

Dr. sc. Dejan MILJENović*
Prof. dr. sc. Goran KUTNJAK*

Revidiranje izvještaja integriranoga poslovnog rezultata

UDK 657.2, 349.2

Prema Zakonu o računovodstvu poduzetnik je obavezan zajedno s godišnjim financijskim izvještajima izraditi izvješće posloводства koje uz fer prikaz razvoja i rezultata poslovanja poduzetnika i njegova položaja treba sadržavati opis glavnih rizika i neizvjesnosti s kojima se susreće. U navedenoj je analizi tako, prema Zakonu, uz financijske pokazatelje nužno uključiti i nefinancijske pokazatelje koji obuhvaćaju i informacije o zaštiti okoliša i radnicima (op. a. društvu). Zakonom se propisuje i obveza revidiranja nefinancijskih informacija, odnosno, revizorski izvještaj treba uključivati i mišljenje o usklađenosti izvještaja posloводства (ili konsolidiranog izvještaja posloводства) s godišnjim financijskim izvještajem i zakonskim okvirom. Kako se u ovim novostima trebaju snaći poduzetnici da bi uspješno uključili okolišne i društvene aspekte poslovanja u godišnje izvještaje, obrazlaže se u ovom članku.

1. UVOD

Uključivanje nefinancijskih aspekata poslovanja u godišnje izvještaje posloводства nije rezultat čiste opravdanosti prema zahtjevima društvene odgovornosti, nego sve veća potreba koja se u suvremenom poslovnom okruženju nameće poslovnim liderima u svakodnevnoj praksi. Donošenje odluka u globalnom poslovanju koje ima obvezu unaprijeđenja odnosa prema okolišu i društvu mijenja dosadašnje poslovne prakse, zahtijeva nove oblike informacija, ali i pratećeg izvještavanja. Najveće promjene zbivaju se upravo u dijelu izvještavanja koje više ne može biti isključivo financijskog karaktera, iako je financijski izraz poslovnog rezultata presudan u ocjeni poslovne uspješnosti. Okolišne informacije, kao i one o ulozi poduzeća u lokalnoj zajednici (i društvu općenito), postaju sve većim generatorom stvorene vrijednosti. Da bi se takvi doprinosi vrijednosti bolje opravdali, u godišnjim izvještajima potrebno im je dati više mjesta. Činjenica je da financijski rezultat poslovanja proizlazi iz angažiranja prirodnih resursa (korištenje električnom energijom, vodom, plinom, geološkim sirovinama itd.) u procesu proizvodnje i pružanja usluga. Znanje, iskustvo i razvoj zaposlenika kao dijela lokalne zajednice u kojoj poduzeće posluje društveni je aspekt poslovanja. U tom se dijelu često inauguriraju tematike jednakosti spolova (u smislu naknada za rad i mogućnosti napredovanja), zaštite na radu, sindikalnog djelovanja, mogućnosti usavršavanja i slično. Poduzeća glede ovih

parametara ostvaruju društveni učinak koji se također treba prezentirati, a koji pridonosi široj reputaciji poduzeća, npr. u smislu poželjnog poslodavca, društveno osviještenog ili angažiranog subjekta. Da bi se poduzeća susrela s tim tendencijama, imaju nekoliko mogućnosti izvještavanja koje na jednom mjestu integriraju financijski, okolišni i društveni rezultat poslovanja. Širokoprihvaćeni okvir takva izvještavanja, pa i u Republici Hrvatskoj, svakako su *Smjernice Globalne inicijative za izvještavanje (Global Reporting Initiative – GRI)*. *GRI Smjernice za izvještavanje* u trenutačnoj verziji G4 omogućuju kvalitetno i cjelovito izvještavanje o financijskim, okolišnim, društvenim učincima te su prilagođene primjeni u različitim industrijskim sektorima i poduzećima različitih veličina. Te su smjernice dostupne u prijevodu Hrvatskoga poslovnog savjeta za održivi razvoj (HRPSOR) na <http://hrpsor.hr/global-reporting-initiative-gri-1-104.html>. Ipak, te i ostale slične međunarodne smjernice nemaju zakonsku obvezu primjene, iako je to slučaj u pojedinim europskim zemljama poput Francuske, Velike Britanije, Danske i Švedske. Zato se često integrirani poslovni rezultat predstavlja u *izvještaju o društvenoj odgovornosti poduzeća*, *izvještaju o okolišu* ili pak *društvenom izvještaju* (eng. *social report*).

Riječ je o izvještavanju kojim poduzeća dokazuju vlastite doprinose održivom razvoju. Tako se u smjernicama Globalne inicijative za izvještavanje (*Global Reporting Initiative*, G4, izdanje na hrvatskom jeziku, 2013, str. 85) o održivosti definira kao **postupak koji pomaže organizacijama u postavljanju ciljeva**,

* Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet

mjeranju učinaka i upravljanju promjenama prema održivoj globalnoj ekonomiji. Takva ekonomija kombinira dugoročnu profitabilnost s društvenom odgovornošću i brigom za okoliš. Izvještavanje o održivosti... jest ključna platforma za navođenje ekonomskih, okolišnih, društvenih i upravljačkih učinaka organizacije koji odražavaju pozitivne i negativne utjecaje. Aspekti koje organizacija smatra materijalnim, s obzirom na očekivanja i interese svojih dionika, glavna su pokretačka snaga izvještavanja o održivosti. Dionici mogu uključivati subjekte koji su izravno povezani s organizacijom, kao i one koji su u drugoj vrsti odnosa s organizacijom.

Istodobno se objašnjava i pojam integriranog izvještavanja kao novi i rastući trend u korporativnom izvještavanju čiji se glavni cilj sastoji u tome da ulagačima financijskog kapitala u organizaciju pruži integrirani prikaz ključnih činitelja koji su značajni za njezino sadašnje i buduće stvaranje vrijednosti. (Global Reporting Initiative, G4, izdanje na hrvatskom jeziku, 2013, str. 85). Često se uz termin integrirano izvještavanje koristi i terminom cjelovito izvještavanje, kao njegov sinonim (Miljenović, 2016c., str. 73-74).

Bez obzira na nazive integriranih izvještaja, činjenica je da podatci u njima prezentirani trebaju biti transparentni i nadasve pouzdani. GRI navodi da im je glavni cilj glede integriranog izvještavanja (a koje oni nazivaju trobilančnim izvještavanjem) izjednačavanje s financijskim izvještavanjem, naročito u pogledu usporedivosti, pravovremenosti, pouzdanosti, i provjerljivosti prezentiranih informacija. Time se opravdano implicira revidiranje okolišnih i društvenih informacija sadržanih u integriranim izvještajima. Ipak, postupak njihova revidiranja nije istovjetan reviziji financijskih izvještaja, kako sa stajališta sudionika tako i u pogledu sadržaja. Prema čl. 20. st. 6. novog ZOR-a revizorski izvještaj uključuje mišljenje o usklađenosti izvještaja posloводства (ili konsolidiranog izvještaja posloводства) s godišnjim financijskim izvještajem i zakonskim okvirom. U Republici Hrvatskoj velika poduzeća koja kotiraju na domaćim burzama uz ispunjavanje Kodeksa korporativnog upravljanja, a koji dijelom uređuje pitanja upravljanja okolišnim društvenim aspektima, imaju praksu izrade izvještaja o društvenoj odgovornosti. Međutim, velik broj srednjih poduzeća još nije uveo takvu praksu, a na što ih sada obvezuje zakonska obveza. S obzirom na aktualnost ove problematike u praksi, u nastavku će se izložiti postojeće mogućnosti i obuhvat revizije integriranoga poslovnog rezultata.

2. SUDIONICI, STANDARDI I NAČELA U PROCESU REVIZIJE INTEGRIRANOGA POSLOVNOG REZULTATA

Potrebno je naglasiti razlike koje postoje između tri oblika izvještavanja, a koje obuhvaća financijske, okolišne i društvene rezultate poslovanja poduzeća:

1. integrirano izvještavanje – odnosi se na izvještavanje koje uz nefinancijske rezultate (okoliš i društvo) integrira i financijske rezultate poslovanja. Takav je integrirani prikaz najpoželjniji jer omogućava cjelovitu usporedbu financijske djelotvornosti s pokazateljima okolišne i društvene djelotvornosti;

2. nefinancijsko izvještavanje – odnosi se samo na nefinancijske aspekte trostrukog rezultata, tj. samo na okolišne i društvene učinke poslovanja poduzeća.

✓ **Napomena:** Pojmom "nefinancijski izvještaj" često se koristi u kontekstu integriranih izvještaja koji uz okolišne i društvene rezultate poslovanja sadržavaju i financijske rezultate, a to nije ispravno. Nažalost, takve su pogreške česte u praksi, ali dijelom proizlaze iz literature, neprikladnih prijevoda te brzog razvoja ove tematike. Zamjena tih pojmova rezultat je i nedovoljnog poznavanja sadržaja trostrukoga poslovnog rezultata onih koji tematiku neprikladno predstavljaju, a čemu treba posvetiti osobitu pozornost;

3. cilj je izvještavanja o društvenoj odgovornosti poduzeća (DOP) – izraziti doprinose poduzeća široj problematici održivog razvoja. Poduzeće se u tom kontekstu pokazuje kao društveno odgovorno te prilagođava sadržaj izvještaja potrebama svojih dionika. Zbog različitosti sadržaja takvih izvještaja u praksi njihovi se naslovi pojavljuju u sljedećim primjerima: *Izvuešće o održivom poslovanju*, *Društveni izvještaj*, *Izvuešće o održivom razvoju*, *Socijalno izvješće*, *Izvueštaj o zaštiti okoliša* i sl. (Shema 1).

✓ **Napomena:** Prema iznesenome, a ovisno o sadržaju, izvještaji o DOP-u mogu biti nefinancijski (okolišni i/ili društveni) ili integrirani (financijski, okolišni i društveni rezultati poslovanja.)

✓ **Shema 1.** Primjer naslova izvještaja o društvenoj odgovornosti poduzeća



Izvor: Odabrana izvješća o društvenoj odgovornosti hrvatskih poduzeća

Taj pristup omogućava poduzećima fleksibilnost u objavi financijskih, okolišnih i društvenih rezultata poslovanja. Takvi izvještaji često sadržavaju samo zasebne nefinancijske aspekte gdje se poduzeća posvećuju pojedinoj grupi dionika. Sam pojam dionika u Hrvatskoj je već široko prihvaćen, ali je i ovdje potrebno naglasiti da je riječ o skupinama koje ostvaruju određene interese vezano uz poduzeće, ali i utjecaje od značenja za poduzeće. Stoga se dionici nazivaju interesno-utjecajnim skupinama. Uz menadžment upravo su dionici primarni korisnici integriranih izvještaja s obzirom na to da sadržaj nefinancijskih informacija može biti ključan za njihove odluke vezane uz poduzeće. Dionici su stoga i sudionici procesa revidiranja integriranih izvještaja kao najvažniji korisnici koji uvjetuju njegov sadržaj u pogledu raznih pitanja (poput zaštite okoliša, transparentnosti in-

formacija, doprinosu društvu, raspoloživosti prema aktivističkim organizacijama i sl.).

Kako su dionici često pokretačka snaga društveno odgovornih politika javnih i neprofitnih organizacija, nužno je i njihovo mapiranje. Poduzeća moraju znati koji su njihovi dionici unutar organizacije poput zaposlenika, kupaca dobavljača, investitora, poslovnih partnera, ali i koji su njihovi eksterni dionici, tj. oni koji djeluju izvan organizacije. Njima pripadaju grupe poput lokalne zajednice, javnosti općenito, vladinih i nevladinih udruga, aktivističkih grupa, medija itd. Za proces mapiranja dionika nužno je prepoznati moguće utjecaje i stvarne interese dionika te ih na temelju provedene analize unijeti u izvještaj o integriranom poslovnom rezultatu. To je važno jer dionici potom postaju sudionicima u procesu revidiranja ovih izvještaja kao njegovi ključni korisnici, te im je sadržaj i transparentnost prezentiranih informacija često najvažnija odrednica. Stoga je s dionicima u procesu izrade, korištenja i revizije integriranih izvještaja nužno uspostaviti partnerski odnos.

✓ **Shema 2. Sudionici procesa revizije integriranih izvještaja poduzeća**



Izvor: Miljenović, D. (2017.), Društvena revizija, *TIM4PIN MAGAZIN Časopis Centra za Razvoj javnog i neprofitnog sektora* (2017.), br. 6; str. 52.

Osim menadžmenta, upravo su dionici ti koji nameću potrebu revidiranja integriranoga poslovnog rezultata. Logika je pritom sljedeća: kada postoje zahtjevi za pouzdanosti i točnosti financijskih informacija koji se ostvaruju u reviziji financijskih izvještaja, zašto se na jednak način ne bi dokazivala točnost i pouzdanost okolišnih i društvenih učinaka / rezultata poslovanja? Već spomenuti razlog tomu su značajni okolišni i društveni rizici koje vrednuju investitori, država, banke, lokalna samouprava, partneri, interni i eksterni dionici neke organizacije. U tim se rizicima kriju potencijalne okolišne i društvene štete koje se mogu odraziti na konačni poslovni rezultat poduzeća. Dovoljno je samo prisjetiti se odšteta koje velike svjetske korporacije, ali i domaća poduzeća, isplaćuju za incidente i propuste vezane uz zaštitu okoliša i neodgovoran odnos prema zajednici ili radničkim pravima. Te je situacije potrebno preduhitriti te ih pravodobno staviti u kontekst odgovornosti poduzeća.

Revidiranje integriranoga poslovnog rezultata "predstavlja" krunu u procesu uvođenja društveno odgovornih politika poduzeća. Ovakav tip revidiranja / revizije često se naziva i *verifikacija, društvena revizija, okolišna revizija* ili *revizija nefinancijskih aspekata poslovanja*. Nazivi su prihvatljivi, međutim zakonska primjena zahtijeva usuglašavanje radi jednostavnosti primjene i prepoznatljivosti u praksi.

Prema čl. 21. ZOR-a poduzetnik je obavezan zajedno s godišnjim financijskim izvještajima izraditi izvješće posloводства za koje je potrebno provesti reviziju usklađenosti u smislu istinitog i fer prikaza razvoja i rezultata poslovanja poduzetnika i njegova položaja, a zajedno s opisom glavnih rizika i neizvjesnosti s kojima se on suočava. Pojam integriranog izvještavanja u smislu izvještaja posloводства o okolišnim i društvenim rizicima aplicira se kao *uravnotežena i sveobuhvatna analiza razvoja i rezultata poslovanja poduzetnika i njegova položaja te mora biti u skladu s veličinom i kompleksnošću poslovanja* (Zakon o računovodstvu, čl. 21., Nar. nov., br. 78/15). Izvještaji o društvenoj odgovornosti, prema uputama Zakona, omogućavaju integrirani prikaz trostrukog rezultata poslovanja *potreban za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja i njegova položaja*. Bitno je da takva analiza uz financijske pokazatelje treba uključivati primjerene nefinancijske pokazatelje. To se odnosi na pokazatelje *koji su relevantni za određeno poslovanje koji obuhvaćaju i informacije o zaštiti okoliša i radnicima* (op. a. informacije o okolišu i društvu).

Postupak revizije integriranog izvještaja uz Zakonsku osnovu može se pokrenuti i na specifični zahtjev nekog od dionika, ili u tom slučaju to može učiniti i poduzeće samoinicijativno (uprava društva, skupština) kako bi odgovorila na određeni zahtjev dionika vezan uz informiranje glede okolišnih i društvenih učinaka poslovanja. Vrlo su aktualni zahtjevi investitora za procjenom okolišnih i društvenih rizika / aspekata poslovanja koji rezultiraju sve većim brojem integriranih izvještaja. Valja naglasiti da određena poduzeća objavljuju integrirane i/ili izvještaje o društvenoj odgovornosti na temelju primjene raznih međunarodnih direktiva i smjernica poput ISO-ova standarda, Smjernica GRI, Smjernica Međunarodnog odbora za integrirano izvještavanje (International Integrated Reporting Committee – IIRC), OECD-ovih smjernica, Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja – ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements od strane International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), Standarda AccountAbility 1000 pa i na temelju Načela UN Global Compacta. Obvezu takva izvještavanja nalažu i Smjernice o društvenoj odgovornosti ISO 26000.

Za početnike izrade i revidiranja integriranih izvještaja u praksi najvažnije je konzultirati idući pregled standarda o integriranom izvještavanju:

1. Global Reporting Initiative – GRI (2013.) Sustainability Reporting Guidelines G4: Reporting Principles and Standard Disclosures, Amsterdam.
2. AA1000APS (2008.) AccountAbility Principles Standard. London-Washington: AccountAbility.
3. IAASB (2012.) Međunarodni standard za angažmane s izražavanjem uvjerenja - International

Standard on Assurance Engagements – ISAE 3000. Geneva: IFAC.

Zajednička tematska područja navedenih standarda su (Miljenović, 2016a., str. 46-47):

1. materijalnost informacija
2. obuhvat relevantnih dionika i
3. proces izvještavanja.

Materijalnost informacija spada među GRI-jeva *Načela za određivanje sadržaja izvještaja* i jedno je od *deset načela* izvještavanja o društvenoj odgovornosti, a koja se odnose na: 1) Uključenost dionika, 2) Kontekst održivosti, 3) Materijalnost, 4) Cjelovitost, 5) Ravnoteža, 6) Usporedivost, 7) Točnost, 8) Pravovremenost, 9) Jasnoća i 10) Pouzdanost. Prema GRI-ju načelo materijalnosti (eng. *Materiality*) nalaže da izvještaj treba obuhvatiti aspekte koji (GRI, 2013., str. 17):

1. odražavaju značajne ekonomske, okolišne i društvene utjecaje organizacije ili
2. značajno utječu na procjene i odluke dionika.

U osnovi **materijalnost predstavlja značajnost određene teme** u podjednako mjeri za poduzeće i njegove dionike, a koja na toj osnovi treba biti prezentirana u integriranom izvještaju. Organizacije se suočavaju sa širokim opsegom tema o kojima mogu izvještavati. **Značajne teme su one koje se opravdano mogu smatrati važnima za prikaz** ekonomskih, okolišnih i društvenih utjecaja organizacije ili za **utjecaj na odluke dionika** te koje stoga potencijalno zaslužuju **uključivanje u izvještaj**. **Materijalnost je prag kod kojeg određeni aspekti izvještavanja, bilo financijski, okolišni bilo društveni, postaju dovoljno značajni da bi se o njima trebalo izvijestiti** (Miljenović, 2016c., str. 98-99).

Načelo cjelovitosti (eng. *Completeness*) **podupire integriranost izvještaja** navodeći: *Izvještaj bi trebao uključiti materijalne aspekte i njihove granice u mjeri dovoljnoj za prikaz bitnih ekonomskih, okolišnih i društvenih utjecaja kako bi omogućili dionicima kvalitetnu procjenu učinaka organizacije u izvještajnom razdoblju... Koncept cjelovitosti može se odnositi i na praksu u prikupljanju informacija te na opravdanost i prikladnost prikaza informacija.*

Navedeni standardi i prateća načela iznimno su značajni za proces verifikacije / revizije jer propisanim obuhvatom i definiranim zahtjevima o kvantitativnom tretmanu društvenih i okolišnih informacija predstavljaju stručnu podlogu pri provedbi sličnih postupaka (npr. angažmani s izražavanjem uvjerenja vezani uz zasebne okolišne i društvene aspekte poslovanja ili kod provođenja društvene revizije).

3. SADRŽAJ I POSTUPAK REVIDIRANJA INTEGRIRANIH IZVJEŠTAJA PODUZEĆA

U postupku svake revizije, a tako je i u slučaju revizije integriranih izvještaja, svakako je najznačajnije načelo treće nezavisne strane koje podrazumijeva da postupak revidiranja provode nezavisni vanjski stručnjaci, ovlaštene instituti, specijalizirane konzultantske kuće ili za to ovlaštene revizori. Odmah treba napomenuti da revizori zaduženi za financijsku reviziju nisu automatizmom osposobljeni, tj. certificirani za ovaj "novi oblik" revizije integriranog poslovnog rezultata. Revidiranje integriranih izvještaja kao veri-

fikacijski proces do sada su nastojala urediti međunarodna organizacijska tijela Globalne inicijative za izvještavanje, Međunarodnog odbora za integrirano izvještavanje (IIRC) te organizacija AccountAbility koja izdaje istoimene standarde. Te organizacije u mogućnosti su izdati certifikate provoditeljima revizije integriranih izvještaja poduzeća. Postoje institucije, tijela, revizorske i konzultantske kuće koje su ovlastile navedene organizacije za provjeru točnosti i pouzdanosti integriranih informacija poslovanja. Ovlaštenje proizlazi iz odgovarajućeg certifikata vezanog uz pojedine standarde, npr. Smjernica GRI ili Standarda AccountAbility.

Valja napomenuti mogućnost kada poduzeće objavljuje informacije okolišne i društvene prirode u skladu s normom ISO 26000:2010 *Smjernice o društvenoj odgovornosti*. Ovom se normom daju upute o osnovnim načelima društvene odgovornosti, nužnosti suradnje s dionicima te ključnim temama za uključivanje društveno odgovornoga ponašanja u organizaciju. Ipak, u tom se slučaju ne provodi godišnji postupak revidiranja, nego samo certifikacija (Hrvatski zavod za norme) pri uvođenju norme, a u trajanju 3 godine.

Revidiranje nefinancijskih podataka svakako mora biti pouzdano i točno jer su dionici po informacijskoj osnovi izjednačeni s dioničarima, a koji zahtijevaju načelo pouzdanosti pri objavi financijskih rezultata poslovanja. Zakonska osnova objave integriranih izvještaja prisutna je u raznim zemljama te je međunarodnog karaktera. U nastavku je međunarodni pregled takve obveze izvještavanja izrađen prema podacima Globalne inicijative za izvještavanje.

✓ **Tablica 1. Međunarodni pregled obveze izvještavanja o okolišnim i društvenim aspektima poslovnog rezultata**

Red. br.	Zemlja	Obveza izvještavanja
1.	Australija	Da
2.	Bosna i Hercegovina	Ne
3.	Brazil	Da
4.	Danska	Da
5.	Francuska	Da
6.	Hrvatska	Da
7.	Irska	Ne – osim za financijske institucije
8.	Italija	Da
9.	Izrael	Prijedlog zakona
10.	Južna Afrika	Da
11.	Kanada	Da
12.	Meksiko	Da
13.	Nizozemska	Da
14.	Norveška	Da
15.	Njemačka	Ne – dobrovoljan Kodeks
16.	Srbija	Ne
17.	Španjolska	Da
18.	Švedska	Da
19.	Švicarska	Da
20.	Velika Britanija	Da

Izvor: Izrada autora prema podacima Globalne inicijative za izvještavanje, dostupno na <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>.

U navedenim zemljama uz zakonsku obvezu nije nužno istaknuta i obveza revizije integriranih izvještaja, međutim praksa ju sve više nameće. Okolišni i društveni rizici mogu biti skrivena prijetnja stvorenoj dodanoj vrijednosti te dugoročnoj stabilnosti poduzeća pa im je nužno posvetiti pozornost u svakom aspektu poslovanja. Ako ne postoji zakonska obveza revizije integriranoga poslovnog rezultata, odgovorno je i poželjno samoinicijativno postupanje poduzeća i njegova menadžmenta u tom smislu.

Ovdje je potrebno jasno razdvojiti i istaknuti razliku između:

- **zakonske obveze revidiranja izvještaja posloводства prema čl. 20. ZOR-a i**
- **dobrovoljne revizije izvještaja integriranoga poslovnog rezultata, a koju poduzeće pokreće samoinicijativno ili prema zahtjevu / potrebama svojih dionika.**

Prema zakonskoj obvezi revizija se odnosi na objektivnost sadržaja izvještaja posloводства, a koji prema čl. 21. ZOR-a predstavlja pregled položaja i razvoja poslovanja, objašnjenje društvenih i okolišnih rizika uz odgovarajuće financijske i nefinancijske pokazatelje. To znači da revidiranje izvještaja posloводства u skladu s čl. 20. ZOR-a podrazumijeva davanje:

- mišljenja o usklađenosti izvješća posloводства s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu,
- mišljenja o tome je li izvješće posloводства sastavljeno u skladu s ovim Zakonom,
- izjavu o tome je li, a na temelju znanja i razumijevanja poslovanja poduzetnika i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, revizor identificirao značajne pogreške prikaze u izvješću posloводства te, ako ih ima, opisati prirodu takvih pogrešaka.

Jednako tako, revizor je u smislu ZOR-a obavezan provjeriti jesu li u izjavi o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja uključene informacije iz čl. 22. st. 1. t. 2., 5., 6. i 7. ZOR-a. Budući da integrirani izvještaji poduzeća predstavljaju zasebno izrađeno izvješće s nefinancijskim podatcima, u tome slučaju revizor provjerava i navodi je li izrađeno nefinancijsko izvješće iz stavka izrađeno i uključeno u izvješće posloводства ili sadržano u zasebnom izvješću.

Za razliku od zakonske obveze, postupak i sadržaj dobrovoljne revizije integriranoga poslovnog rezultata u znatnom dijelu određen je obilježjima organizacije i njezinih dionika. Taj se postupak temelji na dobrovoljnom, samoinicijativnom angažiranju revizora od strane uprave, a s ciljem utvrđivanja realnosti i pouzdanosti okolišnih i društvenih informacija koji se javljaju u zasebnim izvještajima poduzeća. Te se informacije mogu integrirati sa financijskim rezultatima poslovanja ili, što je često, biti dio tzv. izvještaja o društvenoj odgovornosti poduzeća.

Iako dobrovoljan, za svaki oblik revidiranja integriranoga poslovnog rezultata ključne su sljedeće odrednice:

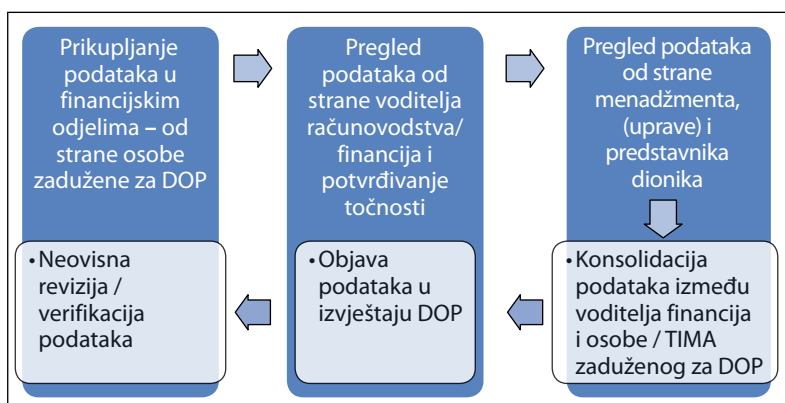
1. potrebne informacije, ciljevi (predmet) i opseg revizije – ove odrednice ovise o interesu naruči-

telja revizije. Dionici mogu inzistirati na posebnoj reviziji okolišnih aspekata poslovanja ako smatraju da su zdravstveno ili sigurnosno ugroženi operacijama poduzeća. Investitori mogu uvjetovati ulaganje izradom integriranog izvještaja i prateće revizije uključenih informacija prije angažiranja u razvojnim projektima;

2. ugovorom prihvaćena obveza menadžmenta o suradnji s provoditeljem revizije – menadžment se obvezuje da će revizorskom tijelu omogućiti potpuni pristup informacijama, surađivati u dobro namjeri te prihvatiti savjetodavni karakter revizije radi unaprjeđenja kvalitete upravljanja;
3. ustupanje podataka, komuniciranje s osobom zaduženom za izradu integriranog izvještaja – revizori ostvaruju suradničku komunikaciju s voditeljima onih odjela i članovima menadžmenta koji su izravno uključeni u proces integriranog informiranja. Cilj je predložiti revizoru sustav prikupljanja, analize i objave informacija u organizaciji te modele suradnje s dionicima u tome procesu;
4. komuniciranje i susreti s predstavnicima dionika – odnosi se na mogućnost i obvezu revizora da u komunikaciji s dionicima provjeri njihovu stvarnu uključenost u politike društvene odgovornosti dotičnog poduzeća. Prethodno je nužno provjeriti provodi li menadžment proaktivno mapiranje dionika, tj. jesu li informacijski obuhvaćeni svi dionici od interesa i utjecaja na organizaciju. Slijedeći je korak utvrditi jesu li teme uključene u integrirane izvještaje od materijalnog značenja za poduzeće i dionike;
5. analiza podataka – revidiranje se u užem obliku može svesti i na uslugu *due diligence* određenoga okolišnog ili društvenog segmenta prema zahtjevu pojedinog dionika, investitora ili samog poduzeća kako bi opravdalo napore u određenom području ili doprinosu glede održivog razvoja;
6. analiza integriranoga / trostrukoga poslovnog rezultata – revizori će se neizbježno susresti s potrebom istodobne analize financijskih rezultata u odnosu na ostvarene okolišne i društvene učinke. To je ključan korak, prilagodljiv određenom poduzeću s obzirom na specifičnosti realizacije njegovih proizvoda ili usluga, okruženja i zajednice u kojoj posluje. Općenito, analiza integriranoga poslovnog rezultata još je uvijek nedovoljno teoretski i stručno obrađena pa se mogu očekivati određene poteškoće u primjeni. Međutim, dovoljno je istraživanja koja kvantificiraju poslovne rezultate i dodanu vrijednost stvorenu primjenom politika društvene odgovornosti i analize integriranoga poslovnog rezultata (pogledati rezultate istraživanja i prijedloge za praksu u: Miljenović, D., 2016., *Razvoj modela standardnog izvještavanja o društvenoj odgovornosti poduzeća* / doktorska disertacija).

Revizorima integriranoga poslovnog rezultata ključno je spoznati uspostavljeni tijekom podataka koji se obrađuju u konačne informacije objavljene u integriranom izvještaju, a koje su relevantne za proces donošenja odluka menadžmenta i dionika.

✓ **Shema 3. Tijek podataka za izradu i reviziju integriranih izvještaja o poslovnim rezultatima**



Izvor: Izrada autora

Tijekovi informacija i proces izrade izvještaja razlikovati će se od poduzeća do poduzeća. Kvalitetnom revidiranju procesa integriranog izvještavanja pomaže standardizacija izvještaja o društvenoj odgovornosti. Dakle, ako više poduzeća u istoj privrednoj grani primjenjuje isti izvještajni standard, poput spomenutih Smjernica GRI, revizori će lakše uspoređivati informacijske tijekove, odrediti odgovorne osobe i analizirati koeficijente okolišne i društvene učinkovitosti poduzeća u odnosu na cijelu granu. S obzirom na početne razine primjene integriranih izvještaja i spomenute razlike u njihovom sadržaju (godišnji / izvještaj o DOP-u, okolišni ili društveni / socijalni izvještaj...), zaduženi će revizori svakako imati određenu slobodu prilagodbe sadržaja potrebama menadžmenta i dionika. Daljnji bi razvoj standardizacije u ovom dijelu trebao rezultirati usklađenošću, ali i zadržati fleksibilnost glede interesa svih dionika. Za primjer, ako poduzeće ima jače izražene okolišne učinke poslovanja, onda je to aspekt kojemu se u integriranom izvještaju pridaje dodatna pozornost, a potom i u procesu revizije te vezanom revizorskom izvještaju.

Revizorski izvještaj o aspektima integriranih izvještaja svakako treba omogućiti izricanje mišljenja o pouzdanosti i točnosti prezentiranih informacija. U tu je svrhu nužno da izvještaj jasno navodi sljedeće:

1. ugovorne strane (revizor se obvezuje za naknadu pružiti uslugu revizije prema poduzeću)
2. ciljeve i predmet revizije
3. definirani opseg i vrijeme provođenja revizije
4. interesni raspon i procjenu svih relevantnih dionika organizacije
5. analize i studije nezavisnih osoba / stručnjaka za specifično tematsko područje uz naznačeni metodološki postupak provjere pouzdanosti podataka
6. zaključak i mišljenje uz preporuke za daljnja postupanja i moguća poboljšanja.

“Velika revizorska četvorka” već se otprilike kvalificira za ovakvu vrstu revizije na globalnom tržištu, a njihovi su primjeri izvještaja dostupni na engleskom jeziku i u online verzijama putem interneta. Domaće revizorske kuće u ovom pogledu čine tek prve korake, jer poduzeća preuzimaju obvezu izvještavanja o okolišnim i društvenim aspektima prema spomenutim člancima ZOR-a iz 2015. godine. Ipak, sve je veći i broj edukacija, radionica i seminara specijaliziranih za tu tematiku, osobito u računovodstvenoj i financijskoj struci.

4. ZAKLJUČAK

Iako nepoznat, pojam revidiranja integriranoga poslovnog rezultata svakako treba ući u rječnik i praksu hrvatskih menadžera, financijskih i komunikacijskih stručnjaka te revizora. Trendovi doprinosa široj politici održivog razvoja na globalnoj razini podrazumijevaju uključivanje svakoga pojedinog poduzeća uz integriranu analizu njegovih financijskih, okolišnih i društvenih učinaka poslovanja. Vrijednost okolišnih i društvenih informacija na najvećoj je povijesnoj razini te je njima potrebno i odgovorno upravljati. U središtu integriranog izvještavanja, uz poduzeće, ponajprije su dionici čije djelovanje može različito utjecati na konačni poslovni rezultat. Upravljanje odnosima s dionicima stoga je nezaobilazni aspekt suvremenog menadžmenta. Propisi ZOR-a u Republici Hrvatskoj

u ovom pogledu menadžerima i nadležnim osobama u poduzećima pružaju priliku dodatno komunicirati upravo one, do sada manje vidljive, aspekte poslovanja, a koji znatno objašnjavaju financijske učinke poduzeća. Time se dodatno nadopunjuje i tradicionalna poslovna analiza, čiji financijski izrazi bivaju dodatno prošireni okolišnim i društvenim podacima kvantitativnog izražaja. Time se dodatno pridonosi kvaliteti analiza i pratećih izvještaja integriranoga poslovnog rezultata.

Revidiranje integriranih izvještaja logičan je slijed u razvoju standardizacije ovog oblika izvještavanja. Standardizacija integriranih izvještaja nastoji uvažiti i promovirati ravnopravnost financijskih i nefinancijskih informacija jer u procesu odlučivanja mogu imati odlučujući utjecaj na predznak poslovnog rezultata. Zanimljivo je da okolišnih i društvenih rizika u povijesnim je primjerima vodilo k enormnim troškovima, odštetama pa i propasti poznatih svjetskih korporacija. Suradnja s dionicima i razumijevanje između njih i poduzeća trebaju biti pretočeni u izvještaje o društvenoj odgovornosti ili druge oblike integriranih izvještaja te provjereni od strane nezavisnih osoba. Revizija je proces koji može omogućiti ravnopravnost integriranog izvještavanja i godišnjih financijskih izvještaja, ne samo u proceduralnoj formi nego i sa stajališta istodobnog korištenja financijskih, okolišnih i društvenih informacija pri donošenju poslovnih odluka.

✓ **Literatura:**

1. Global Reporting Initiative – GRI (2013.) *Sustainability Reporting Guidelines G4: Reporting Principles and Standard Disclosures*, Amsterdam.
2. Miljenović, D. (2016a.) Smjernice i standardi nefinancijskog izvještavanja, *Računovodstvo, revizija i financije*. XXVI, br. 5; str. 42-48.
3. Miljenović, D. (2016b.), Analiza nefinancijskih pokazatelja, *Računovodstvo, revizija i financije*. XXVI, br. 8; str. 208-210.
4. Miljenović, D. (2016c.), *Razvoj modela standardnog izvještavanja o društvenoj odgovornosti poduzeća* / doktorska disertacija. Rijeka: Ekonomski fakultet, mentor: Omazić, Mislav Ante.
5. Miljenović, D. (2017a.) Društvena revizija, *TIM4PIN MAGAZIN Časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora*. Br. 6; str. 51-55.
6. Miljenović, D. (2017b.) Novosti i razlike u smjernicama GRI, *Računovodstvo, revizija i financije*. XXVII, br. 4; str. 50-53.
7. Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br 78/15, Zagreb.