за процену утицаја на животну средину“⁹⁴⁶. Сам поступак процене утицаја, према члану 6 овог Закона, састоји се из три фазе: одлучивање о потреби процене утицаја за пројекте, одређивање обима и садржаја студије о процени утицаја и одлучивање о давању сагласности на студију о процени утицаја. Следећи релевантан закон је Закон о стратешкој процени утицаја на животну средину којим се дефинишу „услови, начин и поступак вршења процене утицаја одређених планова и програма на животну средину, а ради обезбеђивања заштите животне средине и унапређивања одрживог развоја интегрисањем основних начела заштите животне средине у поступак припреме и усвајања планова и програма“⁹⁴⁷. Слично као у Закону о процени утицаја на животну средину, и овде се поступак стратешке процене спроводи у три фазе: припремна фаза

⁹⁴⁴ Делегација Европске уније у Републици Србији (б.г./а): *Пројекат „Спровођење закона у области контроле индустријског загађења (IPPC), спречавања хемијских удеја (Seveso) и успостављање EMAS система“ – EMAS*, прегледано: 28.08.2014, <http://ippcserbia.org/srp/simp/emas.html>.

⁹⁴⁵ Victoria Consulting (б.г.): *EMAS (Eco-Management and Audit Scheme)*, прегледано: 28.08.2014, http://victoriaconsulting.co.rs/index.php?option=com_content&view=article&id=67&Itemid=1. Одабрана су прва три предузећа из Србије којима ће од стране пројекта који финансира ЕУ бити обезбеђен конкретан консалтинг за увођење *EMAS* III система и за које се очекује да ће бити регистроване у званичан *EMAS* регистар. *EMAS* III систем постао је реалност за предузећа и организације у Републици Србији, будући да је овај систем применљив на глобалном нивоу и није више ограничен само на државе чланице ЕУ (видети поглавље 3.2.1.1).

⁹⁴⁶ Закон о процени утицаја на животну средину (2004-2009), *Службени гласник РС*, бр. 135/04 и 36/09, чл. 1. Предмет процене утицаја су пројекти који се планирају и изводе, промене технологије, реконструкције, проширење капацитета, престанак рада и уклањање пројекта који могу имати значајан утицај на животну средину, као и пројекти који су реализовани без израде студије о процени утицаја, а немају одобрење за изградњу или се користе без употребне дозволе. Процена утицаја врши се за пројекте из области индустрије, рударства, енергетике, саобраћаја, туризма, пољопривреде, шумарства, водопривреде и др. Видети: Закон о процени утицаја на животну средину (2004-2009), *Службени гласник РС*, бр. 135/04 и 36/09, чл. 3.

⁹⁴⁷ Закон о стратешкој процени утицаја на животну средину (2004-2010), *Службени гласник РС*, бр. 135/04 и 88/10, чл. 1. Стратешка процена врши се за планове и програме у различитим областима, као што су просторно и урбанистичко планирање или коришћење земљишта, пољопривреда, шумарство, рибарство, индустрија, енергетика, саобраћај, туризам, телекомуникације и др., при чему се одредбе овог Закона не односе на планове и програме у вези са одбраном земље, ублажавањем елементарних непогода и финансијским и буџетским плановима. Видети: Закон о стратешкој процени утицаја на животну средину (2004-2010), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, и 88/10, чл. 2, чл. 5.

која обухвата одлучивање о изради стратешке процене, избор носиоца израде извештаја о стратешкој процени, и учешће заинтересованих органа и организација; затим састављање извештаја о стратешкој процени; и поступак одлучивања који обухвата учешће заинтересованих органа и организација, учешће јавности, извештај о резултатима учешћа заинтересованих органа и организација и јавности, оцену извештаја о стратешкој процени и сагласност на извештај о стратешкој процени.⁹⁴⁸ Последњи закон, који заједно са наведеним законима чини костур домаће правне регулативе из области заштите животне средине, јесте Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине којим се уређују „услови и поступак издавања интегрисане дозволе за постројења и активности која могу имати негативне утицаје на здравље људи, животну средину или материјална добра, врсте активности и постројења, надзор и друга питања од значаја за спречавање и контролу загађивања животне средине“⁹⁴⁹. Доношењем овог Закона 2004. године, у правни систем Републике Србије уведена је Директива ЕУ о интегрисаном спречавању и контроли загађења, тзв. *IPPC* директива (видети поглавље 3.2.1.2).⁹⁵⁰ Овим Законом дефинисани су услови за добијање интегрисане дозволе која представља „одлуку надлежног органа у форми решења којом се одобрава пуштање у рад постројења или његовог дела, односно обављање активности чији саставни део чини документација са утврђеним условима којима се гарантује да такво постројење или активност одговара захтевима предвиђеним овим законом“⁹⁵¹. Надлежни органи за издавање интегрисане дозволе су Министарство надлежно за послове заштите животне средине (Министарство пољопривреде и заштите животне средине), покрајински орган и орган јединице локалне самоуправе надлежан за послове заштите животне средине.⁹⁵² Поступак издавања интегрисане дозволе регулисан је члановима 10-25 Закона о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине. „Сектори који се могу квалификовати за издавање интегрисане дозволе у Србији су: гасификација, ликвефакција, прерада нафте, рафинерије минералних уља и гаса, енергетика,

⁹⁴⁸ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 36; Закон о стратешкој процени утицаја на животну средину (2004-2010), *Службени гласник РС*, бр. 135/04 и 88/10, чл. 8.

⁹⁴⁹ Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине (2004), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, чл. 1.

⁹⁵⁰ Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): оп. цит., стр. 37.

⁹⁵¹ Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине (2004), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, чл. 2., т. 10.

⁹⁵² Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине (2004), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, чл. 5.

металургија, хемијска индустрија, производња хране, пољопривреда итд.⁹⁵³ Према извештају Европске комисије о напретку Србије за 2013. годину, 105 од процењеног 161 постројења за интегрисано спречавање и контролу загађивања поднело је захтеве за интегрисане дозволе, а до сада је издато 6 дозвола.⁹⁵⁴ Капацитет за издавање интегрисаних дозвола на централном и локалном нивоу није довољан, а тренутна пракса одвојеног издавања дозвола за воду и отпад није у складу са захтевима *IPPC* директиве.⁹⁵⁵ Имајући у виду да је на нивоу Европске уније почетком 2014. године *IPPC* директива замењена Директивом о индустријским емисијама, главни изазови у овој области, и за државну управу и за индустрију у Републици Србији, су углавном везани за неусклађеност домаћег законодавства са новом директивом ЕУ у овој области, али и за некомплетну документацију коју достављају постројења као део процеса подношења захтева за интегрисане дозволе.⁹⁵⁶

Ратификовање великог броја међународних докумената, а посебно Архуске конвенције, има велики значај за нашу земљу, пре свега у оквиру процеса ЕУ интеграција и поглавља 27 преговора које регулише прописе у области заштите животне средине.⁹⁵⁷ Усвајањем „Зеленог пакета“ закона из области заштите животне средине у Републици Србији „је успостављен потпуно нов нормативни оквир у области заштите животне средине који је у великом степену усаглашен са правним тековинама ЕУ“⁹⁵⁸, али то представља „тек почетни корак у хармонизацији нашег права са европским правом“⁹⁵⁹. Право заштите животне средине на нивоу Европске уније „често се мења и допуњује новим прописима који ће морати да се усвоје и код нас“.⁹⁶⁰ Најважнији проблем са којим се суочавамо јесте „огroman заостатак у примени и спровођењу прописа, пре свега, због кашњења у доношењу подзаконских аката, недостатка координације између надлежних институција, недовољно развијених механизма за дијалог заинтересованих страна, недостатка капацитета и раскорака

⁹⁵³ Делегација Европске уније у Републици Србији (б.г./б): *Пројекат „Спровођење закона у области контроле индустријског загађења (IPPC), спречавања хемијских удеја (Seveso) и успостављање EMAS система“ – IPPC-IED*, прегледано: 29.08.2014, <http://ippcserbia.org/srp/simp/ippc-ied.html>.

⁹⁵⁴ Европска комисија (2013): оп. цит., стр. 66.

⁹⁵⁵ Ибид.

⁹⁵⁶ Делегација Европске уније у Републици Србији (б.г./б): оп. цит., прегледано: 29.08.2014.

⁹⁵⁷ Јовановић, Ј.; Јовановић, Ђ.; Живковић, Т. (2014): оп. цит., стр. 196.

⁹⁵⁸ Ecotopia (2014): *EU - Izazovi i perspektive Srbije u oblasti životne sredine 2013*, прегледано: 29.08.2014, http://www.ecotopia.rs/active/sr-latin/home/projects/eu_izazovi_i_perspektive_srbije_u_oblasti_zivotne_sredine_2013.html.

⁹⁵⁹ Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 62.

⁹⁶⁰ Ибид.

између нових надлежности и расположивих финансијских средстава⁹⁶¹. „Стога је на државним органима велика одговорност да обезбеде механизме за ефикасну примену еколошких прописа⁹⁶², али и да раде на подизању свести и стимулисању предузећа да извештавају о утицају својих пословних активности на животну средину и друштво.

5.2.2 Систем финансијског и нефинансијског извештавања у Републици Србији

Систем финансијског и нефинансијског извештавања у Србији, и поред сталних промена током последњег века, још увек не обезбеђује да предузећа, нарочито она од јавног значаја и која су котирана на берзи, припремају и обелодањују додатне извештаје о друштвеној одговорности, односно о одрживом развоју, чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања. Наиме, и поред тога што је „на глобалном нивоу већ отпочео процес стварања система интегрисаног извештавања, наша предузећа су још увек оријентисана на класично корпоративно извештавање“⁹⁶³. Један од разлога таквог начина извештавања лежи, по нашем мишљењу, у историјским околностима развоја друштвено-економског система и са тим повезаним развојем регулаторног оквира за финансијско и нефинансијско извештавање, с једне стране, и праксе извештавања условљене таквим околностима, с друге стране.

Историјски посматрано, нормативно регулисање извештавања о јавној одговорности предузећа налазимо у Трговачком закону за Краљевину Југославију из 1937. године.⁹⁶⁴ Законодавац је тада, додуше имплицитно, прописао да се приликом састављања Извештаја управе у деоничком друштву, односно д.о.о. води рачуна да „Извештај мора одговарати начелима свесног полагања рачуна, уколико важан интерес друштва или важан јавни интерес не би захтевао, да се нешто не прикаже“ (члан 334, став 4). Законски створене могућности не само за извештавање о јавној одговорности, већ и о свим осталим аспектима пословања, нису, међутим, могле да се реализују због Другог светског рата који је убрзо уследио. У послератном периоду, све до почетка последње декаде прошлог века, рачуноводствени систем је био под доминантним утицајем тадашње државе. Чак је у почетним годинама тог периода, према мишљењу професора Марка Петровића, услед „ишчезавања приватних сопственика над економским ентитетима“... и „преласка на командно планско централизовано

⁹⁶¹ Ecotopia (2014): оп. цит., прегледано: 29.08.2014.

⁹⁶² Домазет, С. (2010): оп. цит., стр. 62.

⁹⁶³ Шкарић Јовановић, К. (2013): оп. цит., стр. 85.

⁹⁶⁴ Трговачки закон за Краљевину Југославију из 1937. године, репринт, Финекс, Београд, 1993.

управљање над целокупном народном привредом од стране државних органа као јединственим предузећем... дошло до обесмишљености рачуноводственог извештавања...“, што је за исход имало да је примарни смисао финансијског извештавања био „...његово коришћење за државну контролу, уместо изворног, за доношење пословних управљачких одлука“.⁹⁶⁵ Иначе, регулатива у тим првим послератним годинама⁹⁶⁶ се односила, пре свега, на успостављање система једнообразности, ради претходно истакнутог циља (сврхе) рачуноводственог извештавања, те у том смислу није било места за извештавање о еколошким и другим аспектима од ширег друштвеног значаја. И у наредне четири деценије након наведеног почетног послератног периода није било помака у смеру додатног извештавања изван законом прописаних извештаја тада доминантних друштвених (раније државних) предузећа. Извештај о пословању, као могући званични извештај за обелодањивање таквих информација, уведен је Уредбом о књиговодству привредних организација (са законском снагом примене) већ 1953. године,⁹⁶⁷ али без посебних захтева за објављивањем односних информација. Формално-правно одустајање од захтева за објављивањем додатних информација изван биланса стања, биланса успеха (биланса прихода и расхода) и закључног листа – као обавезних делова годишњег (завршног) рачуна је посебно дошло до изражаја у законским текстовима из 1965. године⁹⁶⁸, 1968. године⁹⁶⁹, 1976. године⁹⁷⁰, и 1981. године⁹⁷¹. И тада, „што се тиче законског регулисања у функцији квалитета финансијског извештавања, поред друкчијих декларативних изјављивања, основна и главна сврха остала је контрола државних органа стања и пословања економских ентитета“.⁹⁷²

⁹⁶⁵ Петровић, М. (2010): Законска регулатива у функцији квалитета финансијског извештавања у Србији, Зборник радова: *Могућности и органичења развоја рачуноводствене професије у Србији*, 41. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 27-29. мај 2010. године, стр. 15.

⁹⁶⁶ Овде се, пре свега, мисли на следеће прописе: Одлука о једнообразном рачуноводству (1945), *Службени лист ДФЈ*, бр. 46/45, и Закон о једнообразном рачуноводству (1946), *Службени лист ФНРЈ*, бр. 94/46.

⁹⁶⁷ Уредба о књиговодству привредних организација (са законском снагом примене) са Упутством за примену контних планова привредних организација (1953-1954), *Службени лист ФНРЈ*, бр. 53/53 и 1/54, чл. 32, ст. 2.

⁹⁶⁸ Закон о књиговодству привредних организација (1965-1968), *Службени лист СФРЈ*, бр. 12/65 и 1/68, чл. 28, ст. 3.

⁹⁶⁹ Закон о књиговодству радних организација (1968), *Службени лист СФРЈ*, бр. 48/68, чл. 14, односно његове измене и допуне кроз Закон о књиговодству организација удруженог рада (1969-1976), *Службени лист СФРЈ*, бр. 56/69 и 6/76.

⁹⁷⁰ Закон о књиговодству (1976), *Службени лист СФРЈ*, бр. 58/76.

⁹⁷¹ Закон о књиговодству (1981-1985), *Службени лист СФРЈ*, бр. 25/81 и 53/85.

⁹⁷² Петровић, Марко (2010): оп. цит., стр. 18. Иначе, професор Петровић веома илустративно објашњава систем финансијског извештавања у том периоду констатацијом: „Међутим, у одсуству истински заинтересованог корисника за ово извештавање, будући да су то били бирократизовани

Промене у друштвено-економском систему тадашње државе, поновно успостављање различитих облика својине над привредним друштвима и други фактори са почетка последње декаде двадесетог века условили су постепено стварање другачијег регулаторног оквира за финансијско извештавање. Такав регулаторни оквир требало је да обезбеди праксу финансијског извештавања засновану на савременим достигнућима напора за њеном хармонизацијом, пре свега на нивоу ЕУ (тада Европске економске заједнице) и, касније, шире – на глобалном нивоу. Први корак ка усклађивању наших прописа о рачуноводству са нормативном регулативом развијених земаља учињен је 1989. године доношењем Закона о рачуноводству⁹⁷³, при чијем се конципирању пошло од 4. Директиве Европске економске заједнице.⁹⁷⁴ Овим законом се враћа обавеза великих организација да тромесечно састављају и извештај о пословању у коме, сходно члану 30, међу осам ставки обавезних обелодањивања нема експлицитних захтева за извештавањем о еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа. Имајући у виду дотадашњу праксу извештавања само о питањима која су прописана законом или другим актом државе, извештаји о пословању су доминантно садржавали само захтеване информације, што је, према нашој анализи, остао случај све до првих година 21. века. Даља приближавања захтевима Четврте и Седме директиве ЕУ чињена су законима о рачуноводству из 1993. године⁹⁷⁵ и 1996. године⁹⁷⁶, када је усвојен и Закон о ревизији рачуноводствених исказа⁹⁷⁷, заснован на достигнућима Осме директиве ЕУ. Ипак, у свим наведеним законским текстовима, остало је доминантно регулисање правила процењивања и форме извештавања, без захтева за обелодањивањем информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја о пословању чији су обвезници према Закону о рачуноводству из 1993. године били велика правна лица, а према Закону о рачуноводству из 1996. године средња и велика предузећа, банке и друге финансијске

државни органи искључиво формално за статистички обрађене збирне податке по територијалном принципу и по областима привреде из завршних рачуна, текуће и годишње извештавање остало је слично учинку воденице, која ради на празно, не мељући ништа.“ Видети: Петровић, Марко (2010): оп. цит., стр. 17.

⁹⁷³ Закон о рачуноводству (1989-1990), *Службени лист СФРЈ*, бр. 12/89 и 61/90.

⁹⁷⁴ Станић, С. (1992): Карактеристике наших прописа о рачуноводству с гледишта могућности праћења стања и ефикасности пословања привредних субјеката, *Зборник радова: Рачуноводство и пословне финансије у условима својинског реструктурирања предузећа*, 23. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 28-30. мај 1992. године, стр. 9.

⁹⁷⁵ Закон о рачуноводству (1993-1995), *Службени лист СРЈ*, бр. 18/93 и 12/95.

⁹⁷⁶ Закон о рачуноводству (1996-1999), *Службени лист СРЈ*, бр. 46/96 и 48/99.

⁹⁷⁷ Закон о ревизији рачуноводствених исказа (1996-1999), *Службени лист СРЈ*, бр. 30/96 и 48/99.

организације и организације за осигурање, али и без подстицања добровољних обелодањивања.⁹⁷⁸

Тежње ка хармонизацији националне рачуноводствене регулативе са међународним достигнућима одразиле су се и на нове тенденције у саморегулацији, кроз издавање националних рачуноводствених стандарда и рачуноводствених начела. Тако је током 1990. и 1991. године усвојен највећи број ЈРС – Југословенских рачуноводствених стандарда. Они су, међутим, имали недостатака у погледу (не)обухватности, неадекватне терминологије и сл., што је, вероватно, поред законске необавезности, и један од разлога њихове углавном практичне непримене у нашим предузећима.⁹⁷⁹ Због тога је професионална организација Савез рачуновођа и ревизора Србије, са чланством у *IFAC*-у, 1998. године донела одлуку о непосредној примени МРС у нашој рачуноводственој пракси, додуше, без законске снаге, што је и утицало да исти не буду одмах прихваћени при извештавању наших предузећа. Ипак, кодификација МРС, односно МСФИ извршена је у нашој земљи доношењем Закона о рачуноводству и ревизији из 2002. године⁹⁸⁰ (са обавезношћу примене за банке и друге финансијске организације од 01.01.2003. године, односно за привредна друштва, без обзира на величину од 01.01.2004. године). Карактеристично за Закон из 2002. године је и то да овим законом извештај о пословању није био ни поменут, а камоли дата његова структура. Законско обавезивање примене МСФИ у нашој рачуноводственој пракси, допринело је њеном унапређењу, нарочито након кориговања почетног обухвата обвезника примене ових стандарда кроз Закон о рачуноводству и ревизији из 2006. године (ревидиран 2009. и 2011. године).⁹⁸¹ Ипак, нормативној основи финансијског извештавања је од стране већине научних и стручних кругова упућивана честа критика због недостајућих механизма за благовремене преводе самих стандарда, њихових измена и саму имплементацију, али и неусклађености нормативне основе са потребама корисника финансијских извештаја.⁹⁸² Поред тога, скромна потражња

⁹⁷⁸ Закон о рачуноводству (1993-1995), *Службени лист СРЈ*, бр. 18/93 и 12/95, чл. 15, ст. 2, чл. 25; Закон о рачуноводству (1996-1999), *Службени лист СРЈ*, бр. 46/96 и 48/99, чл. 11, ст. 2, чл. 18.

⁹⁷⁹ Крстић, Ј.; Спасић, Д. (1999): Глобализација привредних токова и национално рачуноводствено извештавање, Зборник радова: *Рачуноводство, ревизија и пословне финансије у новом привредном систему*, 3. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Врућица, 7-9. октобар 1999. године, стр. 51.

⁹⁸⁰ Закон о рачуноводству и ревизији (2002-2004), *Службени лист СРЈ*, бр. 71/02 и *Службени гласник РС*, бр. 55/04.

⁹⁸¹ Закон о рачуноводству и ревизији (2006-2011), *Службени гласник РС*, бр. 46/06, 111/09 и 99/11.

⁹⁸² Шкарић Јовановић, К. (2011): Носиоци одговорности за квалитет финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања - изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 26.

потенцијалних корисника (посебно екстерних) за информацијама из финансијских извештаја, јак утицај правних и пореских обавеза на праксу извештавања, схватање појединих власника и носиоца управљања да финансијски извештаји и у њима садржане информације представљају пословну тајну и многи други фактори, утичу на релативно низак квалитет финансијског извештавања.⁹⁸³ Као последица тога, и поред прописивања обавезе састављања извештаја о пословању за предузећа чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала (без обзира на њихову величину), и у првој деценији 21. века није било значајних помака по питању обавезног (али и добровољног извештавања) о питањима везаним за одрживи развој предузећа, ако се има у виду да међу пет ставки обавезних обелодањивања у извештају о пословању нема захтева за обелодањивањем информација које се тичу одрживог развоја предузећа.⁹⁸⁴

Релативно честе промене у рачуноводственој регулативи у Србији током последње две деценије, ипак нису увек пратиле и промене у регулативи ЕУ и на глобалном нивоу, иако је декларативно, повод за доношење одређених закона био управо усаглашавање са односном међународном регулативом. Пример за то је тренутно важећи Закон о рачуноводству из 2013. године⁹⁸⁵, који је усвојен 18 дана после усвајања Директиве 2013/34/ЕУ (видети поглавље 3.2.1.2). Наиме, како се у образложењу за доношење овог Закона наводи, било је неопходно усагласити постојећа законска решења са одредбама Четврте и Седме, као и тзв. Модернизирајуће директиве ЕУ из 2006. године, иако је, како се види, у међувремену дошло до њиховог стављања ван снаге. Тиме је пропуштена могућност да се, сагласно Директиви 2013/34/ЕУ још више оснажи потреба и значај обелодањивања додатних, не само квантитативних, већ и квалитативних информација, што је један од фокуса ове директиве.⁹⁸⁶ Ипак, и овако неусаглашено законодавство у нашој земљи са позитивним прописима у ЕУ и у складу

⁹⁸³ Дмитровић Шапоња, Љ.; Милутиновић, С. (2010): Могућности унапређења квалитета финансијског извештавања у Србији, Зборник радова: *Могућности и органичења развоја рачуноводствене професије у Србији*, 41. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 27-29. мај, 2010. године, стр. 90-91. Иначе, о наведеним и другим факторима опширније видети у наведеном извору (стр. 71-95).

⁹⁸⁴ Закон о рачуноводству и ревизији (2006-2011), *Службени гласник РС*, бр. 46/06, 111/09 и 99/11, чл. 31, ст. 1; Закон о привредним друштвима (2011-2014), *Службени гласник РС*, бр. 36/11, 99/11 и 83/14 – др. закон, чл. 369.; Закон о тржишту капитала (2011), *Службени гласник РС*, бр. 31/11, чл. 50, ст. 3.

⁹⁸⁵ Закон о рачуноводству (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/13.

⁹⁸⁶ Милутиновић, С. (2014): Степен конвергенције рачуноводствене регулативе у Србији са међународном регулативом, Зборник радова: *Рачуноводство и менаџмент приватног и јавног сектора*, 45. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 22-24. мај 2014. године, стр. 123-148.

са МСФИ, тренутно пружа више основа за извештавање о еколошким и друштвеним аспектима пословања. Наиме, велика правна лица и јавна друштва независно од величине (чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала) имају обавезу састављања извештаја о пословању који сходно члану 29 Закона треба, између осталог, да садржи поред финансијских и нефинансијске показатеље релевантне за одређену врсту пословне активности, информације о кадровским питањима и информације о улагањима у циљу заштите животне средине. Поред тога, истом одредбом Закона прописано је да „годишњи извештај о пословању јавних друштава, односно друштва која се припремају да постану јавна у складу са законом којим се уређује тржиште капитала, садржи и преглед правила корпоративног управљања“. Овим одредбама је, дакле, обезбеђена законска основа публикавања само дела информација релевантних за оцену економских, еколошких и друштвених аспеката пословања обвезника састављања овог извештаја.

Одређена питања из овог домена су регулисана и подзаконским актима. Тако је, полазећи од одредби Закона о рударству⁹⁸⁷, надлежно министарство донело Правилник о садржини годишњих извештаја о пословању предузећа која обављају експлоатацију минералних сировина на одговарајућем експлоатационом пољу, односно лежишту минералних сировина за претходну календарску годину.⁹⁸⁸ Овим правилником се захтева да односна предузећа, поред осталих општих података о пословању, публикују и низ конкретних информација о, на пример, експлоатацији, односно производњи и продаји одређених руда, нивоу осиромашења изворишта минералних сировина због експлоатације, преосталим резервама, нивоу потрошње нафте, машинског уља, експлозива и сл. при експлоатацији и слично. Тиме се обезбеђује да у овој области индустрије буду јавно доступне информације које су од есенцијалног значаја за одрживи развој не само предузећа која се баве предметном експлоатацијом, већ и читаве друштвене заједнице.

Како је у трећем поглављу ове дисертације већ истакнуто, обелодањивање информација о одрживом развоју предузећа је у свету још увек претежно на добровољној основи. У том смислу, досадашњи развој регулаторног оквира обавезног финансијског извештавања није могао да обезбеди принуду у обелодањивању нефинансијских информација од стране предузећа у Србији. Ипак, ширење свести о

⁹⁸⁷ Закон о рударству (1995-2009), *Службени гласник РС*, бр. 44/95, 85/05 – др. закон, 101/05 – др. закон, 34/06 и 104/09.

⁹⁸⁸ Правилник о садржини годишњих извештаја о пословању предузећа која обављају експлоатацију минералних сировина за претходну календарску годину (2011), *Службени гласник РС*, бр. 7/11.

потреби за таквим обелодањивањима, као и тенденција успостављања оквира за интегрисано извештавање на глобалном нивоу, треба да обезбеде основ за нормативно регулисање, с једне стране, и побољшање праксе извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања наших предузећа, с друге стране. Томе, свакако треба да допринесе и виши ниво корпоративног управљања и, тиме, свести управљачког врха предузећа о неопходности квалитетног финансијског и нефинансијског извештавања.⁹⁸⁹ Типичан пример позитивног утицаја високог квалитета корпоративног управљања на финансијска и нефинансијска обелодањивања, а нарочито када је у питању извештавање о одрживом развоју, представља извештавање у сектору нафтне индустрије, како у Србији, тако и у свету.⁹⁹⁰ Ипак, већина предузећа у Србији не објављују информације о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања у смислу захтева *GRI*, *IIRC* и других упутстава, што показује и истраживање чији ће резултати бити дати у наставку овог поглавља.

5.3 Достигнути ниво извештавања о заштити животне средине у предузећима која послују у Републици Србији

Актуелно стање у Србији по питању одговорног пословања и понашања предузећа према животној средини и друштву, али и извештавања о утицају пословних активности предузећа на окружење у коме послују, није задовољавајуће. Ово, пре свега, из разлога што се „релативно скромно иницира и улаже у пројекте чистије производње, у еко-едукацију запослених, у системе одговорног управљања отпадом, успостављање поштених, чврстих партнерских односа са већином клијената, у иницирање друштвено одговорног и одрживог пословања“⁹⁹¹, што предузећа нису свесна значаја извештавања о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања и нису у довољној мери упозната са смерницама за извештавање и начином извештавања о одрживом развоју. Пионири у овој области у Србији су предузећа НИС а.д. Нови Сад, Холцим Србија д.о.о. Поповац, Делта Холдинг д.о.о. Београд и Титан Цементара д.о.о. Косјерић, која су на време схватила своју одговорност према заједници у којој раде.⁹⁹²

⁹⁸⁹ Шире о овом питању видети: Дмитровић Шапоња, Љ. (2011): Међузависност квалитета корпоративног управљања и финансијских извештаја, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 202-223.

⁹⁹⁰ Шире о томе видети: Spasić, D.; Stojanović, M. (2013): оп. цит., стр. 231-244.

⁹⁹¹ Ризнић, Д. Т.; Војновић, Б.; Дукић, А. (2014): оп. цит., стр. 240.

⁹⁹² Tornli, D. (2013): оп. цит., прегледано 01.09.2014.

Да бисмо утврдили достигнути ниво извештавања о заштити животне средине у предузећима која послују у Републици Србији, определили смо се за спровођење емпиријског истраживања на територији наше земље. Основна сврха овог истраживања била је идентификовање нивоа заступљености извештавања о заштити животне средине, затим сагледавање у којој мери су предузећа упозната са одређеним упутствима за извештавање о заштити животне средине и извештавање о одрживом развоју, као и утврђивање и анализа степена примене најсвеобухватнијег упутства за извештавање о одрживом развоју, тј. Смерница за извештавање о одрживом развоју установљених од стране Глобалне иницијативе за извештавање, приликом припреме и састављања извештаја о заштити животне средине од стране предузећа која послују у Републици Србији. Полазећи од наведене сврхе, дефинисани су основни циљеви спровођења емпиријског истраживања:

- утврдити да ли и у којој мери предузећа која послују у Републици Србији примењују концепт друштвене одговорности, као и да ли су своје пословне системе сертифицивали према захтевима одређених стандарда друштвене одговорности предузећа;
- установити да ли су предузећа упозната са одређеном регулативом и смерницама у области извештавања о заштити животне средине, да ли припремају и обелодањују посебан извештај о заштити животне средине или су информације о еколошким аспектима пословања саставни део годишњег извештаја о пословању, извештаја о одрживом развоју или интегрисаног извештаја, и да ли и у којој мери примењују најсвеобухватније упутство у области извештавања о одрживом развоју – *GRI* Смернице за извештавање о одрживом развоју; и
- уколико предузећа на одређени начин (у виду посебног извештаја или неке друге форме обелодањивања информација о заштити животне средине) извештавају о еколошким аспектима пословања, утврдити да ли та иста предузећа у циљу повећања веродостојности и транспарентности обелодањених информација, ангажују трећу страну ради разматрања питања заштите животне средине при ревизији финансијских извештаја или ради спровођења услуга уверавања извештаја о заштити животне средине, односно извештаја о одрживом развоју.

Сагледавањем регулативе и праксе извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и, у новије време, интегрисаног извештавања у свету,

затим правног оквира заштите животне средине и одређених специфичности система финансијског и нефинансијског извештавања код нас, као и анализом резултата спроведеног емпиријског истраживања и закључака донетих на основу тих резултата, настојали смо да конципирамо основу модела извештавања о заштити животне средине применљивог у Републици Србији, у чему се огледа научни допринос ове докторске дисертације.

5.3.1 Методологија истраживања

Истраживање у докторској дисертацији је реализовано применом метода анкетања и статистичком обрадом података добијених емпиријским истраживањем. Анкетање предузећа спроведено је у периоду од августа до децембра месеца 2013. године применом професионалног онлајн софтвера за истраживања *Unipark*, чиме је омогућено брзо и ефикасно прикупљање података високог квалитета и чиме се у потпуности гарантовала анонимност пружених информација. Том приликом коришћен је анкетни упитник који обухвата четири групе питања (видети Прилог 4), и то:

- Прва група питања везана је за карактеристике предузећа, као што су седиште предузећа, секторска припадност, правна форма предузећа, порекло капитала и просечан број запослених у 2012. години.
- Друга група питања тиче се примене концепта друштвене одговорности у предузећу, односно значаја управљања компонентама друштвене одговорности (економска, правна, етичка и филантропска одговорност) у предузећу, затим усвајања и сертификације пословног система предузећа према захтевима одређених стандарда друштвене одговорности и развијености свести о очувању животне средине. Ова група састоји се од 7 питања.
- Трећа група обухвата 11 питања која су везана за извештавање о заштити животне средине. Тачније, ова група питања се односи на сагледавање мере у којој су предузећа упозната са одређеном регулативом у области извештавања о заштити животне средине и извештавања о одрживом развоју, као и да ли су упозната са постојањем награђивих шема у области извештавања о заштити животне средине на нивоу Европске уније, затим сагледавање форме обелодањивања информација о еколошким аспектима пословања и временског периода за који се извештај саставља, мере у којој се примењују *GRI* Смернице за извештавање о одрживом развоју и обелодањују одређени показатељи

еколошких перформанси пословања и да ли предузећа на веб-сајту обелодањују одређене информације које се тичу еколошког аспекта пословања.

- Четврта група питања тиче се ревизије или уверавања обелодањених информација о заштити животне средине и састоји се од 4 питања. Ова питања су формулисана како би се утврдило да ли предузећа у циљу повећања веродостојности обелодањених информација о заштити животне средине ангажују трећу страну да процени поузданост тих информација и да ли је извештај предмет ревизије или уверавања.

Одговори на питања из друге, треће и четврте групе вредновани су са да/не или Ликертовом скалом помоћу оцена од 1 до 5 (од 1 = не слажем се уопште или најнижа оцена, до 5 = у потпуности се слажем или највиша оцена). Послато је око 200 упитника предузећима која спадају у групу најуспешнијих предузећа у Републици Србији према критеријуму остварених пословних прихода, оствареног нето добитка и/или укупних средстава у 2012. години, и за која се пошло од претпоставке да припадају оним индустријским гранама од којих се очекује највећи негативни утицај на животну средину.⁹⁹³ Од укупног броја анкетираних предузећа, 40 предузећа (око 20%) су у потпуности или делимично попунила анкету, а подаци прикупљени на овај начин су надаље обрађени применом одређених статистичких метода.⁹⁹⁴

5.3.2 Карактеристике предузећа у узорку

Прва група питања из анкетног упитника тиче се основних карактеристика предузећа обухваћених узорком, као што су седиште предузећа, секторска припадност, затим правна форма предузећа, порекло капитала и просечан број запослених у 2012. години. У зависности од места у коме предузећа обављају своју делатност, може се констатовати да у узорку доминирају предузећа са седиштем у главном граду, тачније чак 18 предузећа из узорка (45%) обавља своју делатност у Београду, затим по два

⁹⁹³ Листе 100 најуспешнијих предузећа по пословним приходима, 100 најуспешнијих предузећа по нето добитку и 100 најуспешнијих предузећа по укупним средствима у Републици Србији у 2012. години доступне су на интернет страници Агенције за привредне регистре: <http://www.apr.gov.rs>, Документ: <http://www.apr.gov.rs/Portals/0/GFI/Makrosoapstenja/2012/Saopstenje%20TOP%20100-komplet.pdf>. У обзир су узета само она предузећа која су разврстана у следеће секторе: Сектор *A* – Пољопривреда, шумарство и рибарство, Сектор *B* – Рударство, Сектор *C* – Прерађивачка индустрија, Сектор *D* – Снабдевање електричном енергијом, гасом; пара и климатизација, Сектор *E* – Снабдевање водом; управљање отпадним водама; контролисање процеса уклањања отпада и сличне активности, Сектор *F* – Грађевинарство, Сектор *G* – Трговина на велико и трговина на мало; поправка моторних возила и мотоцикала, Сектор *H* – Саобраћај и складиштење, Сектор *J* – Информисање и комуникације. Шире о томе видети: Уредба о класификацији делатности, 2010. година, доступна на: <http://www.apr.gov.rs>.

⁹⁹⁴ За статистичку обраду резултата добијених емпиријским истраживањем коришћен је статистички софтвер SPSS 21.

предузећа имају седиште у Нишу и Власотинцу (по 5%), док преосталих 18 предузећа обављају своју делатност у другим градовима Србије и остварују релативно учешће од 2,5%, што се може видети у табели 13.

Табела 13. Седишта анкетираних предузећа

Место	Фреквенција	Релативно учешће (%)	Место	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Београд	18	45,0	Бољевац	1	2,5
Ниш	2	5,0	Велика Плана	1	2,5
Власотинце	2	5,0	Поповац	1	2,5
Нови Сад	1	2,5	Врбас	1	2,5
Крагујевац	1	2,5	Прокупље	1	2,5
Сента	1	2,5	Пирот	1	2,5
Обреновац	1	2,5	Бачка Паланка	1	2,5
Пожаревац	1	2,5	Вреоци	1	2,5
Челарево	1	2,5	Шабац	1	2,5
Зрењанин	1	2,5	Косјерић	1	2,5
Параћин	1	2,5	Укупно	40	100

Према секторској припадности, као другој карактеристици предузећа у узорку, може се констатовати да доминирају предузећа из сектора прерађивачке индустрије, с обзиром на то да чак 22 предузећа (55,0%) од укупно 40 предузећа припада овом сектору. Затим следе предузећа из сектора трговине на велико и мало, поправке моторних возила и мотоцикала са релативним учешћем од 12,5%, 10,0% предузећа припада сектору информисања и комуникација, по 5,0% је из сектора снабдевања електричном енергијом, гасом, пара и климатизација, сектора грађевинарства и сектора саобраћаја и складиштења, и по 2,5% (или по 1 предузеће) из сектора пољопривреде, шумарства и рибарства, сектора рударства и сектора снабдевања водом, управљања отпадним водама, контролисања процеса уклањања отпада и сличне активности. Што се тиче правне форме предузећа, највећи број предузећа (њих 21) има правну форму друштва са ограниченом одговорношћу (што је 52,5%), затим следи 17 акционарских друштава (42,5%) и 5% осталих (где су заступљена јавна предузећа). Када је порекло капитала у питању, предузећа у домаћем власништу чине 55% узорка, а предузећа у страном власништву 45%. Последња основна карактеристика предузећа у узорку јесте просечан број запослених у 2012. години и ова карактеристика представља основу за даљу диференцијацију предузећа приликом анализе података на мала, средња и велика. Према просечном броју запослених у 2012. години, чак 75% предузећа обухваћених узорком спада у групу великих предузећа, 15% чине средња предузећа и 10% мала предузећа. Заједнички приказ свих наведених основних карактеристика предузећа дат је у табели 14.

Табела 14. Збирне карактеристике предузећа из узорка

Секторска припадност	Пољопривреда, шумарство, рибарство	Рударство	Прерађивачка индустрија	Снабдевање електричном енергијом, гасом, пара и климатизација	Снабдевање водом; управљање отпадним водама; контролисање процеса уклањања отпада и сличне активности	Грађевинарство	Трговина на велико и мало; поправка моторних возила и мотоцикала	Саобраћај и складиштење	Информисање и комуникације	Укупно
Фреквенција	1	1	22	2	1	2	5	2	4	40
Релативно учешће (%)	2,5	2,5	55,0	5,0	2,5	5,0	12,5	5,0	10,0	100,0
<i>Правна форма предузећа</i>	Друштво са ограниченом одговорношћу				Акционарско друштво		Остало			
Фреквенција	21				17		2			40
Релативно учешће (%)	52,5				42,5		5,0			100,0
<i>Порекло капитала</i>	Домаћи капитал					Страни капитал				
Фреквенција	22					18				40
Релативно учешће (%)	55,0					45,0				100,0
<i>Просечан број запослених у 2012. години</i>	1 до 50 запослених			51 до 250 запослених			251 и више запослених			
Фреквенција	4			6			30			40
Релативно учешће (%)	10,0			15,0			75,0			100,0

Након анализе основних карактеристика предузећа у узорку, надаље је потребно сагледати резултате истраживања који чине основу за доношење закључака о примени концепта ДОП-а, о нивоу заступљености извештавања о еколошким аспектима пословања и примени најсвеобухватнијег упутства за извештавање, тј. примени *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју, и о томе у којој мери предузећа врше ревизију или уверавање обелодањених информација о заштити животне средине. Поред тога, треба указати и на постојање или непостојање међузависности између одређених варијабли, односно обележја која су била предмет истраживања.

5.3.3 Резултати истраживања и закључци донети на основу тих резултата

У овом делу биће представљени резултати истраживања у три сегмента, и то: резултати истраживања у погледу примене концепта друштвене одговорности у предузећу, затим резултати истраживања који се тичу извештавања о заштити животне средине и резултати истраживања везани за ревизију или уверавање обелодањених информација о заштити животне средине. На основу тих резултата, као и сагледане

међузависности између одређених варијабли настоји се утврдити ниво заступљености извештавања о заштити животне средине и форма обелодањивања информација о еколошким аспектима пословања која доминира код предузећа која послују у Републици Србији, што представља основу за обликовање модела извештавања о заштити животне средине применљивог у Републици Србији.

1) У првом сегменту анализирају се резултати истраживања добијени на основу друге групе питања из анкетног упитника која се тичу примене концепта друштвене одговорности у предузећу. Најпре се полази од констатације да друштвено одговорно пословање предузећа омогућава ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имица. У табели 15 дат је степен слагања са наведеном констатацијом, према коме се 29 предузећа (72,5%) у потпуности слаже, 9 предузећа (22,5%) се слаже, док се само по једно предузеће (по 2,5%) донекле слаже и не слаже, али нема предузећа које се не слаже уопште са тврдњом да имплементација концепта ДОП-а у пословне стратегије предузећа омогућава ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имица. На основу оваквог степена слагања, може се закључити да се чак 95% предузећа обухваћених узорком слаже или слаже у потпуности са наведеном констатацијом, што значи да су предузећа упозната са користима које могу остварити друштвено одговорним пословањем и понашањем.

Табела 15. Утицај ДОП-а на ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имица

Степен слагања	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Не слажем се уопште	/	/
Не слажем се	1	2,5
Донекле се слажем	1	2,5
Слажем се	9	22,5
У потпуности се слажем	29	72,5
Укупно	40	100,0

У табели 16 приказан је степен слагања са наведеном констатацијом у зависности од просечног броја запослених у 2012. години. Тај критеријум је одређен као основа за класификацију предузећа на мала, средња и велика. Према подацима из табеле, од укупно 30 великих предузећа обухваћених узорком 24 предузећа се у потпуности слаже, 5 се слаже и једно предузеће се не слаже са констатацијом у вези позитивног утицаја концепта ДОП-а на пословање предузећа. Када је реч о средњим предузећима, 3 предузећа се у потпуности слажу, 2 се слажу и једно предузеће се донекле слаже, док од укупно 4 малих предузећа 2 предузећа се у потпуности слажу и 2

се слажу са датом тврдњом. Израчунати ниво значајности $p = 0,171$ показује да не постоји веза између степена слагања са датом констатацијом и величине предузећа, што значи да су сва предузећа независно од њихове величине схватила значај имплементације концепта ДОП-а за пословање предузећа, ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имиџа.

Табела 16. Утицај концепта ДОП-а на ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имиџа у односу на величину предузећа

		Просечан број запослених у 2012. години			Укупно
		1-50	51-250	251 и више	
Степен слагања	Не слажем се уопште	/	/	/	/
	Не слажем се	/	/	1	1
	Донекле се слажем	/	1	/	1
	Слажем се	2	2	5	9
	У потпуности се слажем	2	3	24	29
Укупно		4	6	30	40
Ниво значајности (p -вредност)					0,171

Када је реч о компонентама друштвене одговорности може се закључити да су предузећа из узорка схватила значај управљања економском, правном, етичком и филантропском одговорношћу. Наиме, значај управљања економском одговорношћу оцењен је највишом оценом од стране 29 предузећа (72,5%), 35 предузећа (87,5%) сматра да је правна одговорност предузећа најважнија, 33 предузећа (82,5%) су највишу оцену дала управљању етичком одговорношћу и 28 предузећа (70,0%) су значај управљања филантропском одговорношћу оценила највишом оценом. Поред тога, највиша просечна оцена од 4,83 забележена је код правне и етичке одговорности, затим следи економска одговорност са просечном оценом 4,50 и филантропска одговорност са просечном оценом 4,40.

Табела 17. Оцена значаја управљања компонентама друштвене одговорности

Компоненте друштвене одговорности		Оцена					Укупно	Средња вредност
		1	2	3	4	5		
Економска одговорност	Ф	2	/	3	6	29	40	4,50
	%	5,0	/	7,5	15,0	72,5	100,0	
Правна одговорност	Ф	/	/	2	3	35	40	4,83
	%	/	/	5,0	7,5	87,5	100,0	
Етичка одговорност	Ф	/	/	/	7	33	40	4,83
	%	/	/	/	17,5	82,5	100,0	
Филантропска одговорност	Ф	1	2	4	5	28	40	4,40
	%	2,5	5,0	10,0	12,5	70,0	100,0	

Да бисмо утврдили да ли постоји међузависност између констатације да друштвено одговорно пословање омогућава ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имиџа и оцене значаја управљања компонентама друштвене одговорности предузећа, као и међузависност између тих оцена применили смо корелациону анализу,⁹⁹⁵ чији су резултати приказани у табели 18. Између ове констатације и оцене значаја управљања компонентама ДОП-а постоји позитивна корелација, што значи да уколико је менаџмент предузећа више свестан значаја имплементације концепта ДОП-а за пословање предузећа, оцениће значај управљања компонентама друштвене одговорности већом оценом на скали од 1 до 5, што је и логично. Између дате констатације и оцене значаја управљања филантропском одговорношћу постоји јака позитивна корелација (изнад 0,5) и то са вишом статистичком значајношћу (на нивоу 0,01), што говори у прилог тврдњи да је веза између ова два посматрана обележја јака. Поред тога, коефицијент детерминације у овом случају износи 42,38%, што значи да схватање значаја имплементације концепта ДОП-а од стране менаџмента предузећа објашњава нешто више од 42% варијансе у оцењивању значаја управљања филантропском одговорношћу, што је сасвим солидан део објашњене варијансе.⁹⁹⁶ Умерена позитивна корелација евидентна је између наведене констатације и оцене значаја управљања осталим компонентама ДОП-а, при чему је веза између ове констатације и значаја управљања економском одговорношћу најслабија и има нижу статистичку значајност (на нивоу 0,05). Следствено умереној позитивној корелацији и коефицијент детерминације је нижи него у случају оцењивања значаја управљања филантропском одговорношћу, тако да схватање значаја имплементације и примене концепта ДОП-а објашњава скоро 21% варијансе у оцењивању значаја етичке одговорности, 22% варијансе у оцењивању значаја правне одговорности и само неких 11% варијансе у оцењивању значаја економске одговорности предузећа. Овако низак коефицијент детерминације од 11% показује да ове две варијабле немају много везе, односно да оцењивање значаја економске одговорности не зависи умногоме од схватања значаја имплементације концепта ДОП-а за пословање предузећа. Када је реч о међузависности између оцена значаја управљања компонентама друштвене одговорности, евидентно је постојање позитивне

⁹⁹⁵ Приликом примене корелационе анализе у овом раду определили смо се за коришћење *Spearman*-овог коефицијента корелације имајући у виду величину узорка и утврђивање корелација између одређених оцена.

⁹⁹⁶ Коефицијент детерминације не израчунава статистички софтвер SPSS, већ се добија тако што се квадрира вредност коефицијента корелације.

корелације. Највећа усклађеност одговора, односно оцена значаја управљања компонентама ДОП-а од стране предузећа постоји између етичке и филантропске одговорности (јака позитивна корелација). Између оцена значаја економске и правне одговорности, правне и етичке, и правне и филантропске одговорности постоји умерена позитивна корелација. Поред тога, корелација је статистички значајна на нивоу 0,01, што значи да са степеном сигурности од 99% можемо тврдити да за сва предузећа која послују у Републици Србији постоји висок или умерен степен слагања у оценама значаја управљања компонентама друштвене одговорности.

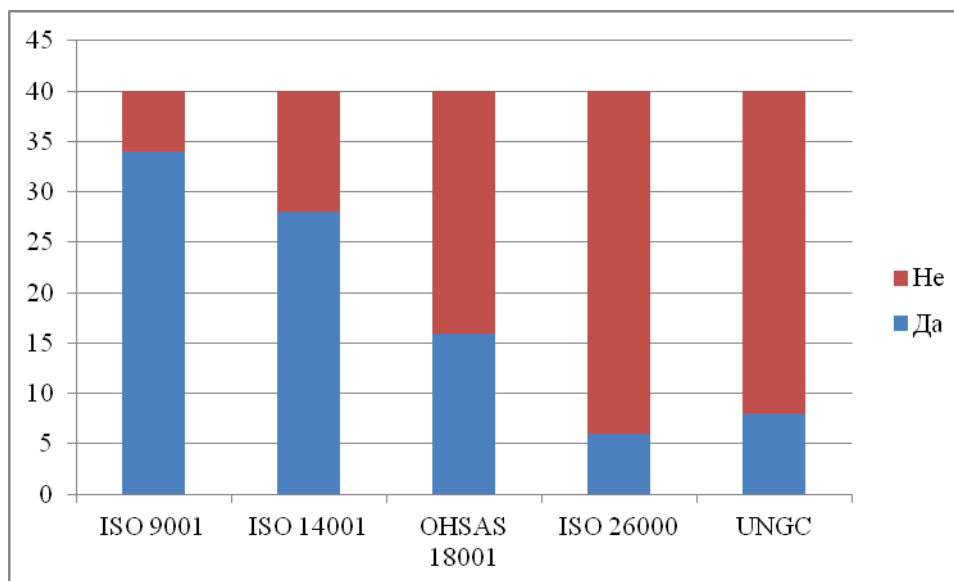
Табела 18. Корелациона анализа утицаја концепта ДОП-а на ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имиџа и оцене значаја управљања компонентама друштвене одговорности

		Економска одговорност	Правна одговорност	Етичка одговорност	Филантропска одговорност
Коефицијент корелације	Утицај концепта ДОП-а	0,325*	0,469**	0,457**	0,651**
	Економска одговорност	1,000	0,424**	0,025	0,151
	Правна одговорност	0,424**	1,000	0,417**	0,432**
	Етичка одговорност	0,025	0,417**	1,000	0,666**
	Филантропска одговорност	0,151	0,432**	0,666**	1,000

** Корелација је значајна на нивоу 0,01.

* Корелација је значајна на нивоу 0,05.

Следеће питање тиче се примене појединих стандарда друштвене одговорности предузећа који су били предмет разматрања у оквиру првог дела докторске дисертације. Као што је приказано на слици 16, 34 предузећа (85%) је успоставило и сертификовало свој пословни систем према међународном стандарду *ISO 9001*, 28 предузећа (70%) су имплементирала стандард *ISO 14001*, а свега 16 предузећа (40%) стандард *OHSAS 18001*. Стандард *ISO 26000*, према коме се не врши сертификација, још увек није у довољној мери заступљен код анкетираних предузећа, имајући у виду да је само 6 предузећа (15%) од 40 анкетираних применило поменути стандард. Поред тога, само 8 предузећа (20%) од укупно 40 јесу учесници Глобалног договора Уједињених нација (енгл. *United Nations Global Compact – UNGC*), што значи да та предузећа поштују десет универзалних принципа из области људских права, рада, заштите животне средине и антикорупције.



Слика 16. Заступљеност стандарда друштвене одговорности у предузећима

Уколико посматрамо заступљеност наведених стандарда ДОП-а у зависности од секторске припадности предузећа можемо уочити да су сва предузећа обухваћена узорком из сектора пољопривреде, шумарства и рибарства, рударства, снабдевања електричном енергијом и гасом и сектора грађевинарства сертифицивала свој пословни систем према међународним стандардима *ISO 9001* и *ISO 14001*. У сектору прерађивачке индустрије од укупно 22 предузећа, 21 предузеће је свој систем управљања квалитетом успоставило у складу са стандардом *ISO 9001*, док је 17 предузећа свој систем еколошког менаџмента имплементирало у складу са стандардом *ISO 14001*, у сектору трговине на велико и мало од укупно 5 предузећа, четири предузећа су сертифицивала свој пословни систем према стандарду *ISO 9001* и два предузећа према стандарду *ISO 14001*, у сектору саобраћаја и складиштења оба предузећа су добила сертификат за примену стандарда *ISO 9001*, док стандард *ISO 14001* примењује само једно од њих, и у сектору информисања и комуникације од укупно четири предузећа, једно предузеће има сертификат за пословање у складу са стандардом *ISO 9001* и два за пословање у складу са *ISO 14001*. Знатно мањи број предузећа у свим секторима је имплементирао систем управљања заштитом здравља и безбедношћу на раду у складу са стандардом *OHSAS 18001*, док по два предузећа из сектора прерађивачке индустрије и сектора трговине на велико и мало, и по једно предузеће из сектора снабдевања електричном енергијом и гасом и сектора снабдевања водом и управљања отпадним водама примењују Упутство о друштвеној одговорности, односно стандард *ISO 26000*. Када је реч о Глобалном договору Уједињених нација,

само три предузећа из сектора прерађивачке индустрије, два из сектора саобраћаја и складиштења и три из сектора информисања и комуникација јесу чланице овог договора. Утврђени нивои значајности показују да веза постоји само између стандарда *ISO 9001* и секторске припадности, што значи да се предузећа у зависности од своје делатности опредељују за имплементацију система управљања квалитетом у складу са захтевима овог стандарда, док се за примену осталих стандарда предузећа опредељују независно од своје секторске припадности.

Табела 19. Заступљеност стандарда друштвене одговорности у зависности од секторске припадности предузећа

Секторска припадност	<i>ISO 9001</i>		<i>ISO 14001</i>		<i>OHSAS 18001</i>		<i>ISO 26000</i>		<i>UNGC</i>	
	Да	Не	Да	Не	Да	Не	Да	Не	Да	Не
Пољопривреда, шумарство и рибарство	1	/	1	/	/	1	/	1	/	1
Рударство	1	/	1	/	1	/	/	1	/	1
Прерађивачка индустрија	21	1	17	5	10	12	2	20	3	19
Снабдевање електричном енергијом, гасом; пара и климатизација	2	/	2	/	2	/	1	1	/	2
Снабдевање водом; управљање отпадним водама; контролисање процеса уклањања отпада и сличне активности	/	1	/	1	/	1	1	/	/	1
Грађевинарство	2	/	2	/	2	/	/	2	/	2
Трговина на велико и мало; поправка моторних возила и мотоцикала	4	1	2	3	1	4	2	3	2	3
Саобраћај и складиштење	2	/	1	1	/	2	/	2	/	2
Информисање и комуникације	1	3	2	2	/	4	/	4	3	1
Укупно	34	6	28	12	16	24	6	34	8	32
Ниво значајности (<i>p</i> -вредност)	0,009		0,364		0,083		0,134		0,169	

Од укупно 40 предузећа у узорку, чак 39 предузећа (97,5%) сматра да водећи рачуна о друштвеној одговорности позитивно утичу на финансијске перформансе пословања – табела 20. У узорку доминирају велика предузећа, тако да од укупно 30 великих предузећа, менаџмент 29 предузећа се слаже са наведеном констатацијом. Сва мала и средња анкетирани предузећа су такође дала потврдан одговор, па се може закључити да су предузећа из узорка свесна користи које са собом носи друштвено одговорно пословање и понашање – табела 21. Реализовани ниво значајности $p = 0,843$ указује на то да не постоји веза између тврдње да друштвено одговорно пословање позитивно утиче на финансијске перформансе пословања и величине предузећа. Другим речима, мишљење да вођење рачуна о друштвеној одговорности позитивно

утиче на финансијске перформансе пословања не зависи од величине предузећа, односно сва предузећа, без обзира на величину, слажу се са овом констатацијом.

Табела 20. Концепт ДОП-а позитивно утиче на финансијске перформансе пословања предузећа

	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Да	39	97,5
Не	1	2,5
Укупно	40	100,0

Табела 21. Утицај концепта ДОП-а на финансијске перформансе пословања у односу на величину предузећа

		Менаџмент предузећа сматра да водећи рачуна о друштвеној одговорности позитивно утиче на финансијске перформансе		Укупно
		Да	Не	
Просечан број запослених у 2012. години	1-50	4	/	4
	51-250	6	/	6
	251 и више	29	1	30
Укупно		39	1	40
Ниво значајности (<i>p</i> -вредност)				0,843

Када је реч о одговорности за очување и заштиту животне средине, сва анкетирана предузећа имају у одређеној мери развијену свест о овој врсти одговорности, односно 22 предузећа (55%) се у потпуности слажу са констатацијом да менаџмент и запослени у њима имају развијену свест о очувању животне средине, 13 предузећа (32,5%) се слажу и 5 предузећа (12,5%) се донекле слажу са датом констатацијом.

Табела 22. Развијеност свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу

Степен слагања	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Не слажем се уопште	/	/
Не слажем се	/	/
Донекле се слажем	5	12,5
Слажем се	13	32,5
У потпуности се слажем	22	55,0
Укупно	40	100,0

Уколико посматрамо развијеност свести о очувању животне средине у зависности од величине предузећа, запажамо следеће: од укупно 30 великих предузећа, 16 предузећа се у потпуности слажу, 11 се слажу и 3 се донекле слажу са констатацијом да постоји развијена свест о заштити животне средине код менаџмента и запослених у предузећима; код предузећа средње величине од укупно 6 предузећа у

узорку, 3 се у потпуности слажу, 1 предузеће се слаже и 2 предузећа се донекле слажу; од укупно 4 малих предузећа, 3 предузећа се у потпуности слажу и 1 предузеће се слаже са датом констатацијом – табела 23. Дакле, међу предузећима обухваћеним узорком нема предузећа чији менаџмент и запослени нису упознати са питањима у области заштите животне средине.

Табела 23. Развијеност свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу односу на величину предузећа

		Просечан број запослених у 2012. години			Укупно
		1-50	51-250	251 и више	
Степен слагања	Не слажем се уопште	/	/	/	/
	Не слажем се	/	/	/	/
	Донекле се слажем	/	2	3	5
	Слажем се	1	1	11	13
	У потпуности се слажем	3	3	16	22
Укупно		4	6	30	40
Ниво значајности (p -вредност)					0,440

Израчунати ниво значајности $p = 0,440$ и овде указује на то да не постоји веза између ове две варијабле, односно да код свих предузећа (малих, средњих и великих) постоји развијена свест (у одређеној мери) њиховог менаџмента и запослених о значају очувања животне средине за садашње и будуће генерације, због чега предузећа настоје да не предузимају активности које би могле имати штетан утицај на квалитет животне средине.

2) Други сегмент анализе тиче се резултата истраживања добијених на основу треће групе питања из анкетног упитника у вези са извештавањем о заштити животне средине. У оквиру ове групе питања најпре се полази се од констатације да менаџмент предузећа сматра да поред традиционалног финансијског извештавања треба извештавати и о еколошким аспектима пословања. На основу резултата датих у табели 24 може се уочити да се менаџмент чак 36 предузећа из узорка (90%) донекле слаже, слаже или се слаже у потпуности са констатацијом да поред припреме и презентације финансијских извештаја предузећа треба да извештавају и о еколошким аспектима пословања, док се менаџмент преосталих четири предузећа (10%) не слаже или се не слаже уопште са овом констатацијом.

Табела 24. Потреба за извештавањем о заштити животне средине

Степен слагања	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Не слажем се уопште	1	2,5
Не слажем се	3	7,5
Донекле се слажем	7	17,5
Слажем се	17	42,5
У потпуности се слажем	12	30,0
Укупно	40	100,0

Када је реч о информисаности и познавању регулативе и смерница у области извештавања о заштити животне средине може се закључити да предузећа нису довољној мери о томе информисана. Наиме, свега 10 предузећа (25%) је своју информисаност о *GRI* Смерницама за извештавање о одрживом развоју оценило највишом оценом, по два предузећа (5%) су у потпуности информисана о Систему за управљање заштитом животне средине и шеми провере Европске комисије и смерницама Федерације европских рачуновођа (Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине), док је 6 предузећа (15%) највишу оцену дало информисаности о Препорукама Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа. Средња вредност говори о томе да су сва анкетирана предузећа боље информисана и упозната са *GRI* Смерницама за извештавање о одрживом развоју у односу на остала упутства и смернице за извештавање о заштити животне средине.

Табела 25. Оцена информисаности о регулативама и смерницама у области извештавања о заштити животне средине

Регулативе и смернице у области извештавања о заштити животне средине	Оцена					Укупно	Средња вредност	
	1	2	3	4	5			
Смернице Глобалне иницијативе за извештавање	Ф	4	7	10	9	10	40	3,35
	%	10,0	17,5	25,0	22,5	25,0	100,0	
Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере Европске комисије	Ф	9	12	8	9	2	40	2,58
	%	22,5	30,0	20,0	22,5	5,0	100,0	
Упутства и смернице Федерације европских рачуновођа	Ф	16	9	7	6	2	40	2,23
	%	40,0	22,5	17,5	15,0	5,0	100,0	
Препоруке Европске комисије о признавању, мерењу и обелодањивању еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа	Ф	15	6	6	7	6	40	2,58
	%	37,5	15,0	15,0	17,5	15,0	100,0	

Међузависност између развијености свести о очувању животне средине код менаџмента и осталих запослених у предузећу и потребе за извештавањем о заштити животне средине, као и између развијености свести и информисаности предузећа о регулативи и смерницама у области извештавања о заштити животне средине може се сагледати на основу утврђених коефицијената корелације датих у табели 26. Према томе, између развијености свести о очувању животне средине и потребе за извештавањем о заштити животне средине постоји умерена позитивна корелација која је статистички значајна. Што је више развијенија свест менаџмента и осталих запослених у предузећу о очувању и заштити животне средине, то се менаџмент предузећа у већој мери слаже са констатацијом да поред традиционалног финансијског извештавања треба извештавати и о еколошким аспектима пословања предузећа. Коефицијент детерминације у овом случају износи 16,40%, што значи да развијеност свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу објашњава нешто више од 16% варијансе у одговорима предузећа на питање које се тиче потребе извештавања о заштити животне средине. Између развијености свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу и информисаности менаџмента предузећа о регулативи и смерницама у области извештавања о заштити животне средине постоји позитивна корелација, што значи да уколико је свест менаџмента и запослених о очувању и заштити животне средине развијенија, менаџмент предузећа је више информисанији о регулативама и смерницама за извештавање о заштити животне средине. Овде треба имати у виду да између развијености свести о очувању животне средине и информисаности менаџмента предузећа о Смерницама Глобалне иницијативе за извештавање постоји јака позитивна корелација (изнад 0,5) са 28,30% заједничке варијансе, док између развијености свести о очувању животне средине и информисаности о Систему за управљање заштитом животне средине и шеми провере Европске комисије постоји умерена позитивна корелација и самим тим мањи коефицијент детерминације, односно мањи проценат заједничке варијансе од 20,43%. У оба случаја корелација је статистички значајна. Међутим, веза између развијености свести о очувању животне средине и информисаности менаџмента о смерницама Федерације европских рачуновођа и Препорукама Европске комисије је слаба, није статистичка значајна и коефицијенти детерминације су занемарљиви.

Табела 26. Коефицијент корелације између развијености свести о очувању животне средине код менаџмента и запослених у предузећу и потребе за извештавањем о заштити животне средине, као и између развијености свести и информисаности о регулативи и смерницама у области извештавања о заштити животне средине

	Развијеност свести о очувању животне средине
Развијеност свести о очувању животне средине	1,000
Потреба за извештавањем о заштити животне средине	0,405**
Смернице Глобалне иницијативе за извештавање	0,532**
Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере Европске комисије	0,452**
Упутства и смернице Европске федерације рачуновођа	0,282
Препоруке Европске комисије о признавању, мерењу и обелодањивању еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа	0,282

** Корелација је значајна на нивоу 0,01.

Следеће питање односи се на познавање одређених инструмената којима се стимулишу предузећа да извештавају о утицају својих пословних активности на животну средину и друштво, као што је систем наградних шема за извештавање о заштити животне средине на нивоу Европске уније (нпр. Европске награде за извештавање о заштити животне средине, Награде за извештавање о заштити животне средине, за извештавање о друштвеним аспектима пословања и извештавање о одрживом развоју Асоцијације овлашћених сертификованих рачуновођа Уједињеног Краљевства и др.). Од укупно 40 анкетираних предузећа само 10 предузећа (25%) је упознато са постојењем система наградних шема на нивоу ЕУ – табела 27. Овакав резултат не чуди, с обзиром на то да Србија још увек није чланица Европске уније, па самим тим и предузећа која послују на територији наше земље нису у довољној мери упозната са механизмима ЕУ у области извештавања о заштити животне средине. С друге стране, предузећа су у већем броју упозната са радом одређених институција Републике Србије у области заштите животне средине. Тачније, 35 предузећа (87,5%) информисана су и упозната са активностима Агенције за заштиту животне средине при Министарству пољопривреде и заштите животне средине – табела 28.

Табела 27. Број предузећа упознатих са постојањем наградних шема за извештавање о заштити животне средине на нивоу Европске уније

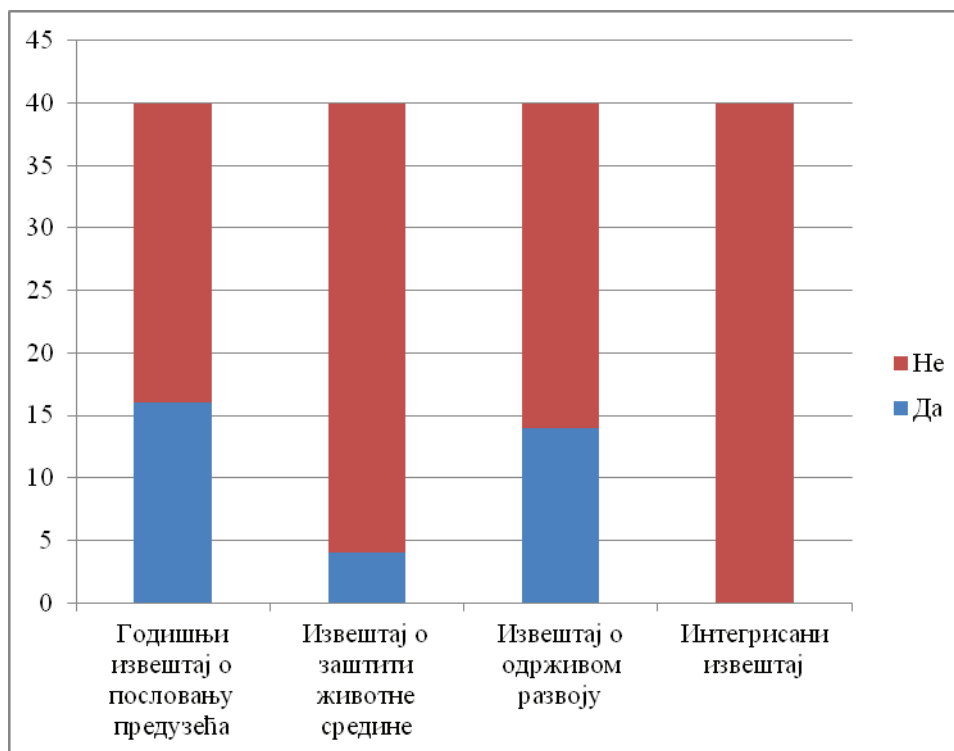
	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Да	10	25,0
Не	30	75,0
Укупно	40	100,0

Табела 28. Број предузећа упознатих са делокругом рада и активностима Агенције за заштиту животне средине при Министарству пољопривреде и заштите животне средине Републике Србије

	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Да	35	87,5
Не	5	12,5
Укупно	40	100,0

Што се тиче форме извештавања о заштити животне средине међу анкетираним предузећима још увек доминира обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја о пословању предузећа – слика 17. Тачније, од укупно 40 анкетираних предузећа, 16 предузећа (40%) обелодањује ове информације као саставни део годишњег извештаја о пословању⁹⁹⁷, затим 14 предузећа (35%) састављају и публикују извештај о одрживом развоју или извештај о друштвеној одговорности предузећа (извештаји четири предузећа носе назив извештај о одрживом развоју, а извештаји осталих десет предузећа означени су као извештаји о друштвеној одговорности), четири предузећа (10%) припремају и презентују извештај о заштити животне средине, док преосталих 6 предузећа (15%) не извештавају уопште о еколошким аспектима пословања. Интегрисани извештај као једна нова форма извештавања о финансијским и нефинансијским аспектима пословања није заступљен код анкетираних предузећа која послују у Републици Србији.

⁹⁹⁷ Иако према прописаној минималној садржини годишњег извештаја о пословању за јавна друштва без обзира на величину (чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала) нема захтева за обелодањивањем информација о еколошким аспектима пословања (видети: Закон о тржишту капитала (2011), *Службени гласник РС*, бр. 31/11, чл. 50, ст. 3), предузећа су на добровољној основи почела обелодањивати одређене уопштене информације у вези са заштитом животне средине које сматрају релевантним за своје пословне активности.



Слика 17. Форма извештавања о заштити животне средине

Када се посматра заступљеност одређене форме извештавања у зависности од величине предузећа може се уочити да се годишњи извештај о пословању као форма извештавања јавља и код малих (3 предузећа), средњих (1 предузеће) и великих предузећа (12 предузећа), за припрему и презентацију самосталног извештаја о заштити животне средине у већој мери одлучују се предузећа средње величине (3 предузећа) и једно велико предузеће, док се за извештај о одрживом развоју одређују искључиво велика предузећа (14 предузећа). Израчунати ниво значајности $p = 0,182$ показује да не постоји веза између заступљености годишњег извештаја о пословању као једне форме обелодањивања информација о еколошким аспектима пословања предузећа и величине предузећа, што значи да се предузећа независно од њихове величине одређују за ову форму извештавања. С друге стране, одређивање предузећа за састављање самосталног извештаја о заштити животне средине или извештаја о одрживом развоју зависи од величине предузећа (ниво значајности $p = 0,002$, односно $0,028$), тако да се за ове две форме извештавања углавном одређују велика и средња предузећа.

Табела 29. Заступљеност одређене форме извештавања о заштити животне средине у зависности од величине предузећа

Просечан број запослених у 2012. години	Годишњи извештај о пословању		Извештај о заштити животне средине		Извештај о одрживом развоју	
	Да	Не	Да	Не	Да	Не
1-50	3	1	/	4	/	4
51-250	1	5	3	3	/	6
251 и више	12	18	1	29	14	16
Укупно	16	24	4	36	14	26
Ниво значајности (<i>p</i> -вредност)	0,182		0,002		0,028	

Након сагледавања форме извештавања о заштити животне средине за коју се опредељују анкетирани предузећа, посматра се и временски период за који се ти извештаји припремају и презентују. Свих 34 предузећа, која кроз одређену форму извештавају о еколошким аспектима пословања, саставља и публикује тај извештај на годишњем нивоу. Поред тога, 8 предузећа извештавају о еколошким аспектима пословања и на шестомесечном нивоу, а по два предузећа реализују праксу извештавања и квартално и за краће временске периоде.

Табела 30. Реализација праксе извештавања о еколошким аспектима пословања предузећа

Временски интервал		Да	Не	Укупно
Годишње	Ф	34	/	34
	%	100,0	/	100,0
Шестомесечно	Ф	8	26	34
	%	23,6	76,4	100,0
Квартално	Ф	2	32	34
	%	5,9	94,1	100,0
Краћи временски период	Ф	2	32	34
	%	5,9	94,1	100,0

Следеће питање тиче се примене најсвеобухватнијег и глобално прихваћеног упутства за извештавање о одрживом развоју – *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју при извештавању о еколошким аспектима пословања од стране предузећа обухваћених истраживањем – табела 31. Примена *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју карактеристична је за она предузећа која састављају извештај о одрживом развоју или извештај о друштвеној одговорности (њих 14). Од укупно 14 предузећа, 9 предузећа састављају свој извештај на основу Смерница Глобалне иницијативе за извештавање, а преосталих 5 предузећа на основу неких других смерница. Предузећа која обелодањују информације о еколошким аспектима

пословања у оквиру годишњег извештаја о пословању логично не примењују *GRI* Смернице. Ова предузећа као и предузећа која састављају извештај о заштити животне средине примењују неке друге смернице или су за потребе извештавања о еколошким аспектима пословања установила интерни систем показатеља еколошких перформанси. Утврђени ниво значајности указује на постојање везе између форме извештавања о заштити животне средине за коју се предузеће одређује и избора смерница за састављање одређеног извештаја. У зависности од порекла капитала предузећа, више од половине предузећа која примењују Смернице Глобалне иницијативе за извештавање налази се у страном власништву (66,7%), док преосталих 33,3% чине предузећа у домаћем власништву. Када се посматра ниво примене *GRI* Смерница само 2 предузећа (22,2%) од укупно 9 примењују ове смернице у потпуности, док средња вредност показује да је примена смерница од стране свих 9 предузећа посматраних заједно на релативно задовољавајућем нивоу – табела 33.

Табела 31. Примена *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју при извештавању о еколошким аспектима пословања

	Извештај о одрживом развоју		Укупно
	Да	Не	
Извештавање у складу са <i>GRI</i> Смерницама за извештавање о одрживом развоју	9	/	9
Извештавање на основу неких других смерница	5	20	25
Не извештавају уопште	/	6	6
Укупно	14	26	40
Ниво значајности (<i>p</i> -вредност)			0,000

Табела 32. Примена *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју у зависности од порекла капитала предузећа

Порекло капитала	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Домаћи капитал	3	33,3
Страни капитал	6	66,7
Укупно	9	100,0

Табела 33. Ниво примене *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју

Оцена	Фреквенција	Релативно учешће (%)
1	/	/
2	1	11,1
3	1	11,1
4	5	55,6
5	2	22,2
Укупно	9	100,0
Средња вредност	3,89	/

На питање у којој мери обелодањујете одређене показатеље еколошких перформанси одговорала су сва предузећа која извештавају о еколошким аспектима пословања (њих укупно 34), а не само предузећа која при извештавању примењују *GRI* Смернице.⁹⁹⁸ Највећи број предузећа у потпуности обелодањује показатеље усаглашености са еколошким законима и прописима (15 предузећа), затим показатеље утицаја емисије гасова, испуштања отпадних вода и отпада (14 предузећа) и показатеље потрошње материјала, енергије и воде (13 предузећа). Свих 34 предузећа извештава у одређеној мери уопштено о оствареним еколошким перформансама, односно обелодањује одређене квалитативне информације које се тичу питања заштите животне средине.

Табела 34. Обелодањивање показатеља еколошких перформанси

Врсте показатеља	Оцена						Укупно	Средња вредност	
	0	1	2	3	4	5			
Потрошња материјала, енергије и воде	Ф	6	1	2	7	5	13	34	3,27
	%	17,7	2,9	5,9	20,6	14,7	38,2	100,0	
Утицај на биодиверзитет	Ф	8	9	5	6	3	3	34	1,88
	%	23,5	26,5	14,7	17,7	8,8	8,8	100,0	
Утицај емисије гасова, испуштања отпадних вода и отпада	Ф	6	3	4	4	3	14	34	3,09
	%	17,7	8,8	11,8	11,8	8,8	41,2	100,0	
Утицај производа и услуга на животну средину	Ф	8	5	3	6	5	7	34	2,47
	%	23,5	14,7	8,8	17,7	14,7	20,6	100,0	
Усаглашеност са еколошким законима и прописима	Ф	6	2	5	4	2	15	34	3,15
	%	17,7	5,9	14,7	11,8	5,9	44,1	100,0	
Утицај транспорта	Ф	8	6	2	5	7	6	34	2,44
	%	23,5	17,7	5,9	14,7	20,6	17,7	100,0	
Уопштено	Ф	/	5	5	8	9	7	34	3,24
	%	/	14,7	14,7	23,5	26,5	20,6	100,0	

Средња вредност показује да су у свим формама извештавања о заштити животне средине (годишњи извештај о пословању, извештај о заштити животне

⁹⁹⁸ Наведена категоризација показатеља еколошких перформанси у табели 34 дата је на основу *G3* верзије Смерница за извештавање о одрживом развоју, имајући у виду чињеницу да су предузећа у Републици Србији која су за 2012. годину припремила и презентовала извештај о одрживом развоју, то чинила на основу ове верзије смерница. Шире о верзији смерница за извештавање *G3* видети: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>.

средине и извештај о одрживом развоју) посматраним заједно најзаступљенији показатељи потрошње материјала, енергије и воде и уопштени показатељи, затим следе показатељи усаглашености са еколошким законима и прописима и показатељи утицаја емисије гасова, испуштања отпадних вода и отпада, знатно мање су заступљени показатељи утицаја производа и услуга на животну средину и показатељи утицаја транспорта, док су најмање заступљени показатељи утицаја на биодиверзитет.

Предузећа која не састављају извештај о одрживом развоју, односно не примењују Смернице Глобалне иницијативе за извештавање, већ извештавају о еколошким аспектима пословања у оквиру годишњег извештаваја о пословању или припремају самосталан извештај о заштити животне средине опредељују се за примену неких других смерница и упутства или развијају интерни систем показатеља еколошких перформанси. Од укупно 34 предузећа која извештавају о еколошким аспектима пословања, 17 предузећа (50%) развило је интерни систем показатеља еколошких перформанси за потребе извештавања о заштити животне средине. Имајући у виду да 9 предузећа примењују *GRI* Смернице, преосталих 8 предузећа извештавају о еколошким аспектима пословања на основу неких других смерница и упутстава за извештавање, али нису експлицитно навела о којим смерницама је реч.

Табела 35. Интерни систем показатеља еколошких перформанси

	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Да	17	50
Не	17	50
Укупно	34	100,0

Успостављање интерног система показатеља еколошких перформанси и примена *GRI* Смерница може се посматрати и у зависности од секторске припадности предузећа. На основу табеле 36 може се уочити да се предузећа из области прерађивачке индустрије углавном одлучују за развој интерног система показатеља еколошких перформанси, с обзиром на то да од укупно 18 предузећа из ове индустријске гране која извештавају о еколошким аспектима пословања (4 предузећа не извештавају) 12 предузећа је успоставило и примењује интерни систем показатеља, 4 предузећа примењују *GRI* Смернице и 2 предузећа извештавају на основу неких других смерница. Интерни систем показатеља еколошких перформанси развила су и оба предузећа из сектора снабдевања електричном енергијом и гасом, једно предузеће из сектора саобраћаја и складиштења и два предузећа из сектора информисања и

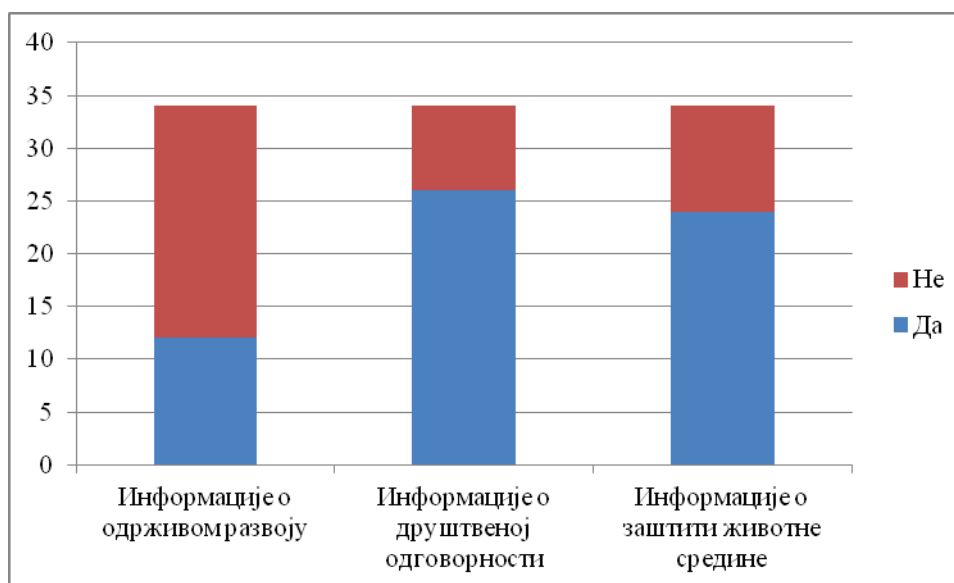
комуникација. Примена *GRI* Смерница карактеристична је још за једно предузеће из сектора рударства, једно из сектора трговине на велико и мало, једно из сектора саобраћаја и складиштења и два предузећа која се баве информисањем и комуникацијама. Сва остала предузећа, тачније једно предузеће из сектора пољопривреде, шумарства и рибарства, једно из сектора снабдевања водом и управљања отпадним водама, једно из сектора грађевинарства (1 предузеће не извештава) и три предузећа из сектора трговине на велико и мало (1 предузеће не извештава) примењују неке друге смернице и упутства приликом извештавања о еколошким аспектима пословања. Ниво статистичке значајности у оба случаја показује да не постоји веза између примене интерног система показатеља или примене Смерница Глобалне иницијативе за извештавање и секторске припадности предузећа, тако да се предузећа независно од своје делатности могу определити за развој интерног система показатеља еколошких перформанси или примену *GRI* Смерница за потребе извештавања о заштити животне средине.

Табела 36. Примена интерног система показатеља и *GRI* Смерница у зависности од секторске припадности предузећа

Секторска припадност		Пољопривреда, шумарство, рибарство	Рударство	Прерађивачка индустрија	Снабдевање електричном енергијом, гасом; пара и климатизација	Снабдевање водом; управљање отпадним водама; контролисање процеса уклањања отпада и сличне активности	Грађевинарство	Трговина на велико и мало; поправка моторних возила и мотоцикала	Саобраћај и складиштење	Информисање и комуникације	Укупно	Ниво значајности (p-вредност)
Интерни систем показатеља	Да	/	/	12	2	/	/	/	1	2	17	0,173
	Не	1	1	6	/	1	1	4	1	2	17	
<i>GRI</i> Смернице	Да	/	1	4	/	/	/	1	1	2	9	0,779
	Не	1	/	14	2	1	1	3	1	2	25	

Последње питање из ове групе питања тиче се обелодањивања одређених информација на веб-сајту предузећа. Највећи број предузећа, њих 26 има на свом веб-сајту рубрику посвећену друштвеној одговорности, 24 предузећа обелодањују информације о заштити животне средине (углавном у оквиру рубрике посвећене друштвеној одговорности), и свега 12 предузећа има на веб-сајту рубрику под називом „Одрживи развој“. Дакле, од укупно 34 предузећа која извештавају о еколошким

аспектима пословања само 8 предузећа не обелодањују са тим повезане информације на својој интернет страници.



Слика 18. Обелодањивање информација на веб-сајту предузећа

Након сагледавања нивоа извештавања о еколошким аспектима пословања од стране предузећа обухваћених узорком, форме извештавања за коју се предузећа опредељују и на основу којих смерница састављају одређени извештај, неопходно је утврдити да ли је менаџмент тих предузећа свестан потребе и значаја ревизије или уверавања извештаја у коме су обелодањене информације које се тичу заштите животне средине и у којој мери се предузећа опредељују за ангажовање треће независне стране која ће спровести те услуге, што је предмет разматрања у оквиру трећег сегмента анализе.

3) Трећи и последњи сегмент анализе односи се на резултате истраживања добијених на основу четврте групе питања из анкетног упитника која се тичу ревизије или уверавања обелодањених информација о заштити животне средине. Да би предузеће побољшало веродостојност и транспарентност обелодањених информација о еколошким аспектима пословања неопходно је ангажовање треће стране која ће спровести ревизију у случају када предузеће обелодањује предметне информације као саставни део годишњег извештаја о пословању или услуге уверавања у случају када предузеће саставља самостални извештај о заштити животне средине или извештај о одрживом развоју. Прво питање у оквиру ове групе тиче се управо констатације да у циљу побољшања наведених карактеристика обелодањених информација менаџмент предузећа ангажује трећу страну. Од укупно 34 предузећа која извештавају о

еколошким аспектима пословања кроз једну од наведених форми, 12 предузећа (35,3%) се у потпуности слажу са датом констатацијом, 7 предузећа (20,6%) се слажу и 6 предузећа (17,7%) се донекле слажу, док се 4 предузећа (11,8%) не слажу и 5 предузећа (14,7%) уопште не слажу са тврдњом да спровођење ревизије или услуга уверавања одређеног извештаја доприноси квалитету информација обелодањених у том извештају.

Табела 37. *Спровођење ревизије или услуга уверавања извештаја у коме су обелодањене информације о заштити животне средине*

Степен слагања	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Не слажем се уопште	5	14,7
Не слажем се	4	11,8
Донекле се слажем	6	17,7
Слажем се	7	20,6
У потпуности се слажем	12	35,3
Укупно	34	100,0

Да бисмо утврдили утицај разумевања значаја концепта ДОП-а од стране предузећа и одређености предузећа да поред традиционалних финансијских извештаја састављају и извештај о еколошким аспектима пословања на одлуку предузећа да ангажују трећу страну ради спровођења ревизије или уверавања предметног извештаја у циљу повећања транспарентности и веродостојности информација обелодањених у том извештају, применили смо регресиону анализу чији су резултати приказани у табели 38. Мера у којој су предузећа упозната са користима које се могу остварити друштвено одговорним пословањем и понашањем има већи утицај на одлуку предузећа да ангажују трећу независну страну за спровођење ревизије или услуга уверавања (0,667) у односу на то у којој се мери предузећа слажу са констатацијом да поред традиционалног финансијског извештавања треба извештавати и о еколошким аспектима пословања (0,440). Утврђени коефицијенти регресије нису статистички значајни, док коефицијент детерминације значи да наш модел (који обухвата схватање значаја ДОП-а и потребе за извештавањем о еколошким аспектима пословања) објашњава свега 19,3% варијансе у одговорима предузећа на питање у којој се мери слажу (на скали од 1 до 5) са тврдњом да у циљу унапређења квалитета информација у предметном извештају треба ангажовати трећу страну која ће спровести ревизију или уверавање тог извештаја. Релативно низак коефицијент детерминације показује да наш модел и зависна варијабла у овом случају немају много везе, односно да ангажовање треће стране за спровођење ревизије или уверавања извештаја не зависи

умногоме од схватања значаја имплементације концепта ДОП-а за пословање предузећа и потребе за извештавањем о еколошким аспектима пословања предузећа. Свакако да разумевање значаја концепта ДОП-а и потребе извештавања о заштити животне средине не може утицати на одлуку предузећа да врше ревизију годишњих финансијских извештаја и извештаја о пословању, јер је иста законом обавезна, чиме се може делимично објаснити овако низак коефицијент детерминације.

Табела 38. Утицај разумевања значаја концепта ДОП-а и опредељености предузећа да састављају извештај о еколошким аспектима пословања на одлуку о спровођењу ревизије или уверавања тог извештаја

Варијабле	Нестандардизовани коефицијенти		t	Значајност
	Б	Стандардна грешка		
(Константа)	-1,693	1,757	-0,964	0,342
Примена концепта ДОП-а	0,667	0,378	1,765	0,086
Извештавање о еколошким аспектима пословања	0,440	0,248	1,773	0,085
Зависна варијабла: ревизија или уверавање извештаја; коефицијент детерминације = 0,193				

Од укупно 16 предузећа која обелодањују еколошке информације као саставни део годишњег извештаја о пословању 15 предузећа ангажују трећу страну ради спровођења ревизије тих извештаја. Овај податак не чуди, с обзиром на то да је ревизија редовних годишњих финансијских извештаја и извештаја о пословању према Закону о рачуноводству и ревизији из 2006-2011. године била обавезна за сва велика и средња предузећа, као и за мала предузећа са правном формом акционарских друштава, док су остала мала предузећа могла да се одлуче да врше ревизију финансијских извештаја у складу са овим Законом.⁹⁹⁹ За разлику од ревизије, услуге уверавања су добровољне, тако да се од осталих 18 предузећа која састављају самосталан извештај о заштити животне средине или извештај о одрживом развоју само 9 предузећа (50%) одлучило за спровођење услуга уверавања извештаја од стране трећег лица, и то предузећа која свој извештај о одрживом развоју састављају на основу Смерница Глобалне иницијативе за извештавање – табеле 39-40. Израчунати ниво значајности указује на то да избор смерница за састављање извештаја о заштити животне средине или извештаја о одрживом развоју утиче на одлуку предузећа да ангажује трећу, независну страну за спровођење услуга уверавања и формирање мишљења о предметном извештају.

⁹⁹⁹ Закон о рачуноводству и ревизији (2006-2011), *Службени гласник РС*, бр. 46/06, 111/09 и 99/11 – др. закон, чл. 37, ст. 1.

Табела 39. Ревизија или уверавање извештаја у коме су обелодањене информације о заштити животне средине

Врста прегледа		Да	Не	Укупно
Ревизија	Ф	15	1	16
	%	93,7	6,3	100,0
Уверавање	Ф	9	9	18
	%	50,0	50,0	100,0

Табела 40. Спровођење услуга уверавања извештаја о заштити животне средине/извештаја о одрживом развоју у зависности од смерница на основу којих је извештај састављен

Примена GRI Смерница за извештавање о одрживом развоју	Спровођење услуга уверавања извештаја		Укупно
	Да	Не	
Извештавање у складу са GRI Смерницама за извештавање о одрживом развоју	9	/	9
Извештавање на основу неких других смерница	/	25	25
Не извештавају уопште	/	6	6
Укупно	9	31	40
Ниво значајности (p-вредност)			0,000

Од укупно 9 предузећа која ангажују трећу страну за спровођење услуга уверавања извештаја о одрживом развоју, 6 предузећа обелодањују извештај о спроведеном уверавању као саставни део извештаја о одрживом развоју, док преостала три предузећа то не чине – табела 41.

Табела 41. Извештај о уверавању је саставни део извештаја о одрживом развоју

	Фреквенција	Релативно учешће (%)
Да	6	66,7
Не	3	33,3
Укупно	9	100,0

Последње питање у оквиру четврте групе питања тиче се ревизорске куће коју предузећа ангажују за спровођење ревизије или уверавања извештаја у коме су обелодањене информације о еколошким аспектима пословања. На ово питање одговор је дало свега 12 предузећа (30% од укупно анкетираних предузећа, односно 35,3% предузећа која извештавају о еколошким аспектима пословања). Ревизорске куће које предузећа ангажују за спровођење ревизије редовног годишњег финансијског извештаја и извештаја о пословању јесу *Baker Tilly WB Revizija d.o.o.* из Београда, затим *Pan Revizija d.o.o.* из Новог Сада и предузеће за ревизију *SBV-Janković d.o.o.* са седиштем у Београду. У спровођењу услуга уверавања извештаја о одрживом развоју

састављених на основу Смерница Глобалне иницијативе за извештавање сва четири предузећа (која су дала одговор на ово питање) ангажују ревизорску кућу *KPMG d.o.o.* из Београда, док за преглед извештаја о заштити животне средине и извештаја о одрживом развоју састављених на основу неких других смерница или применом интерног система показатеља еколошких перформанси предузећа ангажују друштва за сертификацију система менаџмента, као што су *Pancert d.o.o.* из Новог Сада, *JUQS d.o.o.* и *SGS d.o.o.* из Београда.

Анализом основних карактеристика предузећа у узорку уочено је да доминирају предузећа са седиштем у Београду, предузећа која су према својој основној делатности класификована у сектор прерађивачке индустрије, предузећа која према правној форми јесу друштва са ограниченом одговорношћу, а према пореклу капитала предузећа са домаћим капиталом и предузећа која су у зависности од броја запослених у 2012. години сврстана у велика предузећа. Што се тиче примене концепта ДОП-а скоро сва анкетирана предузећа независно од величине упозната су са користима које се могу остварити друштвено одговорним пословањем и понашањем и схватила су значај управљања компонентама друштвене одговорности (економска, правна, етичка и филантропска одговорност). Примена одређених стандарда друштвене одговорности, пре свега стандарда *ISO 9001* и *ISO 14001* је у већој мери заступљена код анкетираних предузећа у свим секторима у односу на стандарде *OHSAS 18001* и *ISO 26000*. Глобални договор Уједињених нација је најмање заступљен код предузећа обухваћених узорком, будући да само 8 предузећа (20%) јесу чланице овог договора. Од укупно 40 предузећа, менаџмент чак 39 предузећа сматра да водећи рачуна о друштвеној одговорности позитивно утичу на финансијске перформансе пословања, а сва анкетирана предузећа имају у одређеној мери развијену свест о очувању заштите животне средине. Према томе, може се закључити да су предузећа из узорка упозната са концептом ДОП-а и користима које се могу остварити имплементацијом истог, али је неопходно да у већој мери примењују Упутство о друштвеној одговорности (*ISO 26000*) и да се придржавају десет универзалних принципа из области људских права, рада, заштите животне средине и антикорупције дефинисаних Глобалним договором Уједињених нација.

Међутим, када је реч о достигнутом нивоу извештавања о еколошким аспектима пословања од стране анкетираних предузећа, можемо на основу спроведене анализе уочити да тај ниво није задовољавајући. Иако се менаџмент чак 90% предузећа из узорка слаже да је потребно извештавати не само о финансијским аспектима већ и о

еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања, предузећа нису у довољној мери упозната са регулативама и смерницама у области извештавања о заштити животне средине и извештавања о одрживом развоју. Као форма извештавања о еколошким аспектима пословања још увек доминира годишњи извештај о пословању (16 предузећа), затим следи извештај о одрживом развоју (14 предузећа) и извештај о заштити животне средине (4 предузећа), док 6 предузећа не извештавају уопште. Интегрисани извештај као нова форма извештавања о финансијским и нефинансијским перформансама пословања није заступљена код предузећа обухваћених узорком. Овде треба указати и на то да је извештај о одрживом развоју као форма извештавања заступљен искључиво код великих предузећа из узорка, али да од укупно 14 предузећа која састављају извештај о одрживом развоју само 9 предузећа, и то претежно предузећа у страном власништву, примењују најсвеобухватније и глобално најраспрострањеније упутство за извештавање о одрживом развоју – Смернице Глобалне иницијативе за извештавање. Остала предузећа која извештавају о еколошким аспектима пословања кроз једну од наведених форми то чине на основу установљеног интерног система показатеља еколошких перформанси (17 предузећа) или на основу неких других смерница и упутстава за извештавање (8 предузећа). Развој интерног система показатеља карактеристичан је пре свега за предузећа из сектора прерађивачке индустрије, затим за предузећа из сектора снабдевања електричном енергијом и гасом, сектора саобраћаја и складиштења и сектора информисања и комуникација. *GRI* Смернице за извештавање о одрживом развоју примењују свега четири предузећа из сектора прерађивачке индустрије, по једно предузеће из сектора рударства, трговине на велико и мало и сектора саобраћаја и складиштења и два предузећа која се баве информисањем и комуникацијама. У свим формама извештавања о еколошким аспектима пословања предузећа посматраним заједно најзаступљенији су показатељи потрошње материјала, енергије и воде и уопштени показатељи. Да би се предузећа уместо обелодањивања квалитативних, уопштених информација о заштити животне средине кроз годишњи извештај о пословању у већој мери одређивала за састављање извештаја о одрживом развоју неопходно је даље радити на промовисању ове врсте извештавања, као и на већој информисаности и упознавању предузећа из свих сектора са Смерницама Глобалне иницијативе за извештавање, али и другим смерницама и упутствима из ове области.

Чињеница да су анкетирана предузећа упозната са користима које могу остварити применом концепта ДОП-а и потребом за извештавањем о еколошким

аспектима пословања не утиче у великој мери на одлуку предузећа да ангажују трећу страну ради спровођења ревизије или уверавања предметног извештаја у циљу унапређења квалитета информација обелодањених у том извештају. Ревизија редовних годишњих финансијских извештаја је Законом о рачуноводству и ревизији (2006-2011) обавезна (за велика и средња предузећа, као и за мала предузећа чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту), док је уверавање самосталног извештаја о заштити животне средине или извештаја о одрживом развоју добровољно, па самим тим и недовољно заступљено код предузећа обухваћених узорком која састављају и обелодањују један од ова два извештаја. За спровођење услуга уверавања определила су се она предузећа која свој извештај о одрживом развоју састављају на основу Смерница Глобалне иницијативе за извештавање (њих укупно 9), што указује на то да је одлука предузећа да ангажује трећу, независну страну за спровођење услуга уверавања предметног извештаја условљена избором смерница за састављање извештаја. Примена Смерница Глобалне иницијативе за извештавање, као основе за састављање извештаја о одрживом развоју, у већој мери, допринеће и већој опредељености предузећа да врше уверавање извештаја о одрживом развоју како би се побољшала веродостојност и квалитет тог извештаја и корисници извештаја могли ослонити на информације садржане у том извештају приликом доношења пословних одлука.

5.4 Модел извештавања о заштити животне средине применљив у Републици Србији – битна обележја и могућа подручја

Анализом правног оквира заштите животне средине и система финансијског и нефинансијског извештавања можемо закључити да у Републици Србији постоји солидан законодавни оквир за предузимање одређених активности од стране предузећа у вези са заштитом животне средине, док је у погледу извештавања о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања предузећа учињен тек први корак доношењем новог Закона о рачуноводству 2013. године.¹⁰⁰⁰ Резултати спроведеног емпиријског истраживања показали су да предузећа која послују у нашој земљи нису у довољној мери упозната са смерницама за извештавање о заштити животне средине и извештавање о одрживом развоју, због чега још увек доминира обелодањивање уопштених информација о заштити животне средине у оквиру годишњег извештаја о

¹⁰⁰⁰ Наведена констатација аналогна је закључку о наведеном питању за простор Републике Српске. Видети: Шкарић Јовановић, К. (2013): оп. цит., стр. 84.

пословању у односу на састављање засебног, самосталног извештаја о заштити животне средине или извештаја о одрживом развоју (чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања предузећа). Свега 9 од укупно 40 предузећа (претежно у страном власништву) определило се за припрему и презентацију извештаја о одрживом развоју у складу са *GRI* Смерницама за извештавање о одрживом развоју, док интегрисани извештај као нова форма извештавања о финансијским и нефинансијским аспектима пословања није заступљена код предузећа обухваћених узорком.

Имајући у виду да је Законом о рачуноводству из 2013. године по први пут уведена обавеза обелодањивања одређених нефинансијских показатеља, информација о кадровским питањима и информација о улагањима у циљу заштите животне средине у оквиру годишњег извештаја о пословању за велика правна лица и јавна друштва независно од величине (чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала), и да се према резултатима истраживања највећи број предузећа определио (тада још увек на добровољној основи) за обелодањивање одређених уопштених информација о заштити животне средине у оквиру годишњег извештаја о пословању, ова форма извештавања може представљати модел извештавања о заштити животне средине који је применљив у предузећима која послују на територији Републике Србије. Овакав модел извештавања би у одређеној мери могао бити компатибилан са предлогом нове директиве Европске комисије којом ће се од одређених великих предузећа (углавном предузећа чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала и финансијске институције) захтевати обелодањивање релевантних и корисних информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања, као што су информације у вези са заштитом животне средине, информације које се тичу друштва уопште и запослених у предузећу, информације о поштовању људских права, о питањима везаним за борбу против корупције и подмићивања, као и информације о разноврсности у управним одборима, у оквиру извештаја менаџмента (видети поглавље 3.2.1.2). Суштина је у томе, да нефинансијске информације не треба више обелодањивати уопштено у оквиру годишњег извештаја, већ према датом предлогу у оквиру извештаја о пословању, односно извештаја менаџмента који је саставни део годишњег извештаја предузећа. Предност оваквог приступа огледа се у томе, да корисници информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања не морају анализирати целокупан годишњи извештај, већ су им

потребне информације доступне директно у извештају менаџмента, чиме се побољшава употребљивост, прегледност и упоредивост ових информација.

Како је у другом поглављу ове дисертације већ наведено, на основу MPC Уредбе Европске уније, примена МСФИ је од 2005. године обавезна за сва јавна предузећа (чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала) при састављању консолидованих годишњих финансијских извештаја, чиме су ови извештаји постали упоредиви на нивоу ЕУ. Међутим, извештај менаџмента саставља се на основу различитих националних прописа, с обзиром на то да не постоје обавезујући стандарди издати од стране *IASB*-а који се тичу састављања овог извештаја. Тек крајем 2010. године *IASB* је објавио необавезујући оквир за припрему и презентацију извештаја менаџмента под називом „*IFRS Practice Statement Management Commentary*“, како би се премостио постојећи јаз у међународној рачуноводственој регулативи у погледу састављања извештаја менаџмента, а због све већег интересовања корисника финансијских извештаја (пре свега инвеститора и зајмодаваца) за додатним упоредивим информацијама о економском положају и пословању предузећа поред информација садржаних у финансијским извештајима састављеним у складу са МСФИ.¹⁰⁰¹ *IASB* је са намером развио необавезујуће упутство за састављање извештаја менаџмента, а не стандард, како би на националним законодавцима и берзанским регулаторима остало да прописују овај извештај као обавезни.¹⁰⁰² Тиме се, између осталог, треба избећи сукоб, у погледу садржине извештаја менаџмента, са већ постојећим националним прописима за састављање предметног извештаја.¹⁰⁰³

У Републици Србији је извештај менаџмента означен као извештај о пословању, а његово обавезно састављање за одређена предузећа (велика предузећа и јавна друштва, независно од величине, чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту капитала) и његова садржина, је од 2013. године прописана Законом о рачуноводству. Према одредбама важећег Закона о рачуноводству, годишњи извештај о пословању треба да садржи:¹⁰⁰⁴

- 1) кратак опис пословних активности и организационе структуре правног лица;

¹⁰⁰¹ *IASB* (2010): *IFRS Practice Statement Management Commentary*, London, Introduction, Purpose of the Practice Statement, IN1, стр. 5. (Референце из оквира *IASB*-а за састављање извештаја менаџмента биће надаље означене скраћеницом PSMC); Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 941.

¹⁰⁰² Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 941.

¹⁰⁰³ Ибид.

¹⁰⁰⁴ Закон о рачуноводству (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/13, чл. 29, ст. 2, ст. 3.

- 2) веродостојан приказ развоја, финансијског положаја и резултата пословања правног лица, укључујући финансијске и нефинансијске показатеље релевантне за одређену врсту пословне активности, као и информације о кадровским питањима;
- 3) информације о улагањима у циљу заштите животне средине;
- 4) све значајне догађаје по завршетку пословне године;
- 5) планирани будући развој;
- 6) активности истраживања и развоја;
- 7) информације о откупу сопствених акција, односно удела;
- 8) постојање огранака;
- 9) које финансијске инструменте користи ако је то значајно за процену финансијског положаја и успешности пословања;
- 10) циљеве и политике везане за управљање финансијским ризицима, заједно са политиком заштите сваке значајније врсте планиране трансакције за коју се користи заштита;
- 11) изложеност ценовном ризику, кредитном ризику, ризику ликвидности и ризику новчаног тока, стратегију за управљање овим ризицима и оцену њихове ефикасности; и
- 12) преглед правила корпоративног управљања (само за јавна друштва, односно друштва која се припремају да постану јавна у складу са законом којим се уређује тржиште капитала).

Уколико садржину извештаја о пословању према нашем Закону о рачуноводству упоредимо са елементима извештаја менаџмента према *IASB*-у, можемо уочити да је извештај о пословању који састављају предузећа која послују у Републици Србији детаљнији у односу на извештај менаџмента *IASB*-а. Одређени елементи, као што су информације о улагањима у циљу заштите животне средине, затим значајни догађаји по завршетку пословне године, информације о активностима истраживања и развоја, информације о откупу сопствених акција, односно удела, постојање огранка и преглед правила корпоративног управљања, нису експлицитно наведени у *IASB*-овом оквиру за припрему и презентацију извештаја менаџмента – табела 42. У томе се огледа и намера *IASB*-а да оквиром пружи основу и корисно упутство за састављање извештаја менаџмента, при чему његова флексибилна примена треба да буде од користи предузећима у оним земљама које имају локалне прописе за састављање овог

извештаја,¹⁰⁰⁵ као што је случај са нашом земљом и многим другим европским земљама.

Табела 42. Поређење садржине извештаја менаџмента према IASB-у и извештаја о пословању према важећем Закону о рачуноводству Републике Србије

Извештај менаџмента (IASB)	Годишњи извештај о пословању (Закон о рачуноводству Републике Србије)
Природа пословања	1) кратак опис пословних активности и организационе структуре правног лица
Циљеви менаџмента и његове стратегије за остваривање тих циљева	5) планирани будући развој 10) циљеви и политике везане за управљање финансијским ризицима, заједно са политиком заштите сваке значајније врсте планиране трансакције за коју се користи заштита
Најзначајнији ресурси, ризици и односи у предузећу	2) веродостојан приказ развоја, финансијског положаја и резултата пословања правног лица, укључујући финансијске и нефинансијске показатеље релевантне за одређену врсту пословне активности, као и информације о кадровским питањима 11) изложеност ценовном ризику, кредитном ризику, ризику ликвидности и ризику новчаног тока, стратегију за управљање овим ризицима и оцену њихове ефикасности
Резултати пословања и перспективе	2) веродостојан приказ развоја, финансијског положаја и резултата пословања правног лица, укључујући финансијске и нефинансијске показатеље релевантне за одређену врсту пословне активности, као и информације о кадровским питањима 5) планирани будући развој
Критичне мере перформанси и показатељи које менаџмент користи за процену перформанси предузећа у односу на постављене циљеве	2) веродостојан приказ развоја, финансијског положаја и резултата пословања правног лица, укључујући финансијске и нефинансијске показатеље релевантне за одређену врсту пословне активности, као и информације о кадровским питањима 9) које финансијске инструменте користи ако је то значајно за процену финансијског положаја и успешности пословања
/	3) информације о улагањима у циљу заштите животне средине 4) све значајне догађаје по завршетку пословне године 6) активности истраживања и развоја 7) информације о откупу сопствених акција, односно удела 8) постојање огранака 12) преглед правила корпоративног управљања

Извор: IASB (2010): *IFRS Practice Statement Management Commentary*, London, пар. 24-40; Закон о рачуноводству (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/13, чл. 29, ст. 2, ст. 3.

Важећим Законом о рачуноводству дата је садржина извештаја о пословању, али не и упутство шта конкретно предузећа треба да обелодањују у вези са сваким

¹⁰⁰⁵ PSMC, Basis for Conclusions 14.

елементом извештаја. С тим у вези, потребно је обавезу састављања извештаја о пословању прописану овим Законом, посебно у деловима који су по први пут уведени као саставни елементи извештаја, а тичу се нефинансијских показатеља, информација о кадровским питањима и информација о улагањима у циљу заштите животне средине, проширити и прецизирати.¹⁰⁰⁶ Имајући у виду регулативу и праксу извештавања о заштити животне средине, извештавања о одрживом развоју и, у новије време, интегрисаног извештавања у свету, нефинансијске показатеље, који укључују и информације о кадровским питањима и информације у вези са заштитом животне средине, би у оквиру извештаја о пословању требало обелодањивати у складу са *GRI* Смерницама за извештавање о одрживом развоју *G4*. За *GRI* Смернице за извештавање о одрживом развоју смо се определили, из разлога што ове Смернице представљају најсвеобухватније и тренутно најзаступљеније упутство за састављање предметног извештаја у свету, и што су применљиве за различите форме извештавања о одрживом развоју, дакле, не само за састављање самосталног извештаја о одрживом развоју, већ и за састављање годишњег извештаја, или извештаја менаџмента (код нас означен као извештај о пословању).¹⁰⁰⁷ Поред тога, сматрамо да је за предузећа која послују у Републици Србији, која још увек настоје да схвате значај извештавања о утицају својих пословних активности на окружење у коме послују и да препознају свој интерес у овој области, погоднија основна опција посебних стандардних података дата у оквиру Смерница (која обухвата мањи број показатеља) у односу на свеобухватну опцију (видети поглавље 3.2.2.3). За сваку категорију показатеља дефинисани су одређени аспекти, а затим су у оквиру сваког аспекта дати показатељи које предузеће треба да обелодани уколико је одређени аспект пословања материјално значајан. Основна опција подразумева да предузеће треба да обелодани најмање један показатељ за сваки идентификован материјално значајан аспект пословања, односно укупно 46 показатеља уколико за сваки аспект обелодани по један показатељ.¹⁰⁰⁸ Поред тога, предузеће треба да објасни зашто је аспект материјално значајан и утицаје који га чине материјално значајним, као и начин на који управља таквим аспектом или његовим утицајима, тј. треба да пружи податке о менаџмент приступу.

¹⁰⁰⁶ Шкарић Јовановић, К. (2013): оп. цит., стр. 103.

¹⁰⁰⁷ Међународни оквир за интегрисано извештавање, није могао наћи своју примену у нашим условима, пре свега, из разлога што и у свету интегрисано извештавање још увек није у адекватној мери заживело у пракси (изузев у предузећима у Јужној Африци), наша предузећа нису упозната са овом формом извештавања и ниједно од анкетираних предузећа не саставља интегрисани извештај.

¹⁰⁰⁸ Прилог 3 садржи детаљну структуру посебних стандардних података са показатељима у оквиру сваког аспекта.

Табела 43. Посебни стандардни подаци – основна опција

					Укупан број показатеља по категорији (ако је аспект материјално значајан)	
Подаци о менаџмент приступу						
Категорија	Економска					4
Аспекти	<ul style="list-style-type: none"> • Економске перформансе • Присуство на тржишту • Индиректни економски утицаји • Праксе набавке 					
Категорија	Еколошка					12
Аспекти	<ul style="list-style-type: none"> • Материјали • Енергија • Вода • Биодиверзитет • Емисије • Отпадне воде и отпад • Производи и услуге • Придржавање прописа • Превоз • Уопште • Процена добављача у погледу утицаја на животну средину • Механизми решавања спорова у вези са животном средином 					
Категорија	Друштвена					30
Подкатеорије	Радни односи и достојан рад	Људска права	Друштво	Одговорност за производ		
Аспекти	<ul style="list-style-type: none"> • Запошљавање • Односи запослених и менаџмента • Здравље и безбедност на радном месту • Обука и образовање • Различитост и једнаке могућности • Једнакост накнада за жене и мушкарце • Процена добављача у погледу радних односа • Механизми решавања спорова у вези са радним односима 	<ul style="list-style-type: none"> • Улагање • Недискриминација • Слобода удруживања и колективног преговарања • Дечји рад • Присилни или обавезни рад • Сигурносне праксе • Права домицилног становништва • Процена • Процена добављача у погледу поштовања људских права • Механизми решавања спорова везаних за људска права 	<ul style="list-style-type: none"> • Локалне заједнице • Борба против корупције • Јавна политика • Понашање противно начелу слободне тржишне конкуренције • Придржавање прописа • Процена добављача у погледу утицаја на друштво • Механизми решавања спорова везаних за утицаје на друштво 	<ul style="list-style-type: none"> • Здравље и безбедност купца • Означавање производа и услуга • Маркетиншке комуникације • Приватност купца • Придржавање прописа 		
Број показатеља по подкатеорији	8	10	7	5		
Укупно						46

Извор: GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Reporting Principles and Standard Disclosure*, Amsterdam, т. 5.2.

Сагледавањем аспеката по категоријама показатеља (економска, еколошка и друштвена категорија) датим у табели 43, можемо закључити да је предлог нове директиве Европске комисије који се тиче обелодањивања информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања у извештају менаџмента у складу са *GRI* Смерницама за извештавање о одрживом развоју *G4*. Имајући у виду чињеницу да наша предузећа нису у довољној мери упозната са *GRI* Смерницама за извештавање о одрживом развоју (посебно са верзијом *G4*), неопходно је даље радити на њиховом промовисању и ширењу, организовањем одређених семинара, панел дискусија, тренинга и радионица на тему примене *GRI* Смерница при извештавању о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања.¹⁰⁰⁹ Непостојање српске верзије Смерница представља још један проблем приликом њихове примене од стране наших предузећа. Тај проблем, тренутно, наша предузећа могу превазићи, тако што ће поред енглеске (оригиналне) верзије користи и хрватску верзију Смерница која је доступна на веб-сајту Глобалне иницијативе за извештавање од 24. марта 2014. године.¹⁰¹⁰

Према важећем Закону о рачуноводству, предузећа (велика правна лица и јавна друштва независно од величине) су у обавези да, у оквиру извештаја о пословању, експлицитно обелодањују и информације о улагањима у циљу заштите животне средине. Ове информације су већ садржане у оквиру уопштеног аспекта категорије еколошких показатеља *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју *G4*, тачније у оквиру показатеља *G4-EN31* – Укупни издаци и улагања у заштиту животне средине према врсти (видети Прилог 3).¹⁰¹¹ С обзиром на то, да извештај менаџмента (код нас означен као извештај о пословању) има улогу допуне и проширења информација презентованих у финансијским извештајима, у овом извештају треба обелоданити додатна објашњења у вези са одређеним позицијама из финансијских извештаја.¹⁰¹² Када је реч о информацијама о улагањима у циљу заштите животне средине, у оквиру

¹⁰⁰⁹ Глобална иницијатива за извештавање нуди тренинге и радионице са сертификованим партнерима за обуку, као део подршке предузећима широм света у процесу извештавања о одрживом развоју. За предузећа из Републике Србије су такође доступни овакви програми подршке. Видети: <https://www.globalreporting.org/reporting/reporting-support/gri-training-and-workshops/certified-training-partners/Pages/Central-and-Eastern-European-Countries.aspx>.

¹⁰¹⁰ На основу имејл комуникације са администратором за програме тренинга и подучавања при Глобалној иницијативи за извештавање, госпођом SIGNE WEBER CARLSEN, аутор је дошао до информације да Република Србија није тренутно на листи приоритета када је реч о превођењу Смерница за извештавање о одрживом развоју на српски језик.

¹⁰¹¹ Показатељ *G4-EN31* подразумева укупне издатке и улагања у заштиту животне средине који настају по основу одлагања отпада, начина поступања са емисијама гасова, ремедијације, превенције и управљања заштитом животне средине. Шире о овом показатељу видети: GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Implementation Manuel*, Amsterdam, стр. 134-135.

¹⁰¹² PSMC, пар. 12(b). Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): оп. цит., стр. 942.

извештаја о пословању могу се, на пример, обелоданити информације у вези са набавком, отписом и расходовањем опреме намењене заштити животне средине у складу са МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема, затим информације о резервисањима за трошкове у вези са обнављањем природних богатстава, информације о трансакцијама које се односе на промене у постојећим обавезама по основу престанка коришћења средстава, обнављања и слично, информације које се тичу права учешћа у фондовима заштите животне средине за престанак коришћења средстава и обнављање, и информације о обавезама које проистичу из учешћа на специфичном тржишту отпада електричне и електронске опреме у складу са МРС 37 – Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства.¹⁰¹³ У оквиру МСФИ не постоји посебан стандард за обухватање и презентацију трансакција које настају у вези са улагањима у циљу заштите животне средине, јер би због разноврсности трансакција у вези са заштитом животне средине то подразумевало доношење већег броја стандарда, чиме би се рационалност таквог приступа довела у питање.¹⁰¹⁴

За она предузећа која се одреде за састављање засебног извештаја о одрживом развоју, а у обавези су да састављају извештај о пословању, препорука је да у годишњем извештају о пословању обелодањују само уопштене информације које се тичу еколошких и друштвених аспеката пословања, а да извештај о одрживом развоју састављају на основу *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју *G4*, како би њихови извештаји о одрживом развоју били упоредиви са извештајима предузећа из других земаља. Мала и средња предузећа, осим оних чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту, нису у обавези да састављају извештај о пословању, с обзиром на то да би трошкови припреме овог извештаја вероватно надмашили користи. Законом о рачуноводству из 2013. године по први пут се уводи и примена Међународног стандарда финансијског извештавања за мала и средња предузећа (енгл. *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized entities – IFRS for SMEs*) приликом састављања редовног годишњег финансијског извештаја од стране малих и средњих предузећа.¹⁰¹⁵ Једина опција за мала и средња предузећа да

¹⁰¹³ Шкарић Јовановић, К. (2013): оп. цит., стр. 93-94; Дмитровић Шапоња, Љ.; Раковачки Тубић, С. (2010): оп. цит., стр. 132.

¹⁰¹⁴ Шкарић Јовановић, К. (2013): оп. цит., стр. 93.

¹⁰¹⁵ Закон о рачуноводству (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/13, чл. 21. Редован годишњи финансијски извештај правних лица која примењују МСФИ за МСП обухвата: биланс стања, биланс успеха, извештај о осталом резултату, извештај о променама на капиталу, извештај о токовима готовине и напомене уз финансијске извештаје. Напомене уз финансијске извештаје садрже описе или рашчлањавања ставки обелодањених у свим претходно наведеним извештајима, примењене рачуноводствене политике, као и информације о ставкама које се нису квалификовале

обелодањују информације о еколошким и друштвеним аспектима пословања, уколико су исте релевантне за њихово пословање, јесте у оквиру напомена уз финансијске извештаје, тачније у делу где треба пружити додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су релевантне за њихово разумевање или у оквиру осталих обелодањивања.¹⁰¹⁶

Предузећа која послују у Републици Србији и желе да се понашају друштвено одговорно према окружењу у коме послују, морала би да дефинишу следеће циљеве: да идентификују, процене и прате све области животне средине на које њихове пословне активности имају директан или индиректан утицај, да се у процесу пословања и обављања пословних активности строго придржавају постојећих закона, прописа и аката, као и интерних правила који дотичу област заштите животне средине и заштите здравља и безбедности на радном месту, да едукују и мотивишу све запослене како да превентивно делују и сукцесивно поспешују однос према животној средини, да смање коришћење штетних материја и количине отпада у циљу уштеде ресурса (посебно необновљивих) и енергије, да уважавају ставове и мишљења великог број стејкхолдера у пословном процесу и егзистирања у локалној заједници и предузимају адекватне мере за унапређење животне средине,¹⁰¹⁷ и да по питању извештавања о одрживом развоју интензивно раде на већој информисаности и упознавању са смерницама за извештавање, као и на развоју праксе овакве врсте извештавања.

Прописивање обавезе обелодањивања информација о нефинансијским показатељима, информација о кадровским питањима, и информација у вези са заштитом животне средине у оквиру годишњег извештаја о пословању за одређена предузећа већ представља изванредан напредак у погледу извештавања о еколошким и друштвеним аспектима пословања код нас, док би примена *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју *G4* при обелодањивању нефинансијских показатеља, допринела унапређењу квалитета ове врсте извештаја, његовој потпуности, транспарентности и упоредивости. И поред оствареног напретка, неопходно је даље радити на промовисању значаја ове врсте извештавања код нас и упознавању предузећа са смерницама и начином извештавања, али и увести одређене стимулативне мере за

за признавање у овим извештајима, а значајне су за оцену финансијског положаја и успешности пословања предузећа, као и остале информације у складу са захтевима МСФИ. Видети: Ибид., чл. 2, т. 7.

¹⁰¹⁶ IASB (2009): *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized entities*, London, 8.2(c), 8.4(d).

¹⁰¹⁷ Ризнић, Д. Т.; Војновић, Б.; Дукић, А. (2014): оп. цит., стр. 240-241.

друштвено одговорна предузећа и тиме извештавању о одрживом развоју, чији важан део чине и информације о заштити животне средине, дати нови замајац.

ЗАКЉУЧАК

Сталне промене пословног окружења условљене комплексом историјских, социолошких, политичких, економских, технолошких и других чинилаца битно утичу на услове пословања предузећа. У таквим променљивим условима пословања друштвено одговорно пословање постаје једна од основних стратегија предузећа. Од појаве концепта друштвене одговорности предузећа интензивира се питање одговорности предузећа не само за остваривање економских циљева, као примарних у хијерархији циљева предузећа, већ и не мање важних некономских циљева. За концепт ДОП-а је карактеристично да до данас не постоји јединствена и општеприхваћена дефиниција, већ се истом често приступа као широј друштвеној улози пословања предузећа. Адекватно разумевање концепта друштвене одговорности предузећа подразумева детерминисање интерне и екстерне димензије, као и саставних компоненти овог концепта које чине пирамиду ДОП-а (економска, правна, етичка и филантропска одговорност) и чијим уважавањем предузеће испуњава своје обавезе према друштву. Приликом имплементације и примене концепта ДОП-а предузеће мора бити упознато и са различитим аспектима утицаја овог концепта како унутар самог предузећа, тако и ван његових оквира, како би дефинисало општи правац и смер свог стратешког деловања. Сама примена концепта ДОП-а од стране предузећа олакшана је усвајањем одређених стандарда и смерница у области друштвене одговорности предузећа од стране бројних међународних организација и институција. Адекватно уграђена друштвена одговорност у пословање предузећа доноси предузећу одређене користи, као што су повећање продаје и удела на тржишту, јачање позиције марке, јачање имица и репутације предузећа, јачање способности за привлачење, мотивисање и задржавање запослених, смањење трошкова пословања, повећање привлачности за инвеститоре и финансијске аналитичаре, као и усаглашеност са захтевима корисника, законским захтевима, регулативом и захтевима одређених међународних и националних организација које се залажу за већу одговорност предузећа према животној средини и друштву уопште, и у крајњој линији боље позиционирање на тржишту и стварање конкурентске предности. Истицањем користи које се могу остварити применом концепта ДОП-а, а на основу досадашњег искуства мултинационалних предузећа, потврђена је хипотеза да друштвено одговорно пословање омогућава предузећу стварање слике „доброг корпоративног грађанина“.

Када је реч о утицају друштвено одговорног пословања на финансијске перформансе предузећа, резултати истраживања су различити и контрадикторни (један број емпиријских студија демонстрира позитиван однос, док одређени број студија указује на постојање негативног или безначајног односа између финансијских перформанси и перформанси друштвене одговорности предузећа), пре свега због концептуалних, оперативних и методолошких разлика у дефинисању перформанси друштвене одговорности и финансијских перформанси предузећа, али и због непостојања јединствене дефиниције концепта ДОП-а. Један од значајних елемената друштвене одговорности предузећа јесте заштита животне средине, ако се има у виду да вероватно најјача позитивна веза постоји између финансијских и еколошких перформанси пословања предузећа. Питања заштите животне средине ступају интензивније на међународну и европску политичку сцену почетком 70-тих година прошлог века, због потребе решавања глобалних еколошких проблема и доношења одговарајуће правне регулативе у овој области. Глобална посвећеност питањима заштите животне средине скренула је пажњу и на утицај пословних активности предузећа на животну средину и друштво, и довела до тога да се успешност пословања предузећа не може више сагледавати само на основу финансијских показатеља, већ и на основу еколошких и друштвених показатеља перформанси, што је условило потребу за проширењем постојећег модела екстерног финансијског извештавања.

Финансијско извештавање представља процес пружања квалитетних, адекватних и благовремених информација у финансијским извештајима предузећа у циљу доношења одговарајућих пословних одлука од стране њихових корисника. Оснивање бројних међународних организација и институција у области финансијског извештавања, као што су *IASB*, *IFAC* и *IOSCO*, проистекло је из потребе изградње ефикасног и поузданог система једнообразног финансијског извештавања у савременим условима пословања које карактеришу пре свега снажна конкуренција, економска глобализација и интернационализација пословања. У таквим условима пословања, доношење и усвајање Оквира за састављање и презентацију финансијских извештаја и МРС/МСФИ представљало је битан фактор унапређења квалитета финансијског извештавања и стандардизације финансијских извештаја на међународном нивоу. Финансијско извештавање, као један од важних елемената финансијског система сваке земље, је на глобалном нивоу регулисано Међународним стандардима финансијског извештавања (Концептуални оквир за финансијско извештавање, МСФИ), док се на подручју Европе у последњим деценијама 20. века

финансијско извештавање одвијало под утицајем рачуноводствених директива Европске уније и од 2002. године под утицајем МСФИ. Услед снажног развоја светског финансијског тржишта и појаве нових облика активе и обавеза 2004. године започета је ревизија Оквира за припрему и презентацију финансијских извештаја од стране *IASB*-а и *FASB*-а, чији су резултати објављени 6 година касније, а од 2012. године *IASB* самостално ради на пројекту развоја јединственог оквира за финансијско извештавање на глобалном нивоу. Концептуални оквир за финансијско извештавање из 2010. године, који садржи неке од резултата заједничког рада *IASB*-а и *FASB*-а, разликује се од претходне верзије оквира у деловима који се тичу циља финансијског извештавања и корисника финансијских извештаја, као и квалитативних карактеристика финансијских извештаја, док део који се односи на концепт извештајног ентитета треба накнадно додати. Циљ ревидирања постојећег оквира и усвајања новог јесте, пре свега, унапређење квалитета финансијског извештавања као једне сложене категорије и постизање веће уједначености пракси финансијског извештавања на глобалном нивоу.

У условима нове економије долази до потребе реинжењеринга финансијског извештавања. Нови концепт пословања и управљања предузећем у контексту одрживости подразумева бројне промене, као што су прелазак са концепта генерисања вредности за акционаре на концепт генерисања вредности за стејкхолдере, затим преовладавање принципа одговорности у односу на принцип профитабилности и са тим повезана промена у процени вредности предузећа, промена пословних приоритета и усвајање концепта друштвене одговорности од стране предузећа, као и промена у начину управљања и прелазак са финансијске основе на троструку основу која подразумева мерење и извештавање не само о финансијским перформансама, већ и о нефинансијским перформансама пословања предузећа. У таквим условима пословања постојећи, традиционални модел финансијског извештавања намењен екстерним корисницима својим дизајном не може у потпуности да одговори на изазове везане за реалну оцену економске и друштвене вредности предузећа. Недостаци традиционалног модела екстерног финансијског извештавања, који је орјентисан ка прошлости, односно приказује само финансијске учинке прошлих догађаја, а не садржи оперативне и нефинансијске информације, још више су дошли до изражаја након познатих рачуноводствених скандала (нпр. *Xerox*, *One-Tel*, *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat*, *AIG*, *Lehman Brothers*). Информационе потребе свих стејкхолдера предузећа, данас су усмерене не само на финансијске информације, већ и на планске информације, оперативне информације, информације о корпоративној управљачкој структури и

нефинансијске информације које се тичу еколошких и друштвених аспеката пословања.

Све то довело је до потребе за проширењем традиционалног модела екстерног финансијског извештавања укључивањем нефинансијских и других информација, па се као проширени модел финансијског и нефинансијског извештавања са становишта концепта генерисања вредности за акционаре јавља *Value Reporting*, док са становишта концепта генерисања вредности за стејкхолдере проширени модел извештавања подразумева извештавање о одрживом развоју, односно извештавање о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања предузећа. Извештавање о еколошким аспектима пословања у моделу проширеног финансијског и нефинансијског извештавања имало је свој развојни пут од обелодањивања *ad hoc* информација у оквиру годишњег извештаја предузећа, ка друштвеном извештавању и убрзо затим ка састављању засебног извештаја о заштити животне средине, потом ка састављању извештаја о одрживом развоју, до развоја новог концепта извештавања који подразумева припрему и састављање интегрисаног извештаја који подразумева интегрисање финансијских извештаја предузећа са извештајем о одрживом развоју. Имајући у виду да се на недостатке традиционалног модела екстерног финансијског извештавања и све веће захтеве стејкхолдера предузећа за нефинансијским информација одговорило развојем проширеног модела финансијског и нефинансијског извештавања како са становишта концепта генерисања вредности за акционаре, тако и са становишта концепта генерисања вредности за акционаре, потврђена је хипотеза да је присутна све већа развијеност свести о потреби извештавања о утицају пословних активности предузећа на животну средину и друштво, као и захтева стејкхолдера за оваквом врстом информација.

Последњих година сведоци смо сталног пораста броја предузећа која извештавају о еколошким и друштвеним аспектима својих пословних активности кроз одређену форму обелодањивања ових информација. У прилог томе говоре истраживања ревизорске куће *KPMG* спроведена у периоду од 1993. до 2013. године. Посматрано на глобалном нивоу, евидентно је јасно повећање у погледу процената предузећа која извештавају о еколошким и друштвеним перформансама пословања, са 12% у 1993. години на 71% у 2013. години. Интегрисано извештавање, као нова форма извештавања о финансијским и нефинансијским перформансама, карактеристична је углавном за предузећа у Јужној Африци, што произилази из регулаторних захтева берзе и кодекса корпоративног управљања у тој земљи. Резултати спроведених

истраживања потврђују хипотезу да је ниво извештавања о заштити животне средине, односно извештавања о одрживом развоју у свету у сталном порасту.

Питања која се тичу начина и садржине извештаја о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања предмет су разматрања од стране бројних међународних, регионалних, али и националних организација и институција. Број регулатива и смерница у области извештавања о заштити животне средине или извештавања о одрживом развоју је у сталном порасту, при чему је посебно значај пораст броја прописа за обавезно извештавање. Земље у којима су уведени обавезни захтеви за извештавањем о економским, еколошким и друштвеним аспектима пословања јесу, пре свега, Данска и Француска, затим Јапан, Јужна Африка, САД, Канада, Уједињено Краљевство, Холандија и остале скандинавске земље, Шпанија, Италија, Белгија и Немачка. На нивоу Европске уније од средине 90-тих година прошлог века интензивно се доносе и усвајају смернице, прописи, директиве и други инструменти којим се регулише извештавање о заштити животне средине или извештавање о одрживом развоју. Међу смерницама за добровољно извештавање, треба издвојити Систем за управљање заштитом животне средине и шему провере, као и Препоруку Европске комисије за признавање, мерење и обелодањивање еколошких питања у годишњим рачунима и годишњим извештајима предузећа, док регулативу обавезујућег карактера чине Директива о интегрисаном спречавању и контроли загађења, Европски регистар испуштања и преноса загађујућих материја и Директива 2003/51/ЕК, односно Директива 2013/34/ЕУ. За састављање засебног извештаја о заштити животне средине релевантан је предлог оквира за извештавање о заштити животне средине установљен од стране Федерације европских рачуновођа. За даљи развој извештавања о нефинансијским перформансама пословања на нивоу ЕУ од великог значаја јесте усвајање нове Директиве о обелодањивању нефинансијских и разноврсних информација од стране одређених великих предузећа и групација.

Када је реч о извештавању о одрживом развоју, најсвеобухватније и најзаступљеније упутство за састављање овог извештаја на глобалном нивоу јесу смернице донете од стране Глобалне иницијативе за извештавање, о чему сведочи и податак саме организације да је 2013. године више од 1.900 предузећа и организација из 76 земаља припремило и објавило извештај о одрживом развоју састављен у складу са *GRI* смерницама. Постојање великог броја смерница и упутстава за извештавање о заштити животне средине и извештавање о одрживом развоју је у великој мери отежало упоредивост перформанси између предузећа, због чега је развој новог

концепта извештавања, тзв. интегрисаног извештавања и оквира за састављање интегрисаног извештаја од стране Међународног савета за интегрисано извештавање био усмерен на побољшање и консолидовање постојећих пракси извештавања. Да ли ће припрема интегрисаног извештаја у складу са Међународним оквиром за интегрисано извештавање допринети хармонизацији корпоративног извештавања широм света јесте питање на које се још увек не може дати одговор, с обзиром на то да овај концепт извештавања још увек није у задовољавајућој мери заживео у пракси. Развој интегрисаног извештавања и оквира за припрему и презентацију интегрисаног извештаја потврдио је хипотезу да је због великог броја смерница и упутстава за извештавање о заштити животне средине и извештавање о одрживом развоју било неопходно донети и усвојити опште применљиве смернице, како би се остварио одређених ниво хармонизације ове материје.

Поређењем оквира и смерница за извештавање о заштити животне средине, извештавање о одрживом развоју и интегрисано извештавање са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање утврђене су одређене разлике, али и сличности између њих. Разлике се огледају у томе да је састављање финансијских извештаја у складу са Концептуалним оквиром за финансијско извештавање и МСФИ обавезног карактера, док је састављање извештаја о заштити животне средине, извештаја о одрживом развоју и интегрисаног извештаја на добровољној основи, затим су евидентне разлике у погледу циља извештавања, као и елемената наведених врста извештаја. Примарни корисници финансијских извештаја и интегрисаног извештаја јесу инвеститори, док су примарни корисници извештаја о заштити животне средине и извештаја о одрживом развоју сви стејкхолдери. Сви посматрани оквири и смернице за извештавање су генерално упоредиви у погледу квалитативних карактеристика, док су Концептуални оквир за финансијско извештавање и Предлог оквира за извештавање о заштити животне средине упоредиви и у погледу основних претпоставки које треба задовољити приликом састављања финансијских извештаја, односно извештаја о заштити животне средине.

Да би обелодањене информације о утицајима пословних активности предузећа на животну средину и друштво биле веродостојне и поуздане неопходно је да исте буду предмет ревизије или уверавања у зависности од форме извештавања. Информације о еколошким перформансама пословања обелодањене у оквиру годишњег извештаја предузећа јесу предмет разматрања приликом ревизије финансијских извештаја предузећа, а ревизорима је у ту сврху на располагању

Саопштење о међународној пракси ревизије 1010 – Разматрање питања заштите животне средине у ревизији финансијских извештаја. Разматрање питања заштите животне средине подразумева спровођење уобичајних фаза ревизије финансијских извештаја (прихватање клијента, планирање процеса ревизије, спровођење ревизије и изражавање мишљења ревизора), како би се утврдило да ли су ова питања адекватно рачуноводствено обухваћена и обелодањена. То је условило проширење делокруга ревизије финансијских извештаја и самим тим повећање одговорности ревизора. Извештај о заштити животне средине, односно извештај о одрживом развоју јесте предмет екстерног уверавања, што подразумева нижи ниво уверавања у односу на ревизију финансијских извештаја, а лица задужена за спровођење услуга уверавања извештаја придржавају се Међународног стандарда ангажмана уверавања 3000 – Ангажмани уверавања осим ревизије или прегледа историјских финансијских информација и AA1000 Стандарда уверавања. Ова два стандарда су компатибилна у погледу методологије и њихова комбинована употреба може пружити квалитетније уверавање извештаја о одрживом развоју. Иако се услуге екстерног уверавања за разлику од ревизије финансијских извештаја спроводе на добровољној основи, последњих година све већи број предузећа се опредељује за услуге уверавања извештаја о одрживом развоју од стране трећег лица, са циљем смањења тзв. јаза веродостојности карактеристичног за извештавање о одрживом развоју.

Досадашња пракса показала је да већина ревизора или других стручних лица пружа ограничено уверавање, односно даје негативну изјаву у вези са извештајем о одрживом развоју, што подразумева мањи обим прикупљених доказа и спроведених процедура него у случају разумног ангажмана уверавања, односно изношења позитивне тврдње у вези са предметним извештајем. Када је реч о интегрисаном извештају, још увек се воде дискусије о томе да ли овај извештај треба да буде предмет ревизије или предмет уверавања. Бројни аргументи говоре у прилог томе да интегрисани извештај треба да буде предмет ревизије, али се користи термин уверавање из разлога што је употреба термина ревизија ограничена на преглед финансијских извештаја. Значај допринос развоју уверавања интегрисаног извештаја дао је сам Међународни савет за интегрисано извештавање објављивањем прелиминарног документа „*Assurance on <IR>: an introduction to the discussion*“ јула 2014. године, али су и даље присутни одређени изазови у пружању услуга уверавања и

формирању мишљења о интегрисаном извештају, на које треба одговорити у наредном периоду.

Република Србија, као и већина земаља у транзицији, налази се у ранијим фазама развоја друштвено одговорног пословања и понашања предузећа. Свест о друштвено одговорном пословању је присутна у одређеној мери, али многа предузећа у нашој земљи не схватају дугорочне предности друштвено одговорног понашања. Заштита животне средине, као елемент ДОП-а, је законски боље регулисана у односу на друге области друштвено одговорног пословања предузећа, имајући у виду да је наша земља прихватила и ратификовала бројне међународне документе, и да је у претходних неколико година успостављен потпуно нов нормативни оквир у области заштите животне средине и одрживог развоја. Костур домаће правне регулативе чине четири системска закона: Закон о заштити животне средине, Закон о стратешкој процени утицаја на животну средину, Закон о процени утицаја на животну средину и Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине. Иако су ови и други закони из области заштите животне средине усклађени са директивама Европске уније у овој области, на путу ка придруживању ЕУ наша земља има изазован задатак у погледу даље хармонизације националног законодавства са европским, односно у погледу транспонувања ЕУ директива, прописа и упутстава у национално законодавство и њихове имплементације. Када је реч о извештавању о заштити животне средине у Републици Србији, систем финансијског и нефинансијског извештавања и поред сталних промена током последњег века није пружао могућности да предузећа, нарочито она од јавног значаја и која су котирана на берзи, припремају и обелодањују извештај о заштити животне средине, односно извештај о одрживом развоју, чији важан део чине и информације о еколошким аспектима пословања. Наша предузећа су још увек усмерена на класично корпоративно извештавање, и поред тога што је на глобалном нивоу извештавање о одрживом развоју у сталном порасту и што је већ отпочео процес развоја концепта интегрисаног извештавања. Усвајањем новог Закона о рачуноводству 2013. године, пружа се више основа за извештавање о еколошким и друштвеним аспектима пословања од стране предузећа, иако исти није усаглашен са позитивним прописима ЕУ.

За Србију ће ова област постати нарочито значајна у моменту када буду почели преговори о приступању Европској унији. Извештавање о одрживом развоју је код нас релативна новина и већина наших предузећа се још увек труди да препозна свој интерес у овој области, као и да се упозна са смерницама и упутствима за извештавање,

начином извештавања, значајем уверавања извештаја итд. У циљу утврђивања достигнутог нивоа извештавања о заштити животне средине, односно извештавања о одрживом развоју у предузећима која послују у Републици Србији, спроведено је емпиријско истраживање на територији наше земље у периоду од августа до децембра месеца 2013. године. Резултати истраживања показали су да у узорку доминирају предузећа са седиштем у Београду, предузећа из сектора прерађивачке индустрије, предузећа која према правној форми јесу друштва са ограниченом одговорношћу, а према пореклу капитала предузећа са домаћим капиталом и предузећа која су у зависности од броја запослених у 2012. години разврстана у велика предузећа. Иако су скоро сва анкетирана предузећа упозната са користима које се могу остварити друштвено одговорним пословањем и понашањем, ниво извештавања о еколошким аспектима пословања од стране тих предузећа није задовољавајући. Наиме, од укупно 40 анкетираних предузећа, 16 предузећа обелодањује одређене информације о заштити животне средине у оквиру годишњег извештаја о пословању, 14 предузећа састављају извештај о одрживом развоју, 4 предузећа састављају извештај под називом извештај о заштити животне средине и 6 предузећа не извештавају уопште о овим аспектима пословања. Интегрисани извештај као нови концепт извештавања о финансијским и нефинансијским перформансама пословања није заступљен код предузећа обухваћених узорком. Овде треба имати у виду да од укупно 14 предузећа која обелодањују извештај о одрживом развоју, само 9 предузећа примењују најсвеобухватније и најзаступљеније упутство за извештавање о одрживом развоју – Смернице Глобалне иницијативе за извештавање, и да у свим формама извештавања о еколошким аспектима пословања посматраним заједно доминирају показатељи потрошње материјала, енергије и воде, као и уопштени показатељи.

Што се тиче ревизије или уверавања предметног извештаја, ревизија редовних годишњих финансијских извештаја је законом обавезна (према Закону о рачуноводству и ревизији 2006-2011 ревизија је била обавезна за велика и средња предузећа, као и за мала предузећа чијим се хартијама од вредности тргује на организованом тржишту), па самим тим од укупно 16 предузећа која обелодањују еколошке информације као саставни део годишњег извештаја о пословању, 15 предузећа ангажује трећу страну ради спровођења ревизије тих извештаја и разматрања питања у вези са заштитом животне средине, док је са друге стране спровођење услуга уверавања засебног извештаја о заштити животне средине или извештаја о одрживом развоју на добровољној основи, па је самим тим и недовољно заступљено код анкетираних

предузећа која састављају и обелодањују један од ова два извештаја (за спровођење услуга уверавања определило се укупно 9 предузећа, и то она предузећа која извештај о одрживом развоју састављају у складу са *GRI* Смерницама. Према томе, можемо закључити да примена Смерница Глобалне иницијативе за извештавање у великој мери доприноси и већој опредељености предузећа да ангажују трећу страну ради спровођења услуга уверавања извештаја о одрживом развоју, што може значајно утицати на веродостојност и поузданост информација обелодањих у тим извештајима. Имајући у виду резултате спроведеног истраживања, и посебно чињеницу да код наших предузећа као форма извештавања о еколошким аспектима пословања још увек доминира обелодањивање квалитативних, уопштених информација у оквиру годишњег извештаја о пословању, потврђена је хипотеза да је извештавање о заштити животне средине од стране предузећа која послују у Републици Србији на ниском нивоу.

Полазећи од правног оквира заштите животне средине и система финансијског и нефинансијског извештавања у нашој земљи, као и од резултата спроведеног емпиријског истраживања, учињен је покушај конципирања модела извештавања о заштити животне средине применљивог у Републици Србији. Предложени модел извештавања подразумева обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у оквиру годишњег извештаја о пословању од стране великих правних лица и јавних друштава независно од величине, што је у складу са предлогом нове директиве Европске комисије, којом ће се од одређених великих предузећа захтевати обелодањивање релевантних и корисних информација о еколошким и друштвеним аспектима пословања у оквиру извештаја менаџмента, и која ће бити усвојена у предстојећем периоду. Поред тога, предлаже се да нефинансијске показатеље у оквиру годишњег извештаја о пословању, наша предузећа треба да обелодањују у складу са основном опцијом *GRI* Смерница за извештавање о одрживом развоју *G4*, имајући у виду да су ове Смернице применљиве не само за састављање извештаја о одрживом развоју, већ и за обелодањивање еколошких и друштвених перформанси пословања у оквиру годишњег извештаја или извештаја менаџмента (код нас означен као извештај о пословању). Иако су одређена предузећа у Републици Србији, према новом Закону о рачуноводству из 2013. године у обавези да обелодањују нефинансијске показатеље релевантне за одређену врсту пословне активности, информације о кадровским питањима и информације о улагањима у циљу заштите животне средине, да би предложени модел извештавања заживео у пракси, неопходно је даље радити на промовисању значаја ове врсте извештавања код нас, на већој информисаности и

упознавању са смерницама за извештавање, али и на увођењу одређених стимулативних мера за друштвено одговорна предузећа и предузећа која су препознала свој интерес у области извештавања о еколошким (и шире, друштвеним) аспектима пословања.

Списак закона, прописа и других докумената

Списак домаћих закона, прописа и других докумената

- 1) Закон о заштити животне средине (2004-2011), *Службени гласник РС*, бр. 135/04, 36/09, 36/09 – др. закон, 72/09 – др. закон и 43/11 – одлука УС.
- 2) Закон о интегрисаном спречавању и контроли загађивања животне средине (2004), *Службени гласник РС*, бр. 135/04.
- 3) Закон о једнообразном рачуноводству (1946), *Службени лист ФНРЈ*, бр. 94/46.
- 4) Закон о књиговодству (1976), *Службени лист СФРЈ*, бр. 58/76.
- 5) Закон о књиговодству (1981-1985), *Службени лист СФРЈ*, бр. 25/81 и 53/85.
- 6) Закон о књиговодству привредних организација (1965-1968), *Службени лист СФРЈ*, бр. 12/65 и 1/68.
- 7) Закон о књиговодству радних организација (1968), *Службени лист СФРЈ*, бр. 48/68, односно његове измене и допуне кроз Закон о књиговодству организација удруженог рада (1969-1976), *Службени лист СФРЈ*, бр. 56/69 и 6/76.
- 8) Закон о министарствима (2014), *Службени гласник РС*, бр. 44/14.
- 9) Закон о привредним друштвима (2011-2014), *Службени гласник РС*, бр. 36/11, 99/11 и 83/14 – др. закон.
- 10) Закон о процени утицаја на животну средину (2004-2009), *Службени гласник РС*, бр. 135/04 и 36/09.
- 11) Закон о рачуноводству (1989-1990), *Службени лист СФРЈ*, бр. 12/89 и 61/90.
- 12) Закон о рачуноводству (1993-1995), *Службени лист СРЈ*, бр. 18/93 и 12/95.
- 13) Закон о рачуноводству (1996-1999), *Службени лист СРЈ*, бр. 46/96 и 48/99.
- 14) Закон о рачуноводству (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/13.
- 15) Закон о рачуноводству и ревизији (2002-2004), *Службени лист СРЈ*, бр. 71/02 и *Службени гласник РС*, бр. 55/04.
- 16) Закон о рачуноводству и ревизији (2006-2009-2011), *Службени гласник РС*, бр. 46/06, 111/09 и 99/11 – др. закон.
- 17) Закон о ревизији рачуноводствених исказа (1996-1999), *Службени лист СРЈ*, бр. 30/96 и 48/99.
- 18) Закон о рударству (1995-2009), *Службени гласник РС*, бр. 44/95, 85/05 – др. закон, 101/05 – др. закон, 34/06 и 104/09.
- 19) Закон о стратешкој процени утицаја на животну средину (2004-2010), *Службени гласник РС*, бр. 135/04 и 88/10.
- 20) Закон о тржишту капитала (2011), *Службени гласник РС*, бр. 31/11.
- 21) Национална стратегија одрживог развоја (2005-2007), *Службени гласник РС*, бр. 55/05, 71/05-исправка и 101/07.
- 22) Одлука о једнообразном рачуноводству (1945), *Службени лист ДФЈ*, бр. 46/45.

- 23) Правилник о садржини годишњих извештаја о пословању предузећа која обављају експлоатацију минералних сировина за претходну календарску годину (2011), *Службени гласник РС*, бр. 7/11.
- 24) Трговачки закон за Краљевину Југославију из 1937. године, репринт, Финекс, Београд, 1993.
- 25) Уредба о књиговодству привредних организација (са законском снагом примене) са Упутством за примену контних планова привредних организација (1953-1954), *Службени лист ФНРЈ*, бр. 53/53 и 1/54.

Списак закона, прописа и других докумената из упоредног права, и рачуноводствених стандарда

- 1) AccountAbility (2008): *AA1000 Assurance Standard*, London & Washington.
- 2) Commission Recommendation of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies (2001/453/EC), *Official Journal of the European Communities*, Brussels.
- 3) Council Directive 96/61/EC of 24 September 1996 concerning integrated pollution prevention and control, *Official Journal of the European Communities*, Brussels.
- 4) Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003, *Official Journal of the European Union*, Luxembourg.
- 5) Directive 2006/46/EC of the European Parliament and of the Council of 14 June 2006, *Official Journal of the European Union*, Strasbourg.
- 6) Directive 2010/75/EU of the European Parliament and of the Council of 24 November 2010 on industrial emissions (integrated pollution prevention and control), *Official Journal of the European Union*, Strasbourg.
- 7) Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statement and related reports of certain types of undertakings, *Official Journal of the European Union*, Brussels.
- 8) GRI (2006): *Sustainability Reporting Guidelines, Version 3*, Amsterdam.
- 9) GRI (2011): *Sustainability Reporting Guidelines, Version 3.1*, Amsterdam.
- 10) GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Reporting Principles and Standard Disclosure*, Amsterdam.
- 11) GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Implementation Manual*, Amsterdam.
- 12) IAASB (1998): *International Auditing Practice Statement 1010 – The Consideration of Environmental Matters in an Audit of Financial Statement*, New York.
- 13) IAASB (2013): *International Standard on Assurance Engagements 3000 – Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, New York.
- 14) IASB (2009): *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized entities*, London.
- 15) IASB (2010): *Conceptual Framework for Financial Reporting*, London.

- 16) IASB (2010): *IFRS Practice Statement Management Commentary*, London.
- 17) IASB (2014): International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as issued at 1 January 2014, London.
- 18) IIRC (2013): *International Integrated Reporting Framework*, London.
- 19) Regulation (EC) No. 1221/2009 of the European Parliament and of the Council of 25 November 2009 on the voluntary participation by organisations in a Community eco-management and audit scheme (EMAS), Official Journal of the European Union, Strasbourg.
- 20) Regulation (EC) No. 166/2006 of the European Parliament and of the Council of 18 January 2006 concerning the establishment of a European Pollutant Release and Transfer Register, *Official Journal of the European Union*, Strasbourg.

Списак литературе

- 1) Андрић, М.; Крсмановић, Б.; Јакшић, Д. (2004): *Ревизија – теорија и пракса*, IV измењено и допуњено издање, Суботица 2004.
- 2) Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2013): Integrated Reporting – Herausforderungen für die Finanzberichterstattung, *Betriebs-Berater*, vol. 68, no. 15, стр. 875-882.
- 3) Association of Chartered Certified Accountants; Accountability (2004): *The Future of Sustainability Assurance – ACCA Research Report no. 86*, <http://www.accountability.org/images/content/1/2/121/FOSA%20-%20Full%20Report.pdf>.
- 4) Атанацковић, У. (2011): Друштвено одговорно пословање као савремени концепт бизниса, Комуникације, *Школа бизниса*, бр. 1, стр. 143-148.
- 5) Accountability (2012): *The AA1000 Standards*, прегледано 26.06.2014, <http://www.accountability.org/standards/index.html>.
- 6) Barkemeyer, R.; Holt, D.; Preuss, L.; Tsang, S. (2011): *What Happened to the 'Development' in Sustainable Development? Business Guidelines Two Decades After Brundtland*, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/sd.521/full>.
- 7) Bartolomeo, M. (1995): *Environmental Performance Indicators in Industry*, Nota di lavoro 41/95. Fondazione ENI Enrico Mattei, Milan, Italy.
- 8) Bartolomeo, M.; Bennett, M.; Bouma, J. J.; Heydkamp, P.; James, P.; Walle, F. de; Wolters, T. (1999): *Eco-Management Accounting*, Kluwer Academic Publishers, The Netherlands.
- 9) Bedenik, N. O.; Labaš, D. (2011): Role of Corporate Social Responsibility (CSR) in Business Planning and Practice of Croatian Companies, *Tržište*, vol. 23, no. 2, стр. 143-164.
- 10) Beiersdorf, K. (2012): *Nachhaltigkeit in der Unternehmensberichterstattung – Erfordernis und Stand der Integration des Nachhaltigkeitskonzepts in die externe Finanzberichterstattung nach IFRS und Ansätze zur Ermittlung eines nachhaltigen Gewinns*, Metropolis-Verlag, Marburg.
- 11) Berman, S. L.; Wicks, A. C.; Kotha, S.; Jones, T. M. (1999): Does Stakeholder Orientation Matter? The Relationship between Stakeholder Management Models and Firm Financial Performance, *Academy of Management Journal*, vol. 42, no. 5, стр. 488-506.
- 12) Berndt, T.; Bilolo, C.; Müller, L. (2014): International Integrated Reporting Framework: Leitfaden für eine moderne Unternehmensberichterstattung?, *Betriebs-Berater*, vol. 69, no. 7, стр. 363-367.
- 13) Berrone, P.; Gomez-Mejia, L. R. (2009): Environmental performance and executive compensation: an integrated agency-institutional perspective, *Academy of Management Journal*, vol. 52, no. 1, стр. 103-126.
- 14) Behncke, N.; Touré, A.; Hoffmann, T. (2013): Das Framework zum Integrated Reporting auf der Zielgeraden? – Anmerkungen deutscher Organisationen zum Consultation Draft des IIRC, *Die Wirtschaftsprüfung*, vol. 66, no. 21, стр. 1047-1054.
- 15) Blab, D. (2014): *Die Anwendung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als funktionales Element einer Neuordnung der öffentlichen Verwaltung – Eine*

- konzeptionelle und normative Analyse am Beispiel von Natur- und Kulturgütern*, JOSEF EUL VERLAG GmbH, Lohmar – Köln 2014.
- 16) Blab, D.; Spasić, D.; Stojanović, M. (2014): Sustainability Reporting in accordance to the G4 Guidelines of the Global Reporting Initiative, *Ecologica*, vol. 21, no. 74, стр. 198-203.
 - 17) Blab, D.; Stojanović, M. (2013): The Application of the GRI Guidelines in the Public Sector, Proceedings of the International Conference: *International Dialogue: East-West*, PVU International Slavic Institute G.R. Derzhavin Sveti Nikole, Sveti Nikole, Macedonia, 19-20 April 2013, стр. 505-509.
 - 18) Blab, D.; Stojanović, M. (2014): On the road to the Integrated Reporting, Proceedings of the 3rd International Business Conference: *How to Prosper Until 2020? Business and Social Challenges of the Modern World*, School of Economics Celje, High Business School, Celje, Slovenia, 15 May 2014, стр. 197-202.
 - 19) Blowfield, M.; Murray, A. (2011): *Corporate Responsibility*, 2nd edition, Oxford University Press Inc., New York, United States.
 - 20) Bogovac, B. (2013): *Integrirano korporativno izveštavanje: „Vruća“ tema za preduzeća i investitore*, *Biznis & Finansije*, прегледано: 24.02.2014 <http://bif.rs/2013/06/integrirano-korporativno-izvestavanje-vruca-tema-za-preduzeca-i-investitore/>.
 - 21) Boiral, O. (2013): Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 26, no. 7, стр. 1036-1071.
 - 22) Bond, E. (2003): The Kyoto Protocol, прегледано: 17.10.2013, http://climatechange.sea.ca/kyoto_protocol.html.
 - 23) Бонић, Љ.; Стојановић, М. (2013): Извештавање о ограниченом прегледу Извештаја о одрживом развоју, *Рачуноводство*, вол. 57, бр. 7-8, стр. 51-60.
 - 24) Brine, M.; Brown, R.; Hackett, G. (2007): Corporate social responsibility and financial performance in Australian context, *Economic Roundup*, no. Autumn 2007, стр. 47-58.
 - 25) Brown, J.; Fraser, M. (2006): Approaches and Perspectives in Social and Environmental Accounting: an Overview of the Conceptual Landscape, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, no. 2, стр. 103-117.
 - 26) Brueckner, M.; Pforr, C. (2011): Global Environmental Issues, Proceedings: *Theory and Practice of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, стр. 73-88.
 - 27) BSI Group (б.г.): *BS OHSAS 18001 Health and Safety Management – FEATURES AND BENEFITS*, <http://www.bsigroup.com/Documents/bs-ohsas-18001/resources/BSI-BSOHSAS18001-Features-and-Benefits-UK-EN.pdf>.
 - 28) Busch, T.; Hoffmann, V. H. (2011): How Hot Is Your Bottom Line? Linking Carbon and Financial Performance, *Business & Society*, vol. 50, no. 2, стр. 233-265.
 - 29) Butt, M. E. (2002): *Die Ausweitung der Rechts auf Umwelthinformation durch die Aarhus-Konvention*, Ibidem-Verlag, Stuttgart.
 - 30) van Staden, C. J.; Hooks, J. (2007): A comprehensive comparison of corporate environmental reporting and responsiveness, *The British Accounting Review*, vol. 39, no. 3, стр. 197-210.

- 31) Victoria Consulting (б.г.): *EMAS (Eco-Management and Audit Scheme)*, прегледано: 28.08.2014, http://victoriaconsulting.co.rs/index.php?option=com_content&view=article&id=67&Itemid=1.
- 32) Wagner, M. (2005): How to reconcile environmental and economic performance to improve corporate sustainability: corporate environmental strategies in the European paper industry, *Journal of Environmental Management*, vol. 76, no. 2, стр. 105-118.
- 33) Wagner, M.; van Phu, N.; Azomahou, T.; Wehrmeyer, W. (2002): The relationship between the environmental and economic performance of firms: an empirical analysis of the European paper industry, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 9, no. 3, стр. 133-146.
- 34) Waddock, S. (2004): Creating Corporate Accountability: Creating Corporate Accountability: Foundational Principles to Make Corporate Citizenship Real, *Journal of Business Ethics*, vol. 50, no. 4, стр. 313-327.
- 35) Walton, J. (2000): Should monitoring be compulsory within voluntary environmental agreements?, *Sustainable Development*, vol. 8, no. 3, стр. 146-154.
- 36) Wangombe, D. K. (2013a): Multi-Theoretical Perspective of Corporate Environmental Reporting: A Literature Review, *Review of Integrative Business & Economics Research*, vol. 2, no. 2, стр. 655-671.
- 37) Wangombe, D. K. (2013b): Exploring The Meaning And Elements Of “High Quality Corporate Environmental Reporting”, *Proceedings of the Clute Institute International Academic Conference*, Paris, France, 9-11 June 2013, стр. 597-609.
- 38) Wartick, S. L.; Cochran, P. L. (1985): The Evolution of The Corporate Social Performance Model, *Academy of Management Review*, vol. 10, no. 4, стр. 758-769.
- 39) Wood, D. J. (1991): Corporate Social Performance Revisited, *Academy of Management Review*, vol. 16, no. 4, стр. 691-718.
- 40) World Commission on Environment and Development (1987): *Our Common Future*, <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>.
- 41) Вукасовић, В. (2003): Међународноправно регулисање правана на адекватну животну средину, *Међународни проблеми*, вол. 55, бр. 1, стр. 89-103.
- 42) Вучинић, Н. (2001): *Основи људских права и слобода*, CID, Подгорица.
- 43) Wheeler, D.; Elkington, J. (2001): The End of The Corporate Environmental Report? – Or The Advent of Cybernetic Sustainability Reporting and Communication, *Business Strategy and the Environment*, vol. 10, no. 1, стр. 1-14.
- 44) Gavrić, M. (2006): *Implementacija Protokola o registrima ispuštanja i prenosa zagađujućih materija u Republici Srbiji*, Regional Environmental Center, http://www.sepa.gov.rs/download/PRTR_Nactr_izvestaja.pdf.
- 45) Garriga, E.; Melé, D. (2012): Corporate Social Responsibility Theories, *Proceedings: Corporate Social Responsibility – Critical Perspectives on Business and Management – CSR History and Concepts*, Routledge, Taylor & Francis Group, London and New York, стр. 431-461.
- 46) Гасми, Г.; Костић, М. (2010): Лисабонски уговор о ЕУ и корпоративна друштвена еколошка одговорност, *Право и привреда*, vol. 47, no. 7-9, стр. 350-360.

- 47) Godschalk, S. K. (2008): Does Corporate Environmental Accounting Make Business Sense?, Proceedings: *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*, Springer Science + Business Media B.V., vol. 24, стр. 249-265.
- 48) Gray, R. (2008): Social and Environmental Accounting and Reporting: From Ridicule to Revolution? From Hope to Hubris? – A personal Review of the Field, *Issues in Social and Environmental Accounting*, vol. 2, no. 1, стр. 3-18.
- 49) Gray, R.; Owen, D.; Adams, C. (1996): *Accounting & Accountability – Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall Europe.
- 50) GRI (2014): *About GRI, What is GRI?*, прегледано 18.02.2014, <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-GRI/Pages/default.aspx>.
- 51) GRI (2014): *Sustainability Disclosure Database – GRI Reports List*, прегледано 09.04.2014, <http://database.globalreporting.org/pages/about>.
- 52) Griffin, J. J.; Mahon, J. F. (1997): The Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance Debate – Twenty-Five Years of Incomparable Research, *Business & Society*, vol. 36, no. 1, стр. 5-31.
- 53) Günther, E.; Günther, T.; Hoppe, H. (2004): *Are environmental aspects value drivers for companies? A review of empirical studies*, Technische Universität Dresden, Fakultät Wirtschaftswissenschaften.
- 54) Daković, M. G. (2006): Kvalitativne odlike finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima, *Preduzetnička ekonomija*, vol. 12, стр. 184-194.
- 55) Darnall, N.; Gallagher, D. R.; Andrews, R. N. L. (2001): ISO 14001: Greening management systems, Proceedings: *Greener Manufacturing and Operations: From Design to Delivery and Back*, Greenleaf Publishing, стр. 178-190.
- 56) Dahlsrud, A. (2008): How Corporate Social Responsibility is Defined: an Analysis of 37 Definitions, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 15, no. 1, стр. 1-13.
- 57) de Villiers, C.; Naiker, V.; van Staden, C. J. (2011): The Effect of Board Characteristics on Firm Environmental Performance, *Journal of Management*, vol. 37, no. 6, стр. 1636-1663.
- 58) Делегација Европске уније у Републици Србији (б.г./а): Пројекат „Спровођење закона у области контроле индустријског загађења (IPPC), спречавања хемијских удеја (Seveso) и успостављање EMAS система“ – EMAS, прегледано: 28.08.2014, <http://ippcserbia.org/srp/simp/emas.html>.
- 59) Делегација Европске уније у Републици Србији (б.г./б): Пројекат „Спровођење закона у области контроле индустријског загађења (IPPC), спречавања хемијских удеја (Seveso) и успостављање EMAS система“ – IPPC-IED, прегледано: 29.08.2014, <http://ippcserbia.org/srp/simp/ippc-ied.html>.
- 60) Deloitte (2014): *Conceptual Framework – Comprehensive IASB Project, Background*, прегледано 22.01.2014, <http://www.iasplus.com/en/projects/%20major/conceptual-framework-iasb>.
- 61) Derville Gallicano, T. (2011): A Critical Analysis of Greenwashing Claims, *Public Relations Journal*, vol. 5, no. 3, <http://dev.prsa.org/Intelligence/PRJournal/Documents/2011Gallicano.pdf>, стр. 1-21.

- 62) Dixon, R.; Mousa, G. A.; Woodhead, A. (2005): The Role of Environmental Initiatives in Encouraging Companies to Engage in Environmental Reporting, *European Management Journal*, vol. 23, no. 6, стр. 702-716.
- 63) Дмитровић Шапоња, Љ. (2011): Међузависност квалитета корпоративног управљања и финансијских извештаја, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања - изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 202-223.
- 64) Дмитровић Шапоња, Љ.; Милутиновић, С. (2010): Могућности унапређења квалитета финансијског извештавања у Србији, Зборник радова: *Могућности и органичења развоја рачуноводствене професије у Србији*, 41. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 27-29. мај, 2010. године, стр. 71-95.
- 65) Дмитровић Шапоња, Љ.; Раковачки Тубић, С. (2010): Рачуноводство и заштита животне средине, Зборник радова: *Улога финансијске и рачуноводствене професије у превазилажењу кризе у реалном и финансијском сектору*, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Врућица, 23-25. септембар 2010. године, стр. 105-136.
- 66) Dobler, M.; Hettich, S. (2007): Geplante Änderungen der Rahmenkonzepte von IASB und FASB – Konzeption, Vergleich, Würdigung, *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, vol. 2, no. 1, стр. 29-36.
- 67) Домазет, С. (2010): Прописи Републике Србије у области заштите животне средине, Зборник радова: *Аналитички инструменти у области животне средине*, Сремска Каменица 2010, стр. 33-63.
- 68) Donaldson, T.; Preston; Lee E. (1995): The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, стр. 65-91.
- 69) Dutta, S.; Dutta, U. K.; Das, S. (2011): *Triple Bottom Line Reporting: an innovative accounting initiative*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1998716.
- 70) Ђукановић, М. (1996): *Животна средина и одрживи развој*, Елит Београд 1996.
- 71) Ђурић Кузмановић, Т.; Вуковић, М. (2010): Друштвена одговорност компанија у Србији у условима светске кризе, *Школа бизниса Висока пословна школа струковних студија у Новом Саду*, бр. 3, стр. 32-40.
- 72) Ђурић, М.; Филиповић, Ј. (2007): *Модел друштвене одговорности предузећа*, Зборник радова са 34. Националне конференције о квалитету, Крагујевац, 08-11. мај 2007. године, <http://www.cqm.rs/2007/pdf/34/67.pdf>.
- 73) Eberstadt, N. N. (1973): What History Tells Us About Corporate Responsibility, *Business and Society Review/Innovation*, no. 7, стр. 76-81.
- 74) Европска комисија (2012): *Извештај о напретку Србије за 2012. годину*, Брисел, http://www.seio.gov.rs/upload/documents/eu_dokumenta/godisnji_izvestaji_ek_o_napr_etku/izve%C5%A1taj_napretku_2012.pdf.
- 75) Европска комисија (2013): *Извештај о напретку Србије за 2013. годину*, Брисел, http://www.europa.rs/upload/2014/izvestaj_ek_2013.pdf.
- 76) Европски покрет у Србији (2010): *Водич кроз ЕУ политике – Животна средина*, <http://www.emins.org/sr/publikacije/knjige/11-vodic-kroz-eu-politike-zivotna-sredina.pdf>.

- 77) Elkington, J. (1999): *Cannibals With Forks. The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing Limited, United Kingdom.
- 78) Elliott, B.; Elliott, J. (2006): *Financial Accounting and Reporting*, 10th edition, Prentice Hall, Financial Times, UK.
- 79) Elsayed, K.; Paton, D. (2005): The impact of environmental performance on firm performance: statis and dynamic panel data evidence, *Structural Change and Economic Dynamics*, vol. 16, no. 3, стр. 395-412.
- 80) Erb, C.; Pelger, C. (2013): Auf dem Weg zum neuen Rahmenkonzept der IFRS-Rechnungslegung – Darstellung und Würdigung des Diskussionspapiers DP/2013/1 des IASB, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, no. 11, стр. 517-524.
- 81) Ерић, Д. (2014): Потреба за стратегијским реструктурирањем у области заштите животне средине, *Ecologica*, вол. 21, бр. 74, стр. 105-109.
- 82) Ernst&Young (2011): *Turn risks and opportunities into results – Exploring the top 10 risks and opportunities for global organizations*, *Global report*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_top_10_risks_and_opportunities_for_global_organizations/\\$FILE/Business%20Challenge%20main%20report-%20SCORED.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_top_10_risks_and_opportunities_for_global_organizations/$FILE/Business%20Challenge%20main%20report-%20SCORED.pdf).
- 83) Euro Quality Standard (б.г.): *ISO 9001 – Sistem menadžmenta kvalitetom*, прегледано: 30.05.2013, <http://www.eurostandard.rs/sistem-menadzmenta-kvalitetom-iso-9001/>.
- 84) European Commission (б.г.): *Sustainable Development*, прегледано: 02.11.2013, <http://ec.europa.eu/environment/eussd/>.
- 85) European Commission (2010): *EMAS – Factsheet, EMAS III: A premium management instrument*, http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/factsheet/fs_EMAS2to3.pdf.
- 86) European Commission (2013a): The Aarhus Convention, прегледано: 18.10.2013, <http://ec.europa.eu/environment/aarhus/>.
- 87) European Commission (2013b): *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large companies and groups*, Strasbourg, прегледано 02.04.2014, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0207&from=EN>.
- 88) European Commission (2014a): *Statement – Disclosure of non-financial information by certain large companies: European Parliament and Council reach agreement on Commission proposal to improve transparency*, Brussels, прегледано: 01.04.2014, http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-29_de.htm?locale=en.
- 89) European Commission (2014b): *About EMAS*, прегледано 27.03.2014, http://ec.europa.eu/environment/emas/about/index_en.htm.
- 90) European Commission (2014c): *The Industrial Emissions Directive, Summary of Directive 2010/75/EU on industrial emissions (integrated pollution prevention and control)*, прегледано: 31.03.2014, <http://ec.europa.eu/environment/air/pollutants/stationary/ied/legislation.htm>.
- 91) European Commission (2014d): *Non-Financial Reporting*, прегледано 15.04.2014, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/non-financial_reporting/index_en.htm.

- 92) Euclid Network; Centar za razvoj neprofitnog sektora; Edukativni centar Roma; Urban-In (2011): *Uvod u društveno odgovorno poslovanje i korporativnu filantropiju*, http://www.crnps.org.rs/wp-content/uploads/Brifing-003_serb_web.pdf.
- 93) Ecotopia (2014): *EU – Izazovi i perspektive Srbije u oblasti životne sredine 2013*, прегледано: 29.08.2014, http://www.ecotopia.rs/active/sr-latin/home/projects/eu_izazovi_i_perspektive_srbije_u_oblasti_zivotne_sredine_2013.html.
- 94) Eccles, R. G.; Krzus, M. P.; Watson, L. A. (2012): *Integrated Reporting Requires Integrated Assurance*, Proceedings: *Effective Auditing for Corporates – Key Developments in Practice and Procedures*, Bloomsbury Information Ltd, London, стр. 161-177.
- 95) Живковић, М.; Миленковић, М. (2012): Значај процене утицаја за урбанистичко планирање, Зборник радова: *Екологија и право*, Институт за упоредно право, Правни факултет Универзитета Унион у Београду, Београд, стр. 184-210.
- 96) Завод за заштиту природе Србије (б.г.): Међународне конвенције, прегледано: 27.08.2014, http://www.zzps.rs/novo/index.php?jezik=la&strana=propisi_medjunarodne_konvencije.
- 97) Zeff, S. A. (2012): The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces, *The Accounting Review*, vol. 87, no. 3, стр. 807-837.
- 98) IASB (2010): *Exposure Draft ED/2010/2, Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, London, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMar10/Documents/EDConceptualFrameworkMar10.pdf>.
- 99) IASB (2012): *Conceptual Framework, Project set-up*, прегледано 21.01.2014, <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework.aspx>.
- 100) IASB (2013): *Discussion Paper DP/2013/1, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, London, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/\\$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-IFRS-A-Review-of-the-Conceptual-Framework-for-Financial-Reporting-DP-July-2013/$FILE/EY-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf).
- 101) Ивановић-Ђукић, М. (2011): Промовисање друштвено одговорног пословања предузећа у Србији, *Социологија*, vol. 53, no. 1, стр. 21-42.
- 102) Ilinitch, A. Y.; Soderstrom, N. S.; Thomas, T. E. (1998): Measuring corporate environmental performance, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 17, no. 4-5, стр. 383-408.
- 103) IIRC (2010): *Press Release Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC)*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/03/Press-Release1.pdf>.
- 104) IIRC (2011): *Towards Integrated Reporting - Communicating Value in the 21st Century*, http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.
- 105) IIRC (2013): *Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/Consultation-Draft/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework.pdf>.

- 106) IIRC (2014): *Assurance on <IR>: an introduction to the discussion*, <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2014/07/Assurance-on-IR-an-introduction-to-the-discussion.pdf>.
- 107) International Institute for Sustainable Development (2010): *Sustainable Development: From Brundtland to Rio 2012*, United Nations Headquarters, New York, http://www.un.org/wcm/webdav/site/climatechange/shared/gsp/docs/GSP1-6_Background%20on%20Sustainable%20Devt.pdf.
- 108) International Organization for Standardization (2009a): *Selection and use of the ISO 9000 family of standards*, http://www.iso.org/iso/iso_9000_selection_and_use-2009.pdf.
- 109) International Organization for Standardization (2009b): *Environmental management, The ISO 14000 family of International Standards*, http://www.iso.org/iso/theiso14000_family_2009.pdf.
- 110) International Organization for Standardization (2010a): *ISO 26000 Social Responsibility, ISO 26000 Project Overview*, http://www.iso.org/iso/iso_26000_project_overview.pdf.
- 111) International Organization for Standardization (2010b): *ISO 26000 Social Responsibility, Discovering ISO 26000*, http://www.iso.org/iso/discovering_iso_26000.pdf.
- 112) International Organization for Standardization (2014): *ISO Survey 2013*, прегледано: 15.09.2014, <http://www.iso.org/iso/home/standards/certification/iso-survey.htm>.
- 113) International Union for Conservation of Nature and Natural Resources (1980): *World Conservation Strategy*, <http://data.iucn.org/dbtw-wpd/edocs/WCS-004.pdf>.
- 114) IFAC (2013): *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, прегледано 18.06.2014, <http://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-assurance-engagements-isae-3000-revised-assurance-enga>.
- 115) Јовановић, Л.; Јовановић, Ђ.; Живковић, Т. (2014): Значај примене Архуске конвенције у Републици Србији, *Ecologica*, вол. 21, бр. 74, стр. 191-197.
- 116) Јовашевић, А. (2012): Право на информисање о животној средини – међународни стандарди и право Србије, *Теме*, Универзитет у Нишу, вол. 36, бр. 2, стр. 723-739.
- 117) James, P. (1994): Business environmental performance measurement, *Business Strategy and the Environment*, vol. 3, no. 2, стр. 59-67.
- 118) Jasch, C. (2009): Environmental and Material Flow Cost Accounting. Principles and Procedures, Proceedings: *Eco-Efficiency in Industry and Science*, Springer Science+ Business Media B.V.
- 119) Judge, W. Q.; Douglas, T. J. (1998): Performance implications of incorporating natural environmental issues into the strategic planning process: an empirical assessment, *Journal of Management Studies*, vol. 35, no. 2, стр. 241-262.
- 120) Jung, E. J.; Kim, J. S.; Rhee, S. K. (2001): The measurement of corporate environmental performance and its application to the analysis of efficiency in oil industry, *Journal of Cleaner Production*, vol. 9, no. 6, стр. 551-563.

- 121) Yongvanich, K.; Guthrie, J. (2006): An Extended Performance Reporting Framework for Social and Environmental Accounting, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, стр. 309-321.
- 122) Kajüter, P. (2014): Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den G4-Leitlinien der GRI, *Die Wirtschaftsprüfung*, vol. 67, no. 12, стр. 599-607.
- 123) Kajüter, P.; Hannen, S. (2014): Integrated Reporting nach dem Rahmenkonzept des IIRC, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 14, no. 2, стр. 75-81.
- 124) Kaplan, R. S.; Norton, D. P. (1992): The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, vol. 70, no. 1, стр. 71-79.
- 125) Кнежевић, Г.; Костић, М. (2011): Улога World Wide Web технологије у извештавању о еколошкој одговорности, Зборник радова: *Унапређење конкурентности јавног и приватног сектора умрежавањем компетенција у процесу европских интеграција Србије*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, стр. 459-476.
- 126) Kolk, A. (2004): A decade of sustainable reporting: developments and significance, *International Journal of Environment and Sustainable Development*, vol. 3, no. 1, стр. 51-64.
- 127) Komaran, R. (2011): *Corporate Social Responsibility: Time for a Stock Take*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1867901.
- 128) Kostić, M. (2005): The Right of Access to Environmental Information in the Sense of the Aarhus Convention – European Streams and Legal Framework in Serbia and Montenegro, Dissertation, Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder).
- 129) Костић, М. (2007): *Право на приступ информацији о животној средини у Европској унији*, <http://www.singipedia.com/content/845-Pravo-na-pristup-informaciji-o-ivotnoj-sredini-u-Evropskoj-Uniji>.
- 130) Костић, М. (2008): *Утицај Архуске конвенције на статус проблема и правни третман заштите животне средине у Европској унији*, <http://www.singipedia.com/content/851-Uticaj-Arhuske-konvencije-na-status-problema-i-pravni-tretman-zatite-ivotne-sredine-u-Evropskoj-Uniji>.
- 131) Костић, М. (2009): Заштита животне средине и људска права, Зборник радова: *Синергија 2009*, 1. Научни скуп са међународним учешћем, Универзитет Синергија, Бијељина, 5-6. март 2009. године, стр. 217-222.
- 132) KPMG (2008): *Briefing on Revised AccountAbility Assurance Standard (AA1000AS) for Sustainability reporting*, [http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Feb09_Agenda_Item_19\(a\).4_AUASB-New_AA_1000_Briefing.pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Feb09_Agenda_Item_19(a).4_AUASB-New_AA_1000_Briefing.pdf).
- 133) KPMG (2013): *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.pdf>.
- 134) KPMG Deutschland (2014): *Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten*, прегледано 16.06.2014, <http://www.kpmg.com/DE/de/themen/nachhaltigkeit/Seiten/Pruefung-Nachhaltigkeitsberichte.aspx>.

- 135) Крчац, К. (2007): Проблем нарави и одговорности корпорације, Зборник радова: *Увод у пословну етику и корпорацијску друштвену одговорност*, Мате д.о.о. Загреб, стр. 315-343.
- 136) Крстић, Б. (2006): Мерење неких димензија нефинансијских перформанси предузећа, *Економске теме*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, вол. 44, бр. 1-2, стр. 277-283.
- 137) Крстић, Б.; Домазет, С.; Стојановић, М. (2013): Извештавање о еколошким аспектима пословања предузећа као део извештавања о одрживом развоју, *Ecologica*, вол. 20, бр. 71, стр. 387-392.
- 138) Крстић, Б.; Јовановић, С. (2007): Перформансе еколошког производа у функцији заштите потрошача и конкурентске предности предузећа, *Економске теме*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, вол. 45, бр. 1, стр. 275-290.
- 139) Крстић, Б.; Јовановић, С.; Станишић, Т.; Стојановић, М. (2012): Државна помоћ – инструмент за заштиту животне средине у Европској унији и Србији, *Економске теме*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, вол. 50, бр. 2, стр. 205-220.
- 140) Крстић, Б.; Секулић, В. (2007): *Управљање перформансама предузећа*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш.
- 141) Крстић, Б.; Стојановић, М.; Станишић, Т. (2012): Оквири мерења еколошких перформанси: компаративни приступ, *Зборник радова са 15. DQM Међународне конференције „Управљање квалитетом и поузданошћу ICDQM-2012“*, Београд, јун 28-29. јун 2012. године, стр. 216-222.
- 142) Крстић, Ј. (2002): *Инструменти финансијско-рачуноводственог извештавања (приступ ex post и ex ante)*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш.
- 143) Крстић, Ј. (2004): Проширено финансијско извештавање у функцији креирања инвестиционог поверења, *Економика предузећа*, вол. 52, бр. 3-4, стр. 85-89.
- 144) Крстић, Ј. (2011): Комплексност финансијских извештаја и ризици финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 31-48.
- 145) Крстић, Ј.; Спасић, Д. (1999): Глобализација привредних токова и национално рачуноводствено извештавање, Зборник радова: *Рачуноводство, ревизија и пословне финансије у новом привредном систему*, 3. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Врућица, 7-9. октобар 1999. године, стр. 39-55.
- 146) Krstić, B.; Stojanović, M.; Stanišić, T. (2012): Sustainability Reporting in Order to Improve Companies' Socially Responsible Practices, Proceedings: *Nauka-biznes-obrazovanje: Problemi i perspektivi kompetentnogovogovzajmodejstvija*, Uljanovskii gosudarstvennij Universitet – Institut ekonomiki i biznisa, Uljanovsk, Russia, 22 October 2012, стр. 142-146.
- 147) Krstić, J.; Stojanović, M. (2010): Environmental Reporting – Regulation and Disclosure Practice, Proceedings: *The Challenges of Economic Science and Practice in the 21st Century*, University of Niš, Faculty of Economics, Niš, 14-15 October 2010, стр. 443-457.
- 148) Лалевић-Филиповић, А.; Лакићевић, М. (2011): Утицај тржишта капитала на квалитет финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског*

- извештавања – изазови, перспективе и ограничења, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 65-88.
- 149) Larcker, D. F.; Richardson, S. A.; Tuna, I. A. (2005): *How Important is Corporate Governance?*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=595821.
- 150) Lorson, P.; Kern, T.; McGuigan, N. (2014): Integrated Reporting: Ein Beitrag zur Transparenz und Richtungsfindung, *Zeitschrift für Corporate Governance*, vol. 9, no. 3, стр. 127-136.
- 151) Madex, R. L. (2000): *International Encyclopedia of Human Rights – freedoms, abuses and remedies*, CQ Press, Washington D.C.
- 152) Малинић, С. (2013): Интегрисано извештавање предузећа, Зборник радова: *Рачуноводствено регулаторно окружење: подстицај или ограничење привредног раста*, 44. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 23-25. мај, 2013. године, стр. 21-42.
- 153) Малинић, С.; Савић, Б. (2011): Трансформација корпоративног извештавања – од финансијског ка пословном извештавању, *Економски хоризонти*, вол. 13, бр. 1, стр. 105-124.
- 154) Manetti, G.; Becatti, L. (2009): Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence, *Journal of Business Ethics*, vol. 87, no. 1, стр. 289-298.
- 155) Maniora, J. (2013): Der GRI G4 Standard – Synergie oder Antagonismus zum IIRC-Rahmenwerk? – Erste empirische Ergebnisse über das Anwendungsverhältnis beider Rahmenwerke, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 10, стр. 479-489.
- 156) Мариновић, Н. (б.г.): *Увод у друштвено одговорно пословање*, SMart Kolektiv, <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/timber/meetings/06-csr-marinovic.pdf>.
- 157) Марковић, Д. Ж.; Илић, Б. Б.; Ристић, Ж. Л. (2012): *Еколошка економија*, Етностил, Београд.
- 158) Marom, I. Y. (2006): Toward a Unified Theory of the CSP-CFP Link, *Journal of Business Ethics*, vol. 67, no. 2, стр. 191-200.
- 159) Mahajan, P. (2011): *Corporate Social Responsibility: A New Wave in Corporate Governance*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1840601.
- 160) Mahmoud, A. (2010): The Effects of ISOs Systems Implementation on an Employee's Behavior (Lokma Group as Case Study) 2010, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2028577.
- 161) Милутиновић, С. (2014): Степен конвергенције рачуноводствене регулативе у Србији са међународном регулативом, Зборник радова: *Рачуноводство и менаџмент приватног и јавног сектора*, 45. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 22-24. мај 2014. године, стр. 123-148.
- 162) Милојевић, Д. С. (2006): *Ревизија финансијских извештаја*, Факултет за трговину и банкарство, Београдска банкарска академија, Београд.
- 163) Mitchell, M.; Curtis, A.; Davidson, P. (2007): Can the „triple bottom line“ concept help organisations respond to sustainability issues?, Proceedings of the 5th Australian Stream Management Conference: *Australian rivers: making a difference*, Charles Sturt

- University, Institute for Land, Water and Society, Thurgoona, Australia, Albury, New South Wales, 21-25 May 2007, стр. 270-275.
- 164) Moir, L. (2001): What do we mean by corporate social responsibility?, *Corporate Governance*, vol. 1, no. 2, стр. 16-22.
- 165) Moneva, J. M.; Archel, P.; Correa, C. (2006): GRI and the camouflaging of corporate unsustainability, *Accounting Forum*, vol. 30, no. 2, стр. 121-137.
- 166) Mongrut, S.; Chang, J. T. (2008): A Framework for Environmental Reporting Through Financial Statements, *Académicos Tecnológico de Monterrey Campus Querétaro*, vol. 3, no. 5, стр. 81-98.
- 167) Müller, S.; Stawinoga, M. (2013a): Der neue G 4.0 Leitfadens der Global Reporting Initiative: Vergleich zum G 3.1 Leitfadens und zum Rahmenkonzeptentwurf des International Integrated Reporting Council, *Praxis der internationalen Rechnungslegung*, vol. 9, no. 9, стр. 271-276.
- 168) Müller, S.; Stawinoga, M. (2013b): Integrierte Berichterstattung: Aufstellung und Prüfung eines integrierten Berichts vor dem Hintergrund aktueller Verlautbarungen des IIRC, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, vol. 13, no. 6, стр. 303-309.
- 169) McWilliams, A.; Siegel, D. (2000): Corporate social responsibility and financial performance: correlations or misspecification?, *Strategic Management Journal*, vol. 21, no. 5, стр. 603-609.
- 170) Надић, Д. (2011): Одрживи развој и принципи одрживог развоја у стратешким документима Републике Србије, *Годишњак*, бр. 6, Факултет политичких наука, Београд, стр. 213-224.
- 171) Надић, Д.; Мићић, Н.; Крстић, З. (2014): Корпоративна еколошка одговорност – нови моменти у еколошкој политици Србије, *Ecologica*, вол. 21, бр. 74, стр. 351-356.
- 172) Nehrt, C. (1996): Timing and intensity effects in environmental investments, *Strategic Management Journal*, vol. 17, no. 7, стр. 535-547.
- 173) Nolan, J. (2007): *Corporate Accountability and Triple Bottom Line Reporting: Determining the Material Issues for Disclosure*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=975414.
- 174) Owen, D. (2005): CSR after Enron: A Role for the Academic Accounting Profession?, *European Accounting Review*, vol. 14, no. 2, стр. 395-404.
- 175) Organization for Economic Co-operation and Development (2011): *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>.
- 176) Othman, R.; Ameer, R. (2009): Corporate social and environmental reporting: Where are we heading? A survey of the literature, *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 6, no. 4, стр. 298-320.
- 177) Office for Official Publications of the European Communities (2001): *Guidance on the EMAS Environmental Statement*, <http://idec.gr/etiv/documents/Guidance%20on%20the%20EMAS%20environmental%20statement.pdf>.
- 178) Palačić, D.; Todorović, M. (2012): Performance Improvement Of the Environmental, Health and Safety Management System, Proceedings: *Nauka-biznes-obrazovanje: Problemi i perspektivi kompetentnostnogo vzajmodejstvija*, Uljanovskii gosudarstvennij

- Univerzitet – Institut ekonomiki i biznisa, Uljanovsk, Russia, 22 October 2012, стр. 146-152.
- 179) Park, P.; Galley, M. (2011): Environmental Issues in Business, Proceedings: *Theory and Practice of Corporate Social Responsibility*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, стр. 107-121.
- 180) Perego, P.; Kolk, A. (2012): Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports, *Journal of Business Ethics*, vol. 110, no. 2, стр. 173-190.
- 181) Perrini, F.; Tencati, A. (2006): Sustainability and Stakeholder Management: the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, стр. 296-308.
- 182) Петровић, М. (2010): Законска регулатива у функцији квалитета финансијског извештавања у Србији, Зборник радова: *Могућности и органичења развоја рачуноводствене професије у Србији*, 41. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 27-29. мај 2010. године, стр. 7-33.
- 183) Пјешивац, С. Т. (2009): Енергетска ефикасност, корпоративна друштвена одговорност и одрживи развој, *Термотехника*, вол. 35, бр. 1, стр. 37-46.
- 184) Portal Kvalitet (б.г.): *ISO 14000 – Sistem upravljanja zaštitom životne sredine*, прегледано: 03.06.2013, <http://www.kvalitet.org.rs/standardi/iso-14000-sistem-upravljanja-zastitom-zivotne-sredine>.
- 185) Porter, M. E.; van der Linde, C. (1995a): Green and Competitive: Ending the Stalemate, *Harvard Business Review*, vol. 73, no. 5, стр. 120-134.
- 186) Porter, M. E.; van der Linde, C. (1995b): Toward a New Conception of the Environment-Competitiveness Relationship, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 9, no. 4, стр. 97-118.
- 187) Poser, C.; Günther, E.; Marc, O. (2012): Shades of green: using computer-aided qualitative data analysis to explore different aspects of corporate environmental performance, *Journal of Management Control*, vol. 22, no. 4, стр. 413-450.
- 188) Pramanik, A. K.; Shil, N. C.; Das, B. (2008): Corporate Environmental Reporting: An Emerging Issue in the Corporate World, *International Journal of Business and Management*, vol. 3, no. 12, стр. 146-154.
- 189) Привредна комора Београда (2009): Србија у сустрет ЕУ - Ступио на снагу „Зелени пакет“ закона из области заштите животне средине, прегледано: 28.08.2014, http://www.kombeg.org.rs/aktivnosti/c_tehno/Detaljnije.aspx?veza=445.
- 190) Привредна комора Србије (2011): *Друштвено одговорно пословање*, прегледано: 21.08.2014, <http://www.pks.rs/PrivredaSrbije.aspx?id=525&p=0&>.
- 191) Привредна комора Србије (2012): *Кодекс корпоративног управљања*, <http://www.pks.rs/SADRZAJ/Files/Tekstil%20i%20koza/Kodeks%20korporativnog%20upravljanja.pdf>.
- 192) Principles for Responsible Investment (PRI), United Nations Environment Programme Finance Initiative (UNEP FI) (2011): *Universal Ownership – Why environmental externalities matter to institutional investors*, http://www.unepfi.org/fileadmin/documents/universal_ownership_full.pdf.

- 193) Раденковић-Јоцић, Д.; Секулић, В. (2010): *Корпоративно управљање*, Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш.
- 194) Раденковић, Р.; Поповић, Љ. (2006): Анализа регулативе из области заштите животне средине, *Зборник радова са Фестивала квалитета 2006*, 33. Национална конференција о квалитету, 1. Национална конференција о квалитету живота, Асоцијација за квалитет и стандардизацију Србије, Машински факултет Крагујевац, Центар за квалитет Крагујевац, Крагујевац, 10-12. мај 2006. године, стр. В-40–В-44.
- 195) Радна група за припрему нацрта Стратегије друштвено одговорног пословања Републике Србије (2010): *Нацрт Националне агенде Републике Србије о друштвеном одговорном пословању* прегледано: 21.08.2014, <http://www.amcham.rs/php/documents/one.php?Id=334>.
- 196) Rasche, A. (2009): „A Necessary Supplement“ – What the United Nations Global Compact Is and Is Not, *Business & Society*, vol. 48, no. 4, стр. 511-537.
- 197) Ризнић, Д. Т.; Војновић, Б.; Дукић, А. (2014): Економски аспекти одрживог развоја привреде, *Ecologica*, вол. 21, бр. 74, стр. 237-242.
- 198) Ристић, Б.; Танасковић, С. (2013): *Конкурентска позиција Србије у 2013. години према Извешају Светског економског форума*, Фондација за развој економске науке, Београд, <http://fren.org.rs/sites/default/files/articles/attachments/KONKURENTNOST%20SRBIJE%20ZA%202013.%20GODINU.pdf>.
- 199) Robins, F. (2005): The Future of Corporate Social Responsibility, *Asian Business & Management*, vol. 4, стр. 95-115.
- 200) Ruffing, L. (2007): Silent vs. shadow reports: What can we learn from BP's sustainability report versus the financial times?, *Social and Environmental Accountability Journal*, vol. 27, no. 1, стр. 9-16.
- 201) Saiia, D. H.; Carroll, A. B.; Buchholtz, A. K. (2003): Philanthropy as Strategy: When Corporate Charity "Begins at Home", *Business & Society*, vol. 42, no. 2, стр. 169-201.
- 202) Salzmann, O.; Ionescu-Somers, A.; Steger, U. (2005): The Business Case for Corporate Sustainability: Literature Review and Research Options, *European Management Journal*, vol. 23, no. 1, стр. 27-36.
- 203) Sammer, K.; Wüstenhagen, R. (2006): The Influence of Eco-Labeling on Consumer Behaviour - Results of a Discrete Choice Analysis for Washing Machines, *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, no. 3, стр. 185-199.
- 204) Sarumpaet, S. (2005): The Relationship Between Environmental Performance and Financial Performance of Indonesian Companies, *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, vol. 7, no. 2, стр. 89-98.
- 205) Sieghart, P. (1990): *The International Law of Human Rights*, Clarendon Press, Oxford.
- 206) Simnett, R.; Vanstraelen, A.; Chua, W. F. (2009): Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison, *The Accounting Review*, vol. 84, no. 3, стр. 937-967.
- 207) Simon-Heckroth, E. (2014): Nachhaltigkeitsberichterstattung und Integrated Reporting – Neue Anforderungen an den Berufsstand, *Die Wirtschaftsprüfung*, vol. 67, no. 6, стр. 311-325.
- 208) Slaper, T. F.; Hall, T. J. (2011): The Triple Bottom Line: What is It and How Does It Work?, *Indiana Business Review*, vol. 86, no. 1, стр. 4-8.

- 209) Spasić, D.; Stojanović, M. (2013): Sustainability Reporting – Theoretical Framework and Reporting Practice in the Serbian Oil Industry, *Facta Universitatis, Series Economics and Organization*, University of Niš 2013, vol. 10, no. 3, стр. 231-244.
- 210) Средојевић, С. (2006): Друштвена одговорност корпорације – Corporate Social Responsibility (CSR), Банкарство, бр. 7-8, стр. 4-17.
- 211) Станић, С. (1992): Карактеристике наших прописа о рачуноводству с гледишта могућности праћења стања и ефикасности пословања привредних субјеката, Зборник радова: *Рачуноводство и пословне финансије у условима својинског реструктурирања предузећа*, 23. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 28-30. мај 1992. године, стр. 7-12.
- 212) Steven, M. (2004): Standardisation of environmental reporting, *International Journal of Environment and Sustainable Development*, vol. 3, no. 1, стр. 76-93.
- 213) Стојановић, Р. (2011): Професионални рачуновођа – императив квалитета финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 142-161.
- 214) Stojanović, M.; Stanojević, J. (2011): Environmental Protection as an Element of Corporate Social Responsibility, *Proceedings of the International Scientific Conference UNITECH '11*, Technical University of Gabrovo, Gabrovo, Bulgaria, стр. 78-85.
- 215) Стопић, М.; Дичић, Н.; Зорић, Ј. (2009): *Правци заштите животне средине у Србији*, Београдски центар за људска права, Београд.
- 216) Terziovski, M.; Power, D.; Sohal, A. S. (2003): The longitudinal effects of the ISO 9000 certification process on business performance, *European Journal of Operational Research*, vol. 146, no. 3, стр. 580-595.
- 217) Tornli, D. (2013): *Kompanije i održivi razvoj: I profit i opstanak planete*, *Biznis & Finansije*, прегледано 25.08.2014, <http://bif.rs/2013/05/kompanije-i-odrzivi-razvoj-i-profit-i-opstanak-planete/>.
- 218) The European Pollutant Release and Transfer Register (2011): *Welcome to E-PRTR*, прегледано 31.03.2014, <http://prtr.ec.europa.eu/>, <http://prtr.ec.europa.eu/FacilityLevels.aspx>.
- 219) The Economist (2009): *Triple bottom line*, прегледано: 07.02.2014, <http://www.economist.com/node/14301663>.
- 220) The Institute of Chartered Accountants of Scotland (2010): *The Future of Assurance*, прегледано: 13.06.2014, <http://icas.org.uk/futureofassurance/>.
- 221) The Reassurance Network Limited (б.г./а): *International Standards on Assurance Engagements: ISAE 3000*, прегледано 18.06.2014, <http://www.re-assurance.co.uk/resource-centre/general-corporate-responsibility-initiatives/isaе-3000/>.
- 222) The Reassurance Network Limited (б.г./б): *AA1000*, прегледано 26.06.2014, <http://www.re-assurance.co.uk/resource-centre/general-corporate-responsibility-initiatives/aa1000/>.
- 223) United Nations (1992): *United Nations Sustainable Development – Agenda 21*, <http://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf>.

- 224) United Nations (2000): *United Nations Global Compact, The Ten Principles*, прегледано: 08.06.2013, <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/TheTenPrinciples/index.html>.
- 225) United Nations (2004): *Disclosure of the impact of corporations on society – Current trends and issues*, http://unctad.org/en/docs/iteteb20037_en.pdf.
- 226) United Nations (2012): *Report of the United Nations Conference on Sustainable Development, Rio de Janeiro, Brazil, 20–22 June 2012*, New York, <http://www.uncsd2012.org/content/documents/814UNCSD%20REPORT%20final%20revs.pdf>.
- 227) United Nations (2013): Overview of the UN Global Compact, прегледано: 08.06.2013, <http://www.unglobalcompact.org/AboutTheGC/index.html>.
- 228) United Nations Environmental Programme (б.р.): *About United Nations Environmental Programme*, прегледано: 22.10.2013, <http://www.unep.org>.
- 229) United Nations Environmental Programme (2013): *UNEP YEAR BOOK 2013 – Emerging Issues In Our Global Environment*, http://www.unep.org/pdf/uyb_2013.pdf.
- 230) United Nations Environment Programme (UNEP); Global Reporting Initiative (GRI); KPMG; Centre for Corporate Governance in Africa (2013): *CARROTS AND STICKS – Sustainability reporting policies worldwide – today`s best practice, tomorrow`s trends*, <https://www.globalreporting.org/resource/library/Carrots-and-Sticks.pdf>.
- 231) Fasan, M. (2013): Annual Reports, Sustainability Reports and Integrated Reports: Trends in Corporate Disclosure, Proceedings: *Integrated Reporting – Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*, Springer International Publishing, Switzerland, стр. 41-57.
- 232) Fauzi, H.; Svensson, G.; Rahman, A. A. (2010): „Triple Bottom Line“ as „Sustainable Corporate Performance“: A Proposition for the Future, *Sustainability*, vol. 2, no. 5, стр. 1345-1360.
- 233) Fédération des Experts Comptables Européens (2000): *Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting*, http://www.fee.be/images/publications/sustainability/Paper_Towards_a_Generally_Accepted_Framework_for_Environmental_Reporting173200561425.pdf.
- 234) Fernández-Feijóo-Souto, B.; Romero, S.; Ruiz-Blanco, S. (2012): Measuring quality of sustainability reports and assurance statements: characteristics of the high quality reporting companies, *International Journal of Society Systems Science*, vol. 4, no. 1, стр. 5-27.
- 235) Fonseca, A. (2010): How Credible are Mining Corporations` Sustainability Reports? A Critical Analysis of External Assurance under the Requirements of the International Council on Mining and Metals, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 17, no. 6, стр. 355-370.
- 236) Freeman, R. E. (1984): *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman Publishing, Boston, MA.
- 237) Freeman, R. E. (2012): A Stakeholder Theory of The Modern Corporation, Proceedings: *Corporate Social Responsibility – Critical Perspectives on Business and Management*, Prentice Hall, Financial Times London and New York, стр. 3-15.

- 238) Freimann, J.; Walther, M. (2001): The Impacts of Corporate Environmental Management Systems – A Comparison of EMAS and ISO 14001, *Greener Management International*, vol. Winter 2001, no. 36, стр. 91-103.
- 239) Haller, A. (2006): Nachhaltigkeitsleistung als Element des Value Reporting, *Zeitschrift für Controlling und Management*, vol. 50, no. 3, стр. 62-73.
- 240) Haller, A. (2009): „Wertorientierte“ Unternehmensführung – Neuausrichtung der Corporate Governance vor dem Hintergrund der Nachhaltigkeitsdiskussion, Tagungs-band: *Nachhaltigkeit – Unternehmenszukunft erfolgreich gestalten!*, Selbstverlag der IHK, Regensburg, vol. 19, стр. 23-44.
- 241) Haller, A.; Ernstberger, J. (2006): Global Reporting Initiative – Internationale Leitlinien zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten, *Betriebs-Berater*, vol. 61, no. 46, стр. 2516-2524.
- 242) Haller, A.; Zellner, P. (2011): Integrated Reporting – ein Vorschlag zur Neugestaltung der Unternehmensberichterstattung, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarkt-orientierte Rechnungslegung*, vol. 11, no. 11, стр. 523-529.
- 243) Haller, A.; Zellner, P. (2013): Das Integrated Reporting Framework – kurz vor der Zielgeraden, *Der Betrieb*, vol. 66, no. 21, стр. 1125-1132.
- 244) Haller, A.; Zellner, P. (2014): Integrated Reporting Framework – eine neue Basis für die Weiterentwicklung der Unternehmensberichterstattung, *Der Betrieb*, vol. 67, no. 6, стр. 253-258.
- 245) Halme, M.; Niskanen, J. (2001): Does corporate environmental protection increase or decrease shareholder value? The case of environmental investments, *Business Strategy and the Environment*, vol. 10, no. 4, стр. 200-214.
- 246) Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (2002): *Principi revizije – Međunarodna perspektiva*, Prevod, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka.
- 247) Hansen, E. G. (2010): *Responsible Leadership Systems – An Empirical Analysis of Integrating Corporate Responsibility into Leadership Systems*, Gabler Verlag, Springer Fachmedien, Wiesbaden GmbH.
- 248) Heras-Saizarbitoria, I.; Boiral, O. (2013): ISO 9001 and ISO 14001: Towards a Research Agenda on Management System Standards, *International Journal of Management Reviews*, vol. 15, стр. 47-65.
- 249) Hooghiemstra, R. (2000): Corporate Communication and Impression Management – New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting, *Journal of Business Ethics*, vol. 27, no. 1-2, стр. 55-68.
- 250) Horváthová, E. (2010): Does environmental performance affect financial performance? A meta-analysis, *Ecological Economics*, vol. 70, стр. 52-59.
- 251) Horrigan, B. (2010): *Corporate Social Responsibility in the 21st Century – Debates, Models and Practices Across Government, Law and Business*, Edward Elgar Publishing Limited, Edward Elgar Publishing, Inc. UK, USA.
- 252) Cannon, T. (1992): *Corporate Responsibility*, Pitman Publishing, London.
- 253) Carroll, A. B. (1979): A three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance, *Academy of Management Review*, no. 4, стр. 497-505.

- 254) Carroll, A. B. (1991): The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, vol. 34, no. 4, стр. 39-48.
- 255) Carroll, A. B. (1996): *Business and Society, Ethics and Stakeholder Management*, 3rd edition, University of Georgia, South-Western College Publishing.
- 256) Carroll, A. B. (1999): Corporate Social Responsibility – Evolution of a Definitional Construct, *Business & Society*, vol. 38, no. 3, стр. 268-295.
- 257) Carroll, A. B. (2000): Ethical Challenges for Business in the New Millennium: Corporate Social Responsibility Models of Management Morality, *Business Ethics Quarterly*, vol. 10, no. 1, стр. 33-42.
- 258) Carroll, A. B. (2008): A History of Corporate Social Responsibility: Concepts and Practices, Proceedings: *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, Oxford University Press Inc., New York, United States, стр. 19-46.
- 259) Carroll, A. B.; Shabana, M. K. (2010): The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice, *International Journal of Management Reviews*, стр. 85-105.
- 260) Casadesus, M.; Karapetrovic, S. (2005): Has ISO 9000 lost some of its lustre? A longitudinal impact study, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 25, no. 6, стр. 580-596.
- 261) Center for Ethical Business Cultures (2005): *Corporate Social Responsibility – The Shape of A History, 1945-2004*, http://www.cebcglobal.org/uploaded_files/pdf/CSR_-_The_Shape_of_a_History_-_working_paper_2005.pdf.
- 262) Clarkson, M. E. (1995): A stakeholder framework for analyzing and evaluation corporations social performance, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, стр. 92-117.
- 263) Coalition for Environmentally Responsible Economies (б.г.): *The Ceres Principles*, прегледано: 06.06.2013, <http://www.ceres.org/about-us/our-history/ceres-principles>.
- 264) Coenenberg, A. G.; Haller, A.; Schultze, W. (2014): *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS*, 23. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- 265) Commission of the European Communities (2001): GREEN PAPER, прегледано: 05.04.2013, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0366en01.pdf.
- 266) Commission of the European Communities (2001): *GREEN PAPER – Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, Brussels, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0366en01.pdf.
- 267) Cordeiro, J. J.; Sarkis, J. (1997): Environmental proactivism and firm performance: evidence from security analyst earnings forecasts, *Business Strategy and the Environment*, vol. 6, no. 2, стр. 104-114.
- 268) Crane, A.; Matten, D. (2007): *Business Ethics – Managing Corporate Citizenship and Sustainability in the Age of Globalisation*, 2nd edition, Oxford University Press Inc., New York, United States.

- 269) Chazan, G.; King, N. JR. (2010): BP Faces Bleaker Prospects If „Top Kill“ Fails to Stanch Spill, *Wall Street Journal*, прегледано: 03.12.2013, <http://online.wsj.com/news/articles/SB10001424052748703341904575266651144946246>.
- 270) Chiang, C. (2010a): *Environmental Matters in Financial Reports: Current Audit Approach Change??*, http://w3.manukau.ac.nz/aaac/ARA_2010_papers/Chiang.pdf.
- 271) Chiang, C. (2010b): Insights into current practices in auditing environmental matters, *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, no. 9, стр. 912-933.
- 272) Chiang, C.; Northcott, D. (б.г.): *Audit materiality and environmental matters*, http://aut.researchgateway.ac.nz/bitstream/handle/10292/1423/2010%20ANCAAR%20Chiang%20%26%20Northcott_29-11-10.pdf?sequence=8.
- 273) Chiang, C.; Northcott, D. (2012): Financial auditors and environmental matters: drivers of change to current practice, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 8, no. 3, стр. 340-363.
- 274) Černič, J. L. (2008): Corporate Responsibility for Human Rights: A Critical Corporate Responsibility for Human Rights: A Critical Analysis of the OECD Guidelines for Multinational enterprises, *Hanse Law Review (HanseLR)*, vol. 3, no. 1, стр. 71-101.
- 275) Schaltegger, S.; Müller, K.; Hindrichsen, H. (1996): *Corporate Environmental Accounting*, John Wiley & Sons, England.
- 276) Schwartz, S. M.; Carroll, A. B. (2003): Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach, *Business Ethics Quarterly*, vol. 13, no. 4, стр. 503-530.
- 277) Шкарић Јовановић, К. (2011): Носиоци одговорности за квалитет финансијског извештавања, Зборник радова: *Квалитет финансијског извештавања – изазови, перспективе и ограничења*, 42. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2011. године, стр. 7-30.
- 278) Шкарић Јовановић, К. (2013): Финансијско извештавање о улагањима у заштиту животне средине, *Acta Económica*, Економски факултет Универзитета у Бања Луци, вол. 11, бр. 18, стр. 83-104.
- 279) Шкарић Јовановић, К.; Дендић, Д. (2005): Финансијско извештавање – достигнућа и искушења, Зборник радова: *Рачуноводство и пословне финансије у савременим условима пословања*, 36. Симпозијум, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, 26-28. мај 2005. године, стр. 20-37.
- 280) Шкобић, П. (2010): Потребe и могућности стандардизације финансијског извештавања у условима глобализације, Докторска дисертација, Универзитет у Новом Саду, Економски факултет, Суботица.
- 281) Schmitz, D. (2014): Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten – Diskussion und Erkenntnisse aus der Schweiz, *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, vol. 9, no. 4, стр. 161-168.
- 282) Schultze, W.; Trommer, R. (2012): The concept of environmental performance and its measurement in empirical studies, *Journal of Management Control*, vol. 22, no. 4, стр. 375-412.
- 283) <http://www.accountability.org>
- 284) <http://www.apr.gov.rs>
- 285) <http://www.bsigroup.com>

- 286) <http://www.wbcsd.org>
- 287) <https://www.globalreporting.org>
- 288) <http://ec.europa.eu>
- 289) <http://eur-lex.europa.eu>
- 290) <http://www.iasplus.com>
- 291) <http://www.ifac.org>
- 292) <http://www.ifrs.org>
- 293) <http://www.iodsa.co.za>
- 294) <http://www.iso.org>
- 295) <http://network.ungc.rs>
- 296) <http://www.oecd.org>
- 297) <http://prtr.ec.europa.eu>
- 298) <http://www.pks.rs>
- 299) <http://www.sec.gov>
- 300) <http://www.sepa.gov.rs>
- 301) <http://www.smartkolektiv.org>
- 302) <http://www.tellus.org>
- 303) <http://www.tragfondacija.org>
- 304) <http://www.unep.org>
- 305) <http://www.ungc.rs>
- 306) <http://www.un.org>
- 307) <http://www.fee.be>
- 308) <http://www.ceres.org>

Прилози

Прилог 1. Регулатива за извештавање о заштити животне средине (или извештавање о одрживом развоју) обавезујућег и добровољног карактера у 15. земаља света

Назив земље	Обавезујући захтеви за извештавање	Смернице за добровољно извештавање
Данска	Закон о изменама и допунама данског закона о финансијским извештајима, 2008. Дански закон о финансијским извештајима, 2001. Закон о зеленим рачунима, 1995.	/
Француска	Закон <i>Grenelle II</i> , 2010. Закон бр. 2001-420 Закон бр. 2001-397 Закон од 7. јула 1977. Кодекс корпоративног управљања за предузећа чије се ХОВ котирају на берзи, 2010.	/
Јапан	Закон који се односи на промовисање пословних активности уз разматрање еколошких аспеката пословања, 2005. Закон о регистру испуштања и преноса загађујућих материја, 2001. Закон који се односи на рационалну употребу енергије, Закон о промовисању мера против глобалног загревања, 1979. Закон о железничким предузећима, 2006. Закон о цивилној авионаутици, 2006. <i>ELV</i> Закон о рециклажи, 2002.	Смернице за извештавање о заштити животне средине, 2007.
Јужна Африка	Захтев Јоханесбуршке берзе за улазак на листинг берзе, 2010. Национални закон о економском оснаживању региона, 2003. и његове измене и допуне, 2012. Закон о једнаким могућностима запошљавања, 1998. и његове измене и допуне, 2012. Закон о предузећима, 2008. Закон о развоју минералних и нафтних ресурса, 2002. и његове измене и допуне 2012. Закон о националном еколошком менаџменту, 1998. и Закон о квалитету ваздуха, 2004.	Кодекс корпоративног управљања <i>King Report on Corporate Governance</i> , 1994, 2002. и 2010. Предлог закона о заштити потрошача, 2011. Индекс друштвено одговорних инвестиција (енгл. <i>Socially Responsible Investment Index – SRI Index</i>) Јоханесбуршке берзе, 2004.
Уједињено Краљевство	Извештавање о емисијама гасова са ефектом стаклене баште од стране предузећа чије се ХОВ котирају на Лондонској берзи, 2013. Закон о предузећима, 2006. Кодекс корпоративног управљања Уједињеног Краљевства, 2012. Закон о климатским променама, 2008. Посвећеност смањењу угљеника, 2010.	Смернице за извештавање – Кључни показатељи еколошких перформанси, 2006.
САД	Закон <i>Dodd-Frank</i> , 2010. Председнички извршни налог 13514. Анкета <i>EEO-1</i> Комисије за једнаке могућности запошљавања.	

	<p><i>Sarbanes Oxley Act</i>, 2002. Закон о чистом ваздуху и Закон о чистој води. Попис испуштања токсичних материја, 1988. Транспарентност Калифорније у складу са Законом о ланцима снабдевања, 2010. Предложено правило о обавезном извештавању о емисијама гасова са ефектом стаклене баште од стране Агенције за заштиту животне средине САД-а. Регулатива S-K, 2010.</p>	/
Канада	<p>Програм извештавања о емисијама гасова са ефектом стаклене баште, 1999. Национални попис испуштања загађујућих материја, 1999. Извештаји о јавној одговорности, 2012. Упутство за извештавање о заштити животне средине, 2010. Политика благовременог обелодањивања берзе у Торонту, 2004.</p>	Стратегија друштвене одговорности предузећа за канадски међународни екстрактивни сектор, 2009.
Аустралија	<p>Закон о предузећима – Одељак 229, 2001. Регулаторно упутство 247 за пословни и финансијски преглед, 2013. Захтеви у складу са Законом о реформи финансијских услуга, 2010. Закон о чистој енергији, 2011. Национални закон о извештавању о емисијама гасова са ефектом стаклене баште и потрошњи енергије, 2007. Правила Аустралијске берзе за улазак на листинг берзе која се тичу принципа и препорука савета за корпоративно управљање, 2010. Закон о могућностима енергетске ефикасности, 2006. Национални попис испуштања загађујућих материја, 1998.</p>	Акциони план за помирење, 2006.
Холандија	<p>Холандски грађански законик, 1838. Закон о заштити животне средине, 1993.</p>	Препоруке за холандске државне холдинге, 2009.
Финска	<p>Резолуција владе о политици државног власништва, 2011. Фински закон о рачуноводству, 1997. Опште смернице за обухватање, рачуноводство и обелодањивање еколошких аспеката пословања, 2006.</p>	/
Шпанија	<p>Шпански закон о одрживој привреди, 2011. Министарска наредба о корпоративном управљању, 2013. Национални рачуноводствени план, 2007. <i>Royal</i> декрет 1/2002. Закон о друштвеној одговорности предузећа у Екстрамадури, 2010.</p>	<p><i>RSE.COOP</i> Програм смерница за извештавање, 2005-2007. <i>RSE.PIME</i> Програм развоја акционог плана за друштвену одговорност за мала и средња предузећа, 2008-2010. Шпански органски закон 3/2007 за ефективну равноправност између жена и мушкараца, 2007.</p>
Шведска	<p>Закон о годишњим рачунима, 1999. Смернице за екстерно извештавање за предузећа која се налазе у државном власништву, 2007. Одрживи циљеви за предузећа која се</p>	Смернице за обелодањивање информација о еколошким аспектима пословања у одељку извештаја менаџмента као саставног дела годишњег извештаја о пословању, 1998.

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

	налазе у државном власништву, 2012.	
Италија	Декрет Министарства за друштвено благостање од 24. јануара 2008. Законодавни декрет бр. 150/2009, 2009.	Стандарди за друштвено извештавање, 2013. и друштвено извештавање у јавном сектору, 2005. Законодавни декрет бр. 32/2007, 2007. Оперативне смернице за извештавање о друштвеној одговорности у банкарском сектору, 2005. Смернице за извештавање у државној управи, 2006. Смернице за друштвено извештавање за непрофитне организације, 2010.
Норвешка	Норвешки закон о рачуноводству, 1998. Закон о изменама и допунама норвешког закона о рачуноводству, 2013. Закон о предузећима чије се ХОВ котирају на берзи, 1997.	Норвешки кодекс праксе за корпоративно управљање, 2012.
Белгија	Члан 4.1.8 законодавства у области животне средине <i>VLAREM II</i> , 1995. Друштвени биланс стања, 2003, ажуриран 2008.	/
Немачка	Закон о реформи рачуноводствених прописа (<i>BilReG</i>), 2005.	Немачки кодекс одрживости, 2011.

Извор: United Nations Environment Programme (UNEP), Global Reporting Initiative (GRI), KPMG, Centre for Corporate Governance in Africa (2013): *CARROTS AND STICKS – Sustainability reporting policies worldwide – today's best practice, tomorrow's trends*, стр. 51-79, прегледано 23.03.2014, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Carrots-and-Sticks.pdf>.

Прилог 2. Структура опитих стандардних података

	Основна опција	Свеобухватна опција
Стратегија и анализа		
G4-1 Изјава највише рангиране особе која доноси одлуке у организацији (попут извршног директора, председника управе или друге особе на једнако високом положају) о значају одрживости за организацију и о стратегији организације у вези одрживости одрживости	X	X
G4-2 Опис кључних утицаја, ризика и могућности		X
Организациони профил		
G4-3 Назив организације	X	X
G4-4 Примарне робне марке, производи и услуге	X	X
G4-5 Локација седишта организације	X	X
G4-6 Број земаља у којима организација послује и имена земаља у којима се обављају главне делатности организације или оне делатности које су посебно релевантне за питања одрживости обухваћена извештајем	X	X
G4-7 Природа власништва и правни облик	X	X
G4-8 Тржишта на којима организација послује (укључујући географску структуру, секторе унутар којих послује и врсте купаца и корисника)	X	X
G4-9 Величина организације, укључујући број запослених, укупан број делатности, нето продају (за организације из приватног сектора) или нето приходе (за организације из јавног сектора), структуру укупне капитализације рашчлањене према сопственим и туђим изворима (капитал и обавезе) (за организације из приватног сектора), количину произведених производа и пружених услуга	X	X
G4-10 Укупан број запослених према врсти уговора о раду и полу, укупан број стално запослених према врсти запослења и полу, укупна радна снага према запосленима и надзорним радницима и према полу, укупна радна снага према региону и полу, значајне осцилације у броју запослених и др.	X	X
G4-11 Процент укупно запослених који су обухваћени колективним уговорима	X	X
G4-12 Опис ланца снабдевања организације	X	X
G4-13 Навести све значајне промене током извештајног периода у погледу величине организације, структуре, власништва или њеног ланца снабдевања	X	X
G4-14 Навести да ли и како организација примењује приступ или принцип предострожности	X	X
G4-15 Набројати екстерно развијене економске, еколошке и друштвене повеље, принципе или друге иницијативе на које се организација обавезала или које подржава	X	X
G4-16 Набројати чланства у удружењима (попут индустријских удружења) и националним и међународним интересним организацијама у којима организација има позицију у управљачком телу, учествује у пројектима или одборима, обезбеђује значајна средства поред редовне чланарине, чланство сматра стратешким	X	X
Идентификовани материјално значајни аспекти и границе		
G4-17 Набројати све ентитете који су укључени у консолидоване финансијске извештаје или сличне документе организације и да ли неки ентитет, који је укључен у консолидоване финансијске извештаје или сличне документе организације, није обухваћен извештајем	X	X
G4-18 Објаснити процес дефинисања садржине извештаја и граница аспеката и како је организација имплементирала	X	X

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

	принципе извештавања за дефинисање садржине извештаја		
	G4-19 Набројати све материјално значајне аспекте идентификоване у процесу дефинисања садржине извештаја	X	X
	G4-20 За сваки материјално значајни аспект навести границу аспекта унутар организације	X	X
	G4-21 За сваки материјално значајни аспект навести границу аспекта изван организације	X	X
	G4-22 Навести ефекат евентуалних измена информација из претходних извештаја и разлоге за такве измена	X	X
	G4-23 Навести значајне промене у погледу подручја примене и граница аспеката у односу на претходне извештајне периоде	X	X
Ангажовање стејкхолдера			
	G4-24 Списак група стејкхолдера које је ангажовала организација	X	X
	G4-25 Навести основу за идентификацију и селекцију ангажованих стејкхолдера	X	X
	G4-26 Навести приступ организације ангажовању стејкхолдера, укључујући учесталост ангажовања према врсти и према групи стејкхолдера, као и назнаку о томе да ли је ангажовање спроведено посебно као део процеса припреме извештаја	X	X
	G4-27 Навести кључне теме и интересе који су произашли из ангажовања стејкхолдера и како је организација одговорила на те кључне теме и интересе, укључујући путем свог извештавања	X	X
Профил извештаја			
	G4-28 Извештајни период (попут фискалне или календарске године) за пружене информације	X	X
	G4-29 Датум последњег извештаја (ако постоји)	X	X
	G4-30 Циклус извештавања (нпр. годишњи, двогодишњи)	X	X
	G4-31 Контакт за питања везана за извештај или његову садржину	X	X
	G4-32 GRI индекс садржине (навести опцију усклађености коју је организација изабрала и GRI индекс садржине за изабрану опцију, дати напомену у вези извештаја о екстерној верификацији ако је извештај екстерно верификован)	X	X
	G4-33 Верификација (објаснити политику и тренутну праксу у погледу подношења захтева за екстерном верификацијом извештаја, ако то није укључено у извештај о верификацији који прати извештај о одрживом развоју објаснити делокруг и основу сваке спроведене екстерне верификације, објаснити однос између организације и тела које спроводи верификацију и да ли је највише управљачко тело или виши менаџмент укључен у подношење захтева за верификацију извештаја о одрживом развоју)	X	X
Управљање			
	G4-34 Објаснити управљачку структуру организације, укључујући одборе највишег управљачког тела; идентификовати одборе одговорне за доношење одлука о економским, еколошким и друштвеним утицајима	X	X
	G4-35 Објаснити процес делегирања овлашћења за економске, еколошке и друштвене теме са највишег управљачког тела на више менаџере и друге запослене		X
	G4-36 Навести да ли је организација одредила позицију или позиције на извршном нивоу које су одговорне за економске, еколошке и друштвене теме и да ли особе на тим позицијама одговарају директно највишем управљачком телу		X
	G4-37 Објаснити процес консултација између стејкхолдера и највишег управљачког тела о економским, еколошким и друштвеним темама. Ако су консултације делегиране, описати на кога се преносе и постоје ли процеси давања		X

	повратних информација највишем управљачком телу.		
	G4-38 Објаснити састав највишег управљачког тела и његових одбора према: извршном или неизвршном статусу, независности, мандату управљачког тела, броју осталих значајних позиција и обавеза сваког појединца и природа обавеза, полу, чланству недовољно заступљених друштвених група, надлежности повезане са економским, еколошким и друштвеним утицајима и заступању стејкхолдера		X
	G4-39 Навести да ли је председник највишег управљачког тела уједно и извршни менаџер (и ако је то случај, навести његову или њену функцију унутар менаџмента организације и разлоге за такво решење)		X
	G4-40 Објаснити процесе именовања и селекције за највише управљачко тело и његове одборе и критеријуми коришћени за именовање и селекцију чланова највишег управљачког тела		X
	G4-41 Објаснити процесе којима се осигурава избегавање и решавање сукоба интереса код највишег управљачког тела		X
	G4-42 Објаснити улоге највишег управљачког тела и виших менаџера у развоју, одобравању и ажурирању изјава о сврси, вредности или мисији организације, њених стратегија, политика и циљева повезаних са економским, еколошким и друштвеним утицајима		X
	G4-43 Навести мере које су предузете ради унапређења и побољшања колективног знања највишег управљачког тела о економским, еколошким и друштвеним темама		X
	G4-44 Објаснити процесе за вредновање учинка највишег управљачког тела с обзиром на управљање економским, еколошким и друштвеним темама и навести мере предузете као одговор на вредновање учинка највишег управљачког тела с обзиром на управљање економским, еколошким и друштвеним темама, укључујући као минимум, промене у чланству и организационој пракси		X
	G4-45 Објаснити улогу највишег управљачког тела у идентификацији и управљању економским, еколошким и друштвеним утицајима, ризицима и могућностима и навести да ли се користе консултације са стејкхолдерима као подршка највишем управљачком телу у идентификацији и управљању економским, еколошким и друштвеним утицајима, ризицима и могућностима		X
	G4-46 Објаснити улогу највишег управљачког тела у разматрању ефективности процеса управљања ризицима организације за економске, еколошке и друштвене теме		X
	G4-47 Навести колико често највише управљачко тело проверава економске, еколошке и друштвене утицаје, ризике и могућности		X
	G4-48 Навести највиши одбор или позицију на којој је особа задужена за формалну проверу и одобравање извештаја о одрживом развоју и обезбеђење покривености свих материјално значајних аспеката		X
	G4-49 Објаснити процес саопштавања кључних питања највишем управљачком телу		X
	G4-50 Објаснити природу и укупан број кључних питања која су саопштена највишем управљачком телу и механизам/механизме за обраду и решавање истих		X
	G4-51 Навести политику одређивања накнада за највише управљачко тело и више менаџере за одређене врсте накнада и објаснити како су критеријуми учинка у политици одређивања накнада повезани са економским, еколошким и друштвеним циљевима највишег управљачког тела и виших менаџера		X

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

	G4-52 Објаснити процес одређивања накнада		X
	G4-53 Објаснити како се траже и узимају у обзир ставови стејкхолдера у вези са накнадама, укључујући резултате гласања о политикама одређивања накнада и предлозима, ако је применљиво		X
	G4-54 Навести однос између укупне годишње накнаде појединца са највишом платом у организацији у свакој земљи у којој организација обавља значајне делатности и средње укупне годишње накнаде свих запослених (без појединца са највишом платом) у истој земљи		X
	G4-55 Навести однос између процентуалног повећања укупне годишње накнаде појединца са највишом платом у организацији у свакој земљи у којој организације обавља значајне делатности и средњег процентуалног повећања укупне годишње накнаде за све запослене (без појединца са највишом платом) у истој земљи		X
Етика и интегритет			
	G4-56 Описати вредности, принципе, стандарде и норме понашања организације као што су кодекс понашања и етички кодекс	X	X
	G4-57 Навести интерне и екстерне механизме за тражење савета о етичком и законитом понашању и питањима везаним за организациони интегритет као што су линије за пружање помоћи или савета		X
	G4-58 Навести интерне и екстерне механизме за извештавање о забринутости због неетичког или незаконитог понашања и питањима везаним за организациони интегритет као што су обраћања вишим нивоима менаџмента, механизам „звиждања“ тј. упозоравања или посебне телефонске линије		X
Укупан број ставки општег стандарда обелодањивања		34	58

Извор: GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Reporting Principles and Standard Disclosure*, Amsterdam, т. 5.1.

Прилог 3. Структура посебних стандардних података

		Ознака
Подаци о менаџмент приступу		
	Објаснити зашто је аспект материјално значајан и утицаје који аспект чине материјално значајним; објаснити начин на који организација управља материјално значајним аспектом или његовим утицајима; објаснити процену менаџмент приступа	G4-DMA
Показатељи		
Категорија: Економска		
	<i>Аспект: Економске перформансе</i>	
	Директна, створена и дистрибуирана економска вредност	G4-EC1
	Финансијске последице и други ризици и могућности за активности организације услед климатских промена	G4-EC2
	Покривеност обавеза организације које се односе на дефинисани план бенефиција	G4-EC3
	Финансијска помоћ добијена од владе	G4-EC4
	<i>Аспект: Присуство на тржишту</i>	
	Однос стандардне почетне плате према полу и локалне минималне плате на значајним локацијама пословања	G4-EC5
	Удео вишег менаџмента запосленог из локалне заједнице на значајним локацијама пословања	G4-EC6
	<i>Аспект: Индиректни економски утицаји</i>	
	Развој и утицај подржаних улагања у инфраструктуру и услуге	G4-EC7
	Значајни индиректни економски утицаји, укључујући обим утицаја	G4-EC8
	<i>Аспект: Практике набавке</i>	
	Удео издатака за локалне добављање на значајним локацијама пословања	G4-EC9
Категорија: Еколошка		
	<i>Аспект: Материјали</i>	
	Коришћени материјали према тежини или запремини	G4-EN1
	Процент коришћених материјала који спадају у рециклиране улазне материјале	G4-EN2
	<i>Аспект: Енергија</i>	
	Потрошња енергије унутар организације	G4-EN3
	Потрошња енергије изван организације	G4-EN4
	Енергетски интензитет	G4-EN5
	Смањење потрошње енергије	G4-EN6
	Смањење енергетских захтева производа и услуга	G4-EN7
	<i>Аспект: Вода</i>	
	Укупно црпљење воде према извору	G4-EN8
	Извори воде на које значајно утиче црпљење воде	G4-EN9
	Процент и укупна запремина рециклиране и поново коришћене воде	G4-EN10
	<i>Аспект: Биодиверзитет</i>	
	Локације пословања у власништу, закупу, под управом или у непосредној близини заштићених подручја и подручја са високом биодиверзитетском вредношћу изван заштићених подручја	G4-EN11
	Опис значајних утицаја активности, производа и услуга на биодиверзитет у заштићеним подручјима и подручјима са високом биодиверзитетском вредношћу изван заштићених подручја	G4-EN12
	Заштићена или обновљена станишта	G4-EN13
	Укупан број врста уписаних у Црвену листу Међународне уније за очување природе (енгл. <i>Red List of the International Union for the Conservation of Nature</i>) и национални попис угрожених врста која имају станишта на подручјима погођеним пословним делатностима, према нивоу опасности од нестанка	G4-EN14
	<i>Аспект: Емисије</i>	
	Директне емисије гасова са ефектом стаклене баште (подручје 1)	G4-EN15
	Индиректне енергетске емисије гасова са ефектом стаклене баште (подручје 2)	G4-EN16
	Друге индиректне емисије гасова са ефектом стаклене баште (подручје 3)	G4-EN17
	Интензитет емисија гасова са ефектом стаклене баште	G4-EN18
	Смањење емисија гасова са ефектом стаклене баште	G4-EN19

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

	Емисије супстанци које уништавају озон	G4-EN20
	NO _x , SO _x и друге значајне емисије у ваздуху	G4-EN21
	<i>Аспект: Отпадне воде и отпад</i>	
	Укупно испуштање воде према квалитету и одредишту	G4-EN22
	Укупна тежина отпада према врсти и методи одлагања	G4-EN23
	Укупан број и запремина значајних изливања	G4-EN24
	Тежина превезеног, увезеног, извезеног или обрађеног отпада који се сматра опасним према условима Базелске конвенције (Анекс I, II, III и VIII) и проценат превезеног отпада отпремљеног у иностранство	G4-EN25
	Идентитет, величина, заштићени статус и биодиверзитетска вредност вода и повезаних станишта која су значајно погођена испуштањем и истицањем воде из организације	G4-EN26
	<i>Аспект: Производи и услуге</i>	
	Обим ублажавања утицаја производа и услуга на животну средину	G4-EN27
	Процент преузетих продатих производа и њихових амбалажних материјала према категорији	G4-EN28
	<i>Аспект: Придржавање прописа</i>	
	Вредност значајних новчаних казни и укупан број новчаних санкција због непридржавања закона и прописа из области заштите животне средине	G4-EN29
	<i>Аспект: Превоз</i>	
	Значајни утицаји превоза производа и других добара и материјала коришћених за пословање организације и превоза радне снаге на животну средину	G4-EN30
	<i>Аспект: Уопште</i>	
	Укупни издаци и улагања у заштиту животне средине према врсти	G4-EN31
	<i>Аспект: Процена добављача у погледу утицаја на животну средину</i>	
	Процент нових добављача који су проверени коришћењем критеријума утицаја на животну средину	G4-EN32
	Значајни стварни и потенцијални негативни утицаји ланца снабдевања на животну средину и предузете мере	G4-EN33
	<i>Аспект: Механизми решавања спорова у вези са животном средином</i>	
	Број спорова у вези са утицајима на животну средину који су покренути, обрађени и решени путем формалних механизма решавања спорова	G4-EN34
Категорија: Друштвена		
Подкатегорија: Радни односи и достојан рад		
	<i>Аспект: Запошљавање</i>	
	Укупан број и стопе запошљавања нових радника и флукуације запослених према старосној групи, полу и региону	G4-LA1
	Бенефиције обезбеђене запосленима са пуним радним временом које нису обезбеђене привремено запосленима или запосленима са непуним радним временом према значајним локацијама пословања	G4-LA2
	Повратак на посао и стопе задржавања по повратку са родитељског одсуства према полу	G4-LA3
	<i>Аспект: Односи запослених и менаџмента</i>	
	Најкраћи периоди у којима се обавештава о променама у пословању, укључујући податак јесу ли ти рокови одређени колективним уговорима	G4-LA4
	<i>Аспект: Здравље и безбедност на радном месту</i>	
	Процент укупне радне снаге заступљене у формалним заједничким одборима за здравствена и безбедносна питања који се састоје од представника менаџмента и радника и који помажу при праћењу и саветовању о програмима заштите здравља и безбедности на радном месту	G4-LA5
	Врсте и стопе повреда, професионалних болести, изгубљених дана и изостанака и укупан број смртних случајева повезаних са несрећама на раду према региону и полу	G4-LA6
	Радници са високом учесталošћу или великим ризиком од болести повезаних са њиховим занимањем	G4-LA7
	Здравствена и безбедносна питања обухваћена формалним споразумима са синдикатима	G4-LA8
	<i>Аспект: Обука и образовање</i>	
	Просечан годишњи број сати обуке по запосленом према полу и према	G4-LA9

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

	категорији запослених	
	Програми за стицање вештина и доживотно учење који подржавају могућност сталног запошљавања радника и помажу им у окончању радног века	G4-LA10
	Процент запослених који добијају редовне оцене радног учинка и развоја каријере према полу и категорији запослених	G4-LA11
	<i>Аспект: Различитост и једнаке могућности</i>	
	Састав управљачких тела и структура запослених по категорији запослених према полу, старосној групи, припадности мањинској групи и другим показатељима различитости	G4-LA12
	<i>Аспект: Једнакост накнада за жене и мушкарце</i>	
	Однос основне плате и накнаде жена у односу на мушкарце према категорији запослених и значајним локацијама пословања	G4-LA13
	<i>Аспект: Процена добављача у погледу радних односа</i>	
	Процент нових добављача који су проверени коришћењем критеријума радних односа	G4-LA14
	Значајни стварни и потенцијални негативни утицаји ланца снабдевања на радне односе и предузете мере	G4-LA15
	<i>Аспект: Механизми решавања спорова у вези са радним односима</i>	
	Број спорова у вези са радним односима који су поднети, обрађени и решени путем формалних механизма решавања спорова	G4-LA16
Подкатегија: Људска права		
	<i>Аспект: Улагање</i>	
	Укупан број и проценат значајних споразума о улагању и уговора који садрже клаузуле о људским правима или су подвргнути аналитичком прегледу с обзиром на људска права	G4-HR1
	Укупан број сати обуке запослених о политикама или поступцима које се тичу аспеката људских права релевантних за пословање укључујући проценат обучених запослених	G4-HR2
	<i>Аспект: Недијаскриминација</i>	
	Укупан број случајева дискриминације и предузете корективне мере	G4-HR3
	<i>Аспект: Слобода удруживања и колективног преговарања</i>	
	Делатности и добављачи идентификовани као они код којих би остваривање права на слободу удруживања и колективног преговарања могло бити угрожено или изложено значајном ризику и мере предузете у циљу подржавања тих права	G4-HR4
	<i>Аспект: Дечји рад</i>	
	Делатности и добављачи идентификовани као они код којих у значајној мери постоји опасност од случајева дечјег рада и мере предузете како би се допринело укидању дечјег рада	G4-HR5
	<i>Аспект: Присилни или обавезни рад</i>	
	Делатности и добављачи идентификовани као они код којих у значајној мери постоји опасност од случајева присилног или обавезног рада и мере предузете како би се допринело укидању свих облика присилног или обавезног рада	G4-HR6
	<i>Аспект: Сигурносне праксе</i>	
	Процент особља из обезбеђења обухваћеног обуком о политикама и поступцима организације у вези са аспектима људских права релевантним за пословање	G4-HR7
	<i>Аспект: Права домицилног становништва</i>	
	Укупан број случајева кршења права домицилног становништва и предузете мере	G4-HR8
	<i>Аспект: Процена</i>	
	Укупан број и проценат делатности које су биле предмет провере поштовања људских права или процене утицаја	G4-HR9
	<i>Аспект: Процена добављача у погледу поштовања људских права</i>	
	Процент нових добављача који су проверени коришћењем критеријума поштовања људских права	G4-HR10
	Значајни стварни и потенцијални негативни утицаји ланца снабдевања на људска права и предузете мере	G4-HR11
	<i>Аспект: Механизми решавања спорова везаних за људска права</i>	
	Број спорова у вези са утицајима на људска права који су поднети, обрађени и	G4-HR12

Извештавање о заштити животне средине – нормативни и рачуноводствени аспекти

	решени путем формалних механизма решавања спорова	
Подкатегија: Друштво		
	<i>Аспект: Локалне заједнице</i>	
	Процент делатности са имплементираним ангажовањем локалне заједнице, процене утицаја и развојни програми	G4-SO1
	Делатности са значајним стварним и потенцијалним негативним утицајима на локалне заједнице	G4-SO2
	<i>Аспект: Борба против корупције</i>	
	Укупан број и проценат делатности за које је извршена процена изложености ризику у вези са корупцијом и идентификовани значајни ризици	G4-SO3
	Комуникација и обука о антикорупцијским политикама и поступцима	G4-SO4
	Потврђени случајеви корупције и предузете мере	G4-SO5
	<i>Аспект: Јавна политика</i>	
	Укупна вредност политичких доприноса према земљи и примаоцу/кориснику	G4-SO6
	<i>Аспект: Понашање противно начелу слободне тржишне конкуренције</i>	
	Укупан број правних поступака покренутих због понашања у супротности са начелом слободне тржишне конкуренције, антитрустовске и монополистичке праксе и њихови исходи	G4-SO7
	<i>Аспект: Придржавање прописа</i>	
	Вредност значајних новчаних казни и укупан број неновчаних санкција због непридржавања закона и прописа	G4-SO8
	<i>Аспект: Процена добављача у погледу утицаја на друштво</i>	
	Процент нових добављача који су проверени коришћењем критеријума утицаја на друштво	G4-SO9
	Значајни стварни и потенцијални негативни утицаји ланца снабдевања на друштво и предузете мере	G4-SO10
	<i>Аспект: Механизми решавања спорова везаних за утицаје на друштво</i>	
	Број спорова у вези са утицајима на друштво који су поднети, обрађени и решени путем формалних механизма решавања спорова	G4-SO11
Подкатегија: Одговорност за производ		
	<i>Аспект: Здравље и безбедност купца</i>	
	Процент значајних категорија производа и услуга за које је извршена процена утицаја на здравље и безбедност ради побољшања	G4-PR1
	Укупан број случајева непридржавања прописа и добровољних кодекса у вези са утицајима производа и услуга на здравље и безбедност за време њиховог животног циклуса према врсти исхода	G4-PR2
	<i>Аспект: Означавање производа и услуга</i>	
	Врста података о производу и услузи захтевана организацијским поступцима за податке о производима и услугама и њихова означавање и проценат значајних категорија производа и услуга подложних таквим информационом захтевима	G4-PR3
	Укупан број случајева непридржавања прописа и добровољних кодекса у вези са подацијом о производу и услузи и означавањем према врсти исхода	G4-PR4
	Резултати анкета за мерење задовољства купаца	G4-PR5
	<i>Аспект: Маркетиншке комуникације</i>	
	Продаја забрањених или спорних производа	G4-PR6
	Укупан број случајева непридржавања прописа и добровољних кодекса у вези са маркетиншким комуникацијама укључујући пропаганду, промоцију и покровитељство према врсти исхода	G4-PR7
	<i>Аспект: Приватност купца</i>	
	Укупан број оправданих притужби у вези са повредама приватности купца и губицима података о купцу	G4-PR8
	<i>Аспект: Придржавање прописа</i>	
	Вредност значајних новчаних казни за непридржавање закона и прописа који се тичу снабдевања и коришћења производа и услуга	G4-PR9
	Укупан број показатеља посебног стандарда обелодањивања	91 + DMA

Извор: GRI (2013): *G4 Sustainability Reporting Guidelines, Reporting Principles and Standard Disclosure*, Amsterdam, т. 5.2.

Прилог 4. Анкетни упитник

1. ПОДАЦИ О ПРЕДУЗЕЋУ

*(одговорити тако што исправну опцију у понуђеним **болдирате** или допишете тражене податке)

1. Назив предузећа (опционо): _____

2. Седиште предузећа: _____

3. Секторска припадност:

- 1) Пољопривреда, шумарство и рибарство
- 2) Рударство
- 3) Прерађивачка индустрија
- 4) Снабдевање електричном енергијом, гасом; пара и климатизација
- 5) Снабдевање водом; управљање отпадним водама; контролисање процеса уклањања отпада и сличне активности
- 6) Грађевинарство
- 7) Трговина на велико и трговина на мало; поправка моторних возила и мотоцикала
- 8) Саобраћај и складиштење
- 9) Информисање и комуникације
- 10) _____ (дописати одговор)

4. Правна форма предузећа:

- а) Ортакчко друштво
- б) Командитно друштво
- в) Друштво са ограниченом одговорношћу
- г) Акционарско друштво
- д) _____

5. Порекло капитала:

- а) Домаћи капитал
- б) Страни капитал

6. Просечан број запослених у 2012. години:

- а) 1–50
- б) 51–250
- в) 251 и више

2. ПОДАЦИ О ПРИМЕНИ КОНЦЕПТА ДРУШТВЕНЕ ОДГОВОРНОСТИ У ПРЕДУЗЕЋУ

Варијабла мерења	Уз сваку тврдњу обележите оцену која најбоље одговара стању у вашем предузећу	1 = не слажем се уопште 2 = не слажем се 3 = донекле се слажем 4 = слажем се 5 = у потпуности се слажем				
P1a	Друштвено одговорно пословање нашег предузећа омогућава ширење слике доброг корпоративног грађанина и јачање корпоративног имиџа.	1	2	3	4	5
P2a	Оцените значај управљања компонентама друштвене одговорности: (<i>најнижа оцена = 1, највиша оцена = 5</i>)					
	Економска одговорност (остваривање и максимизирање профита)	1	2	3	4	5
	Правна одговорност (поштовање закона, подзаконских аката и других прописа)	1	2	3	4	5
	Етичка одговорност (поштовање моралних и етичких норми усвојених од стране друштва)	1	2	3	4	5
P3a	Филантропска одговорност (улагање у образовање, спорт, културу, донације, спонзорства, волонтерске и друге добровољне активности)	1	2	3	4	5
	Предузеће је успоставило и сертифицирало свој пословни систем према захтеву следећих међународних стандарда: (болдирати)					
	ISO 9001	да		не		
	ISO 14001	да		не		
	OHSAS 18001	да		не		
	Навести неки други стандард према коме је предузеће сертифицирало свој пословни систем					
P4a	Предузеће примењује стандард ISO 26000 Упутство о друштвеној одговорности.	да		не		
P5a	Предузеће је учесник Глобалног договора Уједињених нација који обухвата 10 универзалних принципа из области људских права, рада, заштите животне средине и антикорупције.	да		не		
P6a	Менаџмент нашег предузећа сматра да водећи рачуна о друштвеној одговорности позитивно утиче на финансијске перформансе	да		не		
P7a	Менаџмент нашег предузећа и остали запослени имају развијену свест о очувању животне средине.	1	2	3	4	5

3. ПОДАЦИ ВЕЗАНИ ЗА ИЗВЕШТАВАЊЕ О ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ

<u>Варијабла мерења</u>	<u>Уз сваку тврдњу обележите оцену која најбоље одговара стању у вашем предузећу</u>	1 = не слажем се уопште 2 = не слажем се 3 = донекле се слажем 4 = слажем се 5 = у потпуности се слажем				
P16	У нашем предузећу менаџмент сматра да се поред традиционалног финансијског извештавања треба извештавати и о еколошким аспектима пословања предузећа.	1	2	3	4	5
P26	У којој мери је менаџмент вашег предузећа информисан о регулативи и смерницама у области извештавања о заштити животне средине: (најнижа оцена = 1, највиша оцена = 5)					
	Смернице Глобалне иницијативе за извештавање	1	2	3	4	5
	Систем за управљање заштитом животне средине и шема провере Европске комисије	1	2	3	4	5
	Упутства и смернице Федерације европских рачуновођа	1	2	3	4	5
P36	Препоруке Европске комисије о признавању, мерењу и обелодањивању еколошких питања у годишњим рачунима и извештајима предузећа	1	2	3	4	5
	Менаџмент предузећа је упознат са постојањем наградних шема за извештавање о заштити животне средине на нивоу Европске уније.	да		не		
P46	Менаџмент предузећа је упознат са делокругом рада и активностима Агенције за заштиту животне средине при Министарству пољопривреде и заштите животне средине Републике Србије.	да		не		
P56	У нашем предузећу се поред редовних финансијских извештаја припрема и обелодањује посебан извештај о заштити животне средине.	да		не		
P66	Информације о еколошким аспектима пословања предузећа су саставни део:					
	Годишњег извештаја о пословању предузећа	да		не		
	Извештаја о одрживом развоју	да		не		
	Извештаја о друштвеној одговорности предузећа	да		не		
P76	Интегрисаног извештаја (интегрисани приказ финансијске стратегије и финансијских перформанси предузећа са стратегијом и перформансама одрживог развоја)	да		не		
	Пракса извештавања о еколошким аспектима пословања реализује се:					
	на годишњем нивоу	да		не		
	шестомесечно	да		не		
	квартално	да		не		
P86	за краће временске периоде	да		не		
	Да ли и у којој мери примењујете најсвеобухватније упутство у области извештавања о одрживом развоју – Смернице за извештавање о одрживом развоју установљене од стране Глобалне иницијативе за извештавање (упутство садржи предложени оквир показатеља еколошких перформанси). (најнижа оцена = 1, највиша оцена = 5)	да		не		
		1	2	3	4	5

P96	У којој мери обелодањујете следеће показатеље еколошких перформанси: (најнижа оцена = 1, највиша оцена = 5)					
	Потрошња материјала, енергије и воде	1	2	3	4	5
	Утицај на биодиверзитет	1	2	3	4	5
	Утицај емисије гасова, испуштања отпадних вода и отпада	1	2	3	4	5
	Утицај производа и услуга на животну средину	1	2	3	4	5
	Усаглашеност са еколошким законима и прописима	1	2	3	4	5
	Утицај транспорта	1	2	3	4	5
	Уопштено	1	2	3	4	5
P106	За потребе извештавања о заштити животне средине у нашем предузећу развијен је интерни систем показатеља еколошких перформанси.	да		не		
P116	На web сајту нашег предузећа постоји део посвећен:					
	Одрживом развоју	да		не		
	Друштвеној одговорности	да		не		
	Заштити животне средине	да		не		

4. ПОДАЦИ ВЕЗАНИ ЗА РЕВИЗИЈУ РЕЛЕВАНТНИХ ПИТАЊА ЗАШТИТЕ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ

Варијабла мерења	Уз сваку тврдњу обележите оцену која најбоље одговара стању у вашем предузећу	1 = не слажем се уопште 2 = не слажем се 3 = донекле се слажем 4 = слажем се 5 = у потпуности се слажем				
P1ц	У циљу повећања транспарентности и кредибилитета информација обелодањених у извештају о заштити животне средине* менаџмент предузећа ангажује трећу страну да процени усаглашеност извештаја са смерницама на основу којих је извештај састављен, као и тачност информација у извештају.	1	2	3	4	5
P2ц	Обелодањени извештај о заштити животне средине* јесте предмет:					
	Ревизије	да		не		
	Ограниченог прегледа/независне верификације	да		не		
P3ц	Извештај о ограниченом прегледу, односно независној верификацији је саставни део извештаја о заштити животне средине*.	да		не		
P4ц	За потребе ревизије или независне верификације извештаја о заштити животне средине* предузеће је ангажовало ревизорску кућу (навести коју)					

*Овде се има у виду самостални извештај о заштити животне средине или нека друга форма обелодањивања информација о еколошким аспектима пословања: годишњи извештај о пословању, извештај о одрживом развоју, извештај о друштвеној одговорности предузећа, интегрисани извештај.

Биографија аутора

Маја С. Стојановић рођена је 15. децембра 1983. године у Лесковцу. Основну школу „Александар Стојановић“ и средњу техничку школу „Милентије Поповић“ (смер: економски техничар) завршила је у Црној Трави. Након завршетка средње школе, 2002. године уписала је Економски факултет у Нишу, смер Пословна економија. Током студија награђивана је од стране Економског факултета у Нишу као најбољи студент друге и треће године и била корисник више стипендија. По завршетку основних студија радила је годину дана у АИК банци а.д. Ниш – Филијала Ниш, на пословима оперативне реализације и праћење пласмана у сектору привреде. Мастер академске студије завршила је 2013. године на Економском факултету у Нишу, модул Рачуноводство, ревизија и финансијско управљање. Као студент докторских академских студија на Економском факултету у Нишу (модул: Финансије и банкарство) била је стипендиста Министарства просвете, науке и технолошког развоја и по том основу била ангажована на пројектима тог Министарства. Од новембра 2011. до октобра 2013. године радила је као истраживач-приправник на Природно-математичком факултету у Нишу, а по основу пројекта поменутог Министарства. Од октобра 2013. године борави на Универзитету у Регензбургу у Немачкој, на Катедри за финансијско рачуноводство и ревизију, најпре као стипендиста Баварског академског центра за Средњу, Источну и Југоисточну Европу (*BAYHOST*), а затим у својству сарадника у настави на предмету Принципи рачуноводства.

Говори, чита и пише енглески и немачки језик.

У периоду од 2009. године до данас Маја С. Стојановић објавила је двадесет радова у домаћим научним и стручним часописима и била учесник научних скупова и конференција у земљи и иностранству.

Изјаве аутора



ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ

Изјављујем да је докторска дисертација, под насловом

**Извештавање о заштити животне средине –
нормативни и рачуноводствени аспекти**

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација, ни у целини, ни у деловима, није била предложена за добијање било које дипломе, према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права, нити злоупотребио/ла интелектуалну својину других лица.

У Нишу, 21.07.2015. године

Аутор дисертације: Маст. екон. Маја С. Стојановић

Потпис докторанда:

Маја Стојановић



**ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ ШТАМПАНЕ И ЕЛЕКТРОНСКЕ ВЕРЗИЈЕ
ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

Име и презиме аутора: Маја Стојановић

Студијски програм: Финансије и банкарство

Наслов рада: Извештавање о заштити животне средине –
нормативни и рачуноводствени аспекти

Ментор: Проф. др Јован Крстић

Изјављујем да је штампана верзија моје докторске дисертације истоветна електронској верзији, коју сам предао/ла за уношење у **Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци, који су у вези са добијањем академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада, и то у каталогу Библиотеке, Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Нишу, као и у публикацијама Универзитета у Нишу.

У Нишу, 21.09.2015. године

Аутор дисертације: Маст. екон. Маја С. Стојановић

Потпис докторанда:

Маја Стојановић



ИЗЈАВА О КОРИШЋЕЊУ

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Никола Тесла“ да, у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, унесе моју докторску дисертацију, под насловом:

**Извештавање о заштити животне средине –
нормативни и рачуноводствени аспекти**

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату, погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију, унету у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, могу користити сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons), за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство – некомерцијално
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима
5. Ауторство – без прераде
6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да подвучете само једну од шест понуђених лиценци; кратак опис лиценци је у наставку текста).

У Нишу, 21.01.2015. године

Аутор дисертације: Маст. екон. Маја С. Стојановић

Потпис докторанда:

Маја Стојановић