

Kaznenna odgovornost pravnih osoba kod nefinancijskih izvještavanja

Bošnjak, Lukas

Master's thesis / Diplomski rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:029632>

Rights / Prava: [In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-23**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Katedra za kazneno pravo

Lukas Bošnjak

**KAZNENA ODGOVORNOST PRAVNIH OSOBA KOD
NEFINANCIJSKIH IZVJEŠTAVANJA**

Diplomski rad

Zagreb, listopad 2022.



**REPUBLIKA HRVATSKA
SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET**



Student:

Lukas Bošnjak

Naslov diplomskog rada:

**KAZNENA ODGOVORNOST PRAVNIH OSOBA
KOD NEFINANCIJSKIH IZVJEŠTAVANJA**

Kolegij:

KAZNENO PRAVO

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Sunčana Roksandić

Zagreb, listopad 2022.

Lukas Bošnjak

Ime i prezime studenta

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Svojim potpisom jamčim da ću se u izradi diplomskog rada u potpunosti pridržavati etičkog kodeksa Sveučilišta u Zagrebu.

U Zagrebu, 27.2.2023.

Student:

Lukas Bošnjak, v.r.

(potpis)

Izjava o izvornosti

Ja, Lukas Bošnjak (ime i prezime studenta) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio/-la drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Lukas Bošnjak, v.r.

(potpis studenta)

Sažetak

Veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje izvješće posloводства uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem... Samim donošenjem Direktive 2014/95/EU već je ostvaren određen utjecaj na izvješća društva u Europskoj uniji, međutim teško je procijeniti taj utjecaj te kakav je on bio u prvim godinama primjene. Posebno do toga dolazi radi spore implementacije navedene Direktive u nacionalna zakonodavstva zemalja članica. Pravi utjecaj tek će doći do izražaja analizom sastavljenih i objavljenih nefinancijskih izvješća za poslovne godine 2019. i 2020. jer će tada zaostaci nacionalne regulative i period tranzicije izvještavanja društava biti prilagođeni novom načinu izvještavanja.

Ne postoji univerzalna općeprihvaćena definicija gospodarskih kaznenih djela. Iz tog razloga dolazi do povećanja broja materijalno pravnih teorija o opsegu odgovornosti i problema sa statističkim podacima o broju počinjenih gospodarskih kaznenih djela. Poduzetnička i tržišna sloboda temelj su gospodarskog ustroja Republike Hrvatske. Država osigurava svim poduzetnicima jednak pravni položaj na tržištu. Zabranjena je zlouporaba monopolskog položaja određenog zakonom. Država potiče gospodarski napredak i socijalno blagostanje građana i brine se za gospodarski razvitak svih svojih krajeva. Bitno je za spomenuti i da se gospodarska kaznena djela često spominju i uče kroz kriminologiju bijelih ovratnika kao tipiziranje kaznenih djela koja počinju bogate i ugledne osobe, odnosno korporacije.

Ključne riječi: nefinancijsko izvješće, kaznena odgovornost, pravne osobe, Direktiva 2014/95/EU, održivi razvoj, okoliš, kriminologija bijelih ovratnika, problematika dokazivanja gospodarskih kaznenih djela

Summary

Large entrepreneurs who are subjects of public interest and who on the balance sheet date exceed the criterion of an average number of 500 employees during the previous business year need to include in their annual report a non-financial report that contains information which are necessary for understanding the development, business results and position of the entrepreneur and the effect of its activities which relate at least to environmental, social and personnel issues, questions regarding human rights, fight against corruption and issues related to bribery... Just with adoption of Directive 2014/95/EU there has already been a certain impact on annual reports in the European Union, but it is difficult to assess that impact and what it was like in the first years of application. We believe that the real impact of the Directive will start to become evident during 2019 or even 2020, following these delays in transposition and a transitional period as companies become familiar with the legislation and introduce new internal reporting systems or adapt their existing ones.

There is no universal generally accepted definition of criminal offences against the economy. For that reason, there is an increase in the number of substantive legal theories on the scope of responsibility and problems with statistical data on the number of committed criminal offences against the economy. Entrepreneurial and market freedom are the basis of the economic structure of the Republic of Croatia. The state provides all entrepreneurs with an equal legal position on the market. Abuse of the monopoly position established by law is prohibited. The state encourages economic progress and social well-being of citizens and takes care of the economic development of all its regions. It is also important to mention that criminal offences against the economy are often mentioned and studied through white-collar criminology as a types of crimes committed by rich and respectable persons, respectively corporations.

Key words: non-financial report, criminal responsibility, legal entity, Directive 2014/95/EU, sustainable development, environment, white-collar criminology, the issue of proving criminal offences against the economy

Sadržaj

1. Uvod	1
2. Nefinancijsko izvješće	2
2.1. Općenito.....	2
2.2. Povijest razvoja.....	3
2.3. Povijesni pregled nefinancijskog izvješćivanja.....	5
2.4. Nefinancijsko izvješće – područje obuhvata.....	7
2.5. Okoliš, društvo i upravljanje.....	8
2.6. Način sastavljanja i sadržaj nefinancijskog izvješća.....	9
2.7. Revizija nefinancijskih izvješća u EU aspektu.....	12
2.8. Primjer nefinancijskog izvješća – Heineken Hrvatska.....	13
2.9. Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama – metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01).....	14
2.10. Analiza stanja nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj.....	16
2.11. Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2013/34/EU, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014 u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti.....	17
2.12. EU standardi za nefinancijskih izvješća.....	20
2.13. Utjecaj donošenja obveze nefinancijskog izvještavanja.....	21
3. Kaznena odgovornost	22
3.1. Kaznena djela protiv gospodarstva.....	22
3.2. Problematika dokazivanja gospodarskih kaznenih djela.....	24
3.3. Kaznena djela po Zakonu o trgovačkim društvima.....	25
3.4. Kaznena djela po Kaznenom zakonu.....	26
3.5. Komparativna kaznena odgovornost u Švicarskoj.....	29
3.6. Komparativna kaznena odgovornost u Islandu.....	30
3.7. Komparativna kaznena odgovornost u Ujedinjenom Kraljevstvu, Njemačkoj, Francuskoj i Italiji.....	31
3.8. Komparativna kaznena odgovornost u Norveškoj.....	32
3.9. Komparativna kaznena odgovornost u Indoneziji.....	33
4. Zaključak	35
5. Popis literature	36

1. Uvod

Direktivom Europske unije 2014. godine uvedena je novina obveze sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih izvješća. Predmet rada je proći kroz nastanak i razvoj nefinancijskih izvješća, područje koje obuhvaća, način sastavljanja, obveznike podnošenja, nadzor, reviziju te sankcije za nepodnošenje ili nepravodobno podnošenje nefinancijskih izvješća kroz kaznenopravni pogled. Podaci i nefinancijsko izvješćivanje temelje se na kvantifikaciji podataka društvenog učinka i podataka vezanih uz zaštitu okoliša. S vremenom je takvo izvješćivanje s vremenom doprinijelo razvoju međunarodno prihvaćenih standarda, načela i okvira nefinancijskog izvješćivanja.¹ „Očekuje se da će se većom transparentnošću povećati otpornost i uspješnost trgovačkih društava u financijskom i nefinancijskom pogledu. Time će se tijekom vremena pridonijeti snažnom rastu i većem zapošljavanju te većem povjerenju među dionicima, uključujući među ulagateljima i potrošačima. Transparentno poslovno upravljanje pogodno je i za dugoročna ulaganja.“² Nakon detaljnog prolaska kroz općenito o nefinancijskim izvješćima cilj rada je objasniti i kaznenu odgovornost koju ova novina „povlači“ za sobom. Da bi se moglo shvatiti potrebno je prvo proći i objasniti kaznena djela protiv gospodarstva te problematiku dokazivanja gospodarskih kaznenih djela te zašto je to nekada iznimno teško i zahtjevno. Tek nakon toga je moguće navesti i objasniti kaznena djela, od kojih su neka navedena u Zakonu o trgovačkom društvu, a neka u Kaznenom zakonu, koja su relevantna za nefinancijska izvješća. Na samom kraju rada prikazati će se komparativna kaznena odgovornost, ne nužno samo u zemljama članicama Europske unije, radi detaljnijeg i šireg prikaza uređenja nove obveze u različitim zemljama. „EU je predvodnik u ostvarenju ciljeva održivog razvoja na razne načine. Na temelju tog iskustva mogao bi nastaviti s uvođenjem poboljšanja i pomoći drugim zemljama diljem svijeta u ostvarenju daljnjeg napretka. EU bi se mogao u okviru trgovinskih sporazuma i multilateralnih pregovora odlučiti na snažnije promicanje svojih socijalnih normi te normi u području okoliša i upravljanja. Mogao bi uspostaviti još tješnju suradnju s međunarodnim organizacijama na ostvarivanju istih ciljeva.“³

¹ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

² Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01)

³ Održiva Europa do 2030., Europska komisija, https://commission.europa.eu/publications/sustainable-europe-2030_hr (17.1.2023.)

2. Nefinancijsko izvješće

2.1. Općenito

Nefinancijsko izvješće definirano je u Zakonu o računovodstvu u članku 21.a. „Veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine u svoje izvješće posloводства uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem...“⁴ Nadalje, ono mora uključivati kratak opis poslovnog modela poduzetnika, opis politika poduzetnika u vezi s tim pitanjima (uključujući postupke temeljite analize koji se provode), rezultate tih politika, osnovne rizike povezane s tim pitanjima koji se odnose na poslovanje poduzetnika te nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti važne za određeno poslovanje. Ako iz nekog razloga poduzetnik ne provodi politike koje su povezane s navedenim pitanjima u nefinancijskom izvješću se navodi objašnjenje koje mora biti jasno i razumno zašto se ne provodi. Ako ima potrebe za tim u nefinancijsko izvješće se uključuje pozivanje na iznose koji su iskazani u godišnjim financijskim izvještajima te dodatna objašnjenja tih iznosa.⁵ „Iznimno, poduzetnik može izostaviti informacije o predstojećim događajima ili pitanjima tijekom pregovora kad bi, u skladu s obrazloženim mišljenjem članova izvršnih, upravljačkih i nadzornih tijela koji djeluju u okviru nadležnosti koje su im dodijeljene nacionalnim pravom i koji snose kolektivnu odgovornost za to mišljenje, objavljivanje takvih informacije moglo nanijeti ozbiljnu štetu poslovnom položaju poduzetnika pod uvjetom da takvo izostavljanje ne sprečava fer i objektivno razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti.“⁶ Ovo je samo štura definicija navedena u Zakonu o računovodstvu kao svojevrsni uvod kako bi dalje kroz rad bilo jednostavnije objasniti razvoj, regulativu te analizu stanja nefinancijskih izvješća.

⁴ Zakon o računovodstvu na snazi od 08.04.2020.

⁵ ibid.

⁶ ibid.

2.2. Povijest razvoja

Društvena odgovornost poduzeća se razvijala i mijenjala tijekom vremena iz više razloga. Na tu promjenu su utjecali razni čimbenici te se kroz vrijeme vidi stvaran napredak po pitanju tog strateškog koncepta kod hrvatskih poduzetnika. Premda je koncept na globalnoj razini i da uvijek može bolje postojati razlog za određeno zadovoljstvo. Pogotovo je to zadovoljstvo značajno ako se gleda regionalni kontekst i razvoj tog koncepta u susjednim zemljama. Na stranu tog zadovoljstva postoji i dalje značajan prostor za evoluciju među hrvatskim poduzetnicima vezano uz njihova izvješća o utjecaju na društvo i okoliš. Društvena odgovornost poduzeća se značajno u proteklih tridesetak godina intenzivno razvijala i idalje razvija pod svojevrsnim utjecajem okoline. Odnosno značajno su tu pridonijeli društveni utjecaji, stavovi dionika i ciljana očekivanja društva te međunarodni događaji koji su pripomogli na razumijevanje, definiranje, razvoj i stratešku primjenu društvene odgovornosti poduzeća.⁷ Nefinancijsko izvješćivanje se razvijalo i u svrhu uspješnijeg komuniciranja sa zainteresiranom javnošću o provođenju društveno odgovornih aktivnosti poduzetnika. To su posebice informacije i činjenice koje se ne mogu pronaći u financijskim izvješćima.⁸ „Globalna inicijativa za izvješćivanje (engl. *Global Reporting Initiative GRI*) o održivom razvoju definira izvješćivanje o održivosti kao „...praksu mjerenja, objavljivanja i odgovornosti unutaršnjim i vanjskim dionicima za aktivnosti organizacije ka društveno odgovornom poslovanju“(GRI 2013).“⁹ Zadnjih godina, važnost razvoja i institucionalne regulacije za nefinancijsko izvješćivanje je sve jača, sa svrhom transparentnije aktivnosti poduzetnika. Poduzetnici se dodatno ohrabruju od strane dionika za što većom društvenom i ekološkom odgovornošću.¹⁰ „U Europskoj uniji, nefinancijsko izvješćivanje se razvijalo putem rezolucija i dokumenata EU vezanih uz razvoj strategija društveno odgovornog poslovanja i održivog razvoja, gdje se nastojalo zakonodavnim putem razviti javnu, transparentnu objavu nefinancijskih informacija poduzeća zainteresiranim dionicima i široj

⁷ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

⁸ Markota Vukić, N., Omazić, M.A. i Aleksić, A. (2019.), *Corporate Social Responsibility Strategy and Reporting: Overview of Practice in Selected European Countries*

⁹ Horvath P. and others, *Status Quo and Future Development of Sustainability Reporting in Central and Eastern Europe* (2017)

¹⁰ Markota Vukić, N., Omazić, M.A. i Aleksić, A. (2019.), *Corporate Social Responsibility Strategy and Reporting: Overview of Practice in Selected European Countries*

javnosti.“¹¹ Iznimno je važno za napomenuti da je zakonodavstvo Europske unije putem Direktive 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća o nefinancijskom izvješćivanju donijelo odluku kojom definira obveznike podnošenja nefinancijskih izvješća. U direktivi je navedeno da su to veliki poduzetnici, koji su ujedno subjekti od javnog interesa iznad 500 zaposlenih. Također je navedeno kako ta društva od 2018. godine moraju izvješćivati o nefinancijskim učincima i raznolikosti. Ista direktiva značajno je doprinjela povećanju propisa i normi povezanih sa transparentnošću okolišnih, društvenih i upravljačkih tema. Ti propisi su potom doprinjeli i razvoju međunarodno prihvaćenih standarda izvješćivanja, alata i softvera.¹²

¹¹ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

¹² *ibid.*

2.3. Povijesni pregled nefinancijskog izvješćivanja

1994. John Elkington izdaje članak „Towards the Sustainable Corporation“ u kojem obrađuje koncept trostruke donje linije – koncept prema kojem se proširuje tradicionalni knjigovodstveni okvir koji mjeri ekonomske elemente izvedbe poduzeća i proširuje se tako da se uzimaju i učinci na društvo i okoliš, te se on potom proširuje na 3P koncept koji obuhvaća ljude, planet i profit. Tri godine kasnije je osnovana Globalna inicijativa za izvješćivanje o održivom razvoju u Bostonu. 1998. generalni tajnik UN-a Kofi Annan ističe zabrinutost zbog poslovnih praksa koje imaju negativan utjecaj na zaposlenike i okoliš. Potom se 2000-ih javljaju izvještaji o održivom razvoju i izvještaji o društvenoj odgovornosti poduzeća. 2000. je značajna godina jer se u Ujedinjenim narodima održava trodnevni Milenijski samit na kojem se definiraju osam Milenijskih ciljeva koji bi se trebali ostvariti do 2015. godine. Osim toga, pokreće se Globalni sporazum oko 10 načela u četiri grupe od strane Ujedinjenih naroda koji okuplja vođe iz poslovnog svijeta. Izdaje se i prva verzija načela izvještavanja o održivosti od strane Globalne inicijative za izvještavanje. Samo godinu dana kasnije Europska komisija izdaje COM(2001)366 dokument u kojem se definira europski okvir za društvenu odgovornost poduzeća. 2002. Izdaju se GRI G2 načela za izvještavanje od strane Globalne inicijative za izvještavanje. 2004. je godina značajna i za međunarodnu i za hrvatsku razinu. Na međunarodnoj razini je održan prvi Skup globalnih vođa koji se održao pod predsjedanjem generalnog tajnika Kofi Annana u New Yorku u kojem je raspravljano o nezadovoljavajućem međunarodnom fokusu na pitanja održivosti, dok je u Hrvatskoj održana prva Konferencija o društveno odgovornom poslovanju na kojoj je usvojena Agenda 2005. u kojoj su definirana osnovna područja djelovanja i moguća poboljšanja u društveno odgovornim praksama hrvatskih poduzetnika. 2006. su već izdana GRI G3 načela za izvještavanje. Godinu nakon razvija se Indeks DOP-a koji predstavlja prvu regionalnu multi-dioničku inicijativu koji definira niz kriterija i metodologiju mjerenja učinka hrvatskih poduzeća u šest ključnih područja. U isto vrijeme se odvija i drugi skup globalnih vođa povezanih s inicijativom Globalnog sporazuma kojim predsjeda generalni tajnik UN-a Ban Ki-moon i prihvaća se Ženevska deklaracija o odgovornosti poduzetnika. 2010. osniva se Međunarodno vijeće za integrirano izvješćivanje koje predstavlja međunarodnu koaliciju regulatora, investitora, kompanija, akademije i neprofitnih organizacija koji zajedno predstavljaju standarde izvještavanja i revizije istih. Međunarodna organizacija za standardizaciju izdaje standard ISO 26000 koji je nastao kao zajednički napor raznih dionika od poduzetnika i vladinih organizacija preko akademske zajednice i neprofitnih organizacija do udruga kupaca i

zaposlenika. Javlja se i inicijativa Enterprise 2020 od strane Europske neprofitne organizacije CSR Europe u kojoj se poziva europske institucije da se redefinira način na koji poduzeća ostvaruju konkurentsku prednost u EU kontekstu. 2013. javljaju se GRI G4 načela. 2014. se usvaja možda i najbitnija za ovaj rad EU Direktiva 2014/95/EU o nefinancijskom izvješćivanju. 2015. je također važna godina za budućnost jer se donosi 17 ciljeva održivog razvoja i usvaja Agenda 2030 od strane Ujedinjenih naroda kojim se nastavlja inicijativa započeta 2000. godine. Istovremeno Odbor za financijsku stabilnost osniva Radnu skupinu za financijske objave povezane s klimatskim promjenama s ciljem promicanja informiranijih odluka o ulaganjima, kreditima i preuzimanju osiguranja. Godinu nakon izdaje se globalni standard za izvještavanje o održivosti (*GRI Sustainability Reporting Standards*) od strane Globalne inicijative za izvještavanje. 2021. globalna inicijativa za održivost izdaje prve industrijske standarde i to za „Naftu i plin“ u kojem su kontekstualizirane smjernice za izvještavanje te u 2022. stupa na snagu Uredba o EU taksonomiji.¹³

¹³ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

2.4. Nefinancijsko izvješće – područje obuhvata

Nefinancijska izvješća u svom okvirnom sadržaju bi trebala sadržavati okolišna pitanja, socijalna i kadrovska pitanja te pitanja u svezi ljudskih prava, borbe protiv korupcije i podmićivanja. U okolišna pitanja ulaze podaci o trenutnim i predvidljivim posljedicama djelovanja i poslovanja poduzetnika na okoliš, a ako je moguće i na zdravlje i sigurnost, uporabu izvora energije bili oni obnovljivi i/ili neobnovljivi, emisiju stakleničkih plinova, uporabu vode, onečišćenje zraka itd. Socijalna i kadrovska pitanja trebala bi sadržavati informacije o mjerama koje su poduzete radi garantiranja jednakosti spolova, provedbe odgovarajućih propisa od kojih treba iznimnu pozornost dati temeljnim konvencijama Međunarodne organizacije rada, uvjete rada, socijalnih dijaloga, poštivanje prava radnika na informacije i savjetovanje te kako se provode, poštivanje prava sindikata, mjere poduzete u cilju zdravlja i sigurnosti na poslu, mjere poduzete u smislu osiguravanja zaštite i razvoja lokalnih zajednica te dijaloga s istim itd. Zadnje područje obuhvata se odnosi na pitanja u svezi ljudskih prava, borbe protiv korupcije i podmićivanja a ono se odnosi na podatke o načinima i postupcima u cilju sprječavanja kršenja ljudskih prava i/ili važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja i sl.¹⁴ „Poduzeća koja podliježu ovoj Direktivi, trebala bi pružiti odgovarajuće informacije u vezi s pitanjima koja se ističu kao ona koja bi najvjerojatnije mogla prouzročiti ostvarenje osnovnih rizika kojima bi se izazvao ozbiljan učinak, zajedno s onima koji su se već ostvarili. Ozbiljnost takvih učinaka mogu potjecati od aktivnosti samog poduzeća ili mogu biti povezani s njegovim poslovanjem te, kad je relevantno i razmjerno, s njegovim proizvodima, uslugama i poslovnim odnosima, uključujući lanac nabave i lanac podugovaratelja. To ne bi trebalo prouzročiti nepotrebna administrativna opterećenja za mala i srednja poduzeća.“¹⁵

¹⁴ Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa

¹⁵ ibid.

2.5. Okoliš, društvo i upravljanje

Već smo spomenuli da su na summitu Ujedinjenih naroda 2015. godine usvojeni ciljevi održivog razvoja (*sustainable development goals*). Donesena je Agenda 2030 sa 17 ciljeva i 169 podciljeva kao rješenje globalnih pitanja. Ti se ciljevi sastoje od raznih izazova i međusobno povezanih gospodarskih, društvenih i ekoloških aspekta održivog razvoja. Ciljevi održivog razvoja bi morali biti u centru interesa svake tvrtke i svakog sektora. Iz tog razloga i je poslovni sektor taj koji nosi veliku ulogu pri preuzimanju odgovornosti i rješavanju spomenutih izazova. Nefinancijska izvješća su još relativno novina u Hrvatskoj. To potvrđuje i analiza nefinancijskih izvješća, uspoređujući 2017./2018. godinu te 2019./2020. godinu, iz koje je vidljiv znatan rast sa 18% na 46% u uključivanju ciljeva održivog razvoja u nefinancijska izvješća. Taj rast također potvrđuje rast svijesti i osviještenosti poduzeća u Hrvatskoj za potragom rješenja za globalne probleme današnjice. Neki od bitnijih problema su siromaštvo, društvene nejednakosti, degradacija okoliša i klimatske promjene... Također, jedan od motiva zašto bi društvo odgovorno poslovalo je svakako i konkurentnost i opstajanje na tržištu u budućnosti. Društvo ima višestruke koristi od toga što se globalizira i odgovorno posluje. U bližoj budućnosti bit će nezamislivo da neka tvrtka ne uključuje okolišne, društvene i upravljačke aspekte naprednih modela održivog poslovanja i rasta. Okoliš, društvo i upravljanje je prijevod za ESG (*environment, social and governance*), a uključuje okolišni aspekt kroz smanjenje emisija stakleničkih plinova i zaštitu prirodnog okoliša, društveni aspekt kroz poticanje poboljšanja radnog okruženja i unaprjeđenje i prihvaćanje raznolikosti te upravljački aspekt kroz transparentno i pošteno upravljanje. ESG uključuje osim financijskih uzimanje okolišnih, društvenih i upravljačkih čimbenika u obzir prilikom razmišljanja i donošenja poslovnih odluka, što znači da je neprihvatljivo da se danas odluke donose isključivo na financijskim čimbenicima. Samo neke od pozitivnih strana koje ispravna ESG strategija može doprinijeti su poticanje rasta, smanjenje troškova, povećanje produktivnosti zaposlenika itd. S druge strane, loši rezultati mogu dovesti do značajne štete za menadžment i vrijednost poduzeća. Iz tog razloga je bitno nefinancijske čimbenike uvrstiti u poslovnu strategiju i u godišnje izvješće.¹⁶

¹⁶ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

2.6. Način sastavljanja i sadržaj nefinancijskog izvješća

Prema zakonskoj obvezi sastavljanja i objave godišnjih financijskih izvještaja veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine su dužni sastaviti izvješće posloводства u koje uključuju nefinancijsko izvješće koje se javno objavljuje u Registru godišnjih financijskih izvještaja koji vodi Financijska agencija. Zakon o računovodstvu, u skladu s odredbama Direktive o nefinancijskim informacijama koja omogućuje da države članice u svom pravnom poretku dopuste i dodatne načine objavljivanja nefinancijskih izvješća, predviđa mogućnost da se nefinancijsko izvješće sastavi i objavi kao zasebno. Ako se poslodavac odluči izvješće objaviti kao zasebno ono se dostavlja FINA-i za javnu objavu kao privitak izvješću posloводства ili se objavljuje na mrežnoj stranici na koju je potrebno uputiti u izvještaju posloводства u razumnom roku koji nije dulji od šest mjeseci nakon datuma bilance i mora biti dostupno najmanje pet godina.¹⁷ Nefinancijsko izvješće je zamišljeno da doprinosi razvitku održivog svjetskog gospodarstva kroz povezivanje profitabilnosti poslovanja poduzetnika s pozitivnim učinkom na okoliš i društvo. Iz tog razloga bi nefinancijsko izvješće trebalo sadržavati neke osnovne informacije nužne za razumijevanje poslovnih rezultata i razvoja poduzetnika te uz to kako njegove aktivnosti utječu na okolišna i društvena pitanja. Odnosno, bilo bi poželjno da ono pruži javnosti i investitorima precizne informacije o mogućnim osnovnim rizicima za okoliš i društvo te kako poduzetnik upravlja tim rizicima. Ti rizici mogu potjecati od aktivnosti samog poduzetnika, ali mogu biti povezani i s njegovim poslovanjem, proizvodima, uslugama i poslovnim odnosima. Iz tog razloga je bitna Direktiva o nefinancijskim informacijama koja podrobnije objašnjava kako bi pri izvješćivanju o pitanjima zaštite okoliša trebalo sadržavati pojedinosti o trenutnim i predvidljivim učincima poslovanja poduzetnika na okoliš te ako je nužno na zdravlje i sigurnost, uporabu izvora energije, emisiju plinova, uporabu vode i onečišćenje zraka. Društvena i kadrovska pitanja odnose se na informacije za mjere koje su poduzete radi osiguranja jednakosti spolova, uvjeta rada, socijalnog dijaloga, poštivanja prava radnika na informacije i savjetovanje, poštivanje prava sindikata, zdravlja i sigurnosti na poslu te dijaloga s lokalnim zajednicama. Te iste informacije trebale bi sadržavati i podatke o sprječavanju kršenja ljudskih prava i važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja.¹⁸ U hrvatski pravni sustav Zakonom o računovodstvu kao novina ugrađena je i obveza sastavljanja opisa politike raznolikosti. Međutim ta obveza utvrđena je samo za velike

¹⁷ Zakon o računovodstvu na snazi od 08.04.2020.

¹⁸ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

poduzetnike čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice. Opis politike raznolikosti primjenjuje se u svezi članova administrativnih, upravnih i nadzornih tijela, ciljeve i način na koji se navedena politika provodi te rezultate politike. Sa tim zahtjevom za transparentnošću u svezi politika raznolikosti se na određeni način neizravno vrši pritisak na poduzetnike u svezi veće raznolikosti njihovih upravljačkih tijela.¹⁹ „Ovlašteni revizori i revizorska društva trebali bi provjeravati samo je li podneseno nefinancijsko izvješće ili zasebno izvješće. Osim toga, države članice trebale bi moći tražiti da informacije obuhvaćene nefinancijskim izvješćem ili zasebnim izvješćem provjeri neovisni pružatelj usluga provjere.“²⁰ Ova točka direktive pojašnjava kako samostalni revizor i revizorska društva kada obavljaju zakonsku reviziju godišnjih nekonsolidiranih ili konsolidiranih financijskih izvještaja nemaju obvezu revidirati nefinancijsko izvješće i informacije o navedenoj politici raznolikosti.²¹ Međutim, naš Zakon o računovodstvu navodi kako samostalni revizor ili revizorsko društvo je dužno u aspektu zakonske revizije provjeriti je li obveza izrade nefinancijskog izvješća ispunjena te je li ono uključene u izvješće posloводства ili napravljeno kao zasebno izvješće. S obzirom na tu odredbu od revizora se očekuje da samo pročita nefinancijsko izvješće i utvrdi jesu li ispunjene tražene informacije bez upuštanja u iscrpno provjeravanje njihova sadržaja.²² „S obzirom da se revizija financijskih izvještaja smatra angažmanom s izražavanjem uvjerenja (tzv. *assurance engagement*) revizor je pružatelj usluge s izražavanjem uvjerenja i po toj osnovi je podoban, uz uvjet da je neovisan i kompetentan da može s klijentom ugovoriti obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na nefinancijsko izvješće.“²³ Da bi se osigurala primjerena i djelotvorna sredstva u svrhu ispunjenja obveza objavljivanja nefinancijskih informacija i postupanje poduzetnika u skladu sa zakonskim obvezama kao nadležno tijelo određeno je Ministarstvo financija kao tijelo koje provodi posredni i neposredni nadzor poduzetnika nad sastavljanjem i objavom nefinancijskih izvješća. Ministarstvo financija na svojoj internetskoj stranici ažurira i objavljuje popis poduzetnika koji u roku ne ispune obveze sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih izvješća. Inspektor i drugi državni službenik

¹⁹ Zakon o računovodstvu na snazi od 08.04.2020.

²⁰ Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa

²¹ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

²² Zakon o računovodstvu na snazi od 08.04.2020.

²³ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

Ministarstva financija ovlašten za provedbu nadzora može izreći opomenu ili pokrenuti prekršajni ili kazneni postupak.²⁴

²⁴ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

2.7. Revizija nefinancijskih izvješća u EU aspektu

U prethodnom poglavlju objašnjeno je kako je revizija nefinancijskih izvješća uređena u Republici Hrvatskoj po Zakonu o računovodstvu. Hrvatska je implementacijom Direktive 2014/95/EU prihvatila oblik najblaže uključenosti revizora, odnosno „provjeru postojanja izvješća“. Tim oblikom ovlaštenu revizor kako je već spomenuto samo utvrđuje je li obveza sastavljanja i objave nefinancijskog izvješća ispunjena. Međutim, nisu se sve članice Europske unije odlučile na ovakvo uređenje. Određene članice odlučile su se i na drugi oblik, odnosno „provjeru sadržaja izvješća“. Zemlje članice koje su se odlučile za taj oblik zahtijevaju da informacije koje su sadržane u nefinancijskom izvješću budu potvrđene od strane ovlaštenog revizora. Zadnji i možda najzahtjevniji oblik koji države članice mogu odabrati jest „konzistentno provjeravanje“. U tom obliku društva koja su obveznici podnošenja nefinancijskog izvješća trebaju to izvršiti u sklopu izvješća posloводства, što može dovesti do aktiviranja zahtjeva iz Direktive 2013/34/EU prema kojima ovlaštenu revizor koji obavlja reviziju treba uz prethodne zahtjeve još i dodatno izraziti mišljenje o konzistentnosti izvješća posloводства u odnosu na financijske izvješće te na temelju saznanja i razumijevanja društva i njegovog okruženja utvrditi i identificirati materijalno značajne pogreške u izvješću posloводства te pojasniti prirodu svake takve pogreške.²⁵ „Ne postoji empirijski dokaz koji potvrđuje da objavljivanje informacija o nefinancijskom aspektu poslovanja kompanije u stvarnosti rezultira dodanom vrijednošću za kompaniju i za društvo u cjelini, tzv. „shared value“, tj. novom vrijednošću podijeljenoj između organizacije sastavljača nefinancijskih izvješća i društva koje tu organizaciju okružuje. Kritičari obveznog pristupa nefinancijskom izvještavanju tvrde da bi obligatornost nefinancijskog izvještavanja bila uspješna ona mora osvijestiti aktere, stvoriti novi osjećaj obveze za kompanije i, kao posljedicu, postaviti novi i održivi model poslovanja. Drugim riječima, uspjeh nefinancijskog izvještavanja ovisi o nekoliko pretpostavki, čineći time šanse za uspjeh neizvjesnima. Samo izvještavanje nužno ne vodi poboljšanju performansi poslovanja kompanije i promjeni u širem smislu.“²⁶

²⁵ CSR Europe, GRI, Odbor za računovodstvo (2017) Member State Implementation of Directive 2014/95/EU

²⁶ Maas, K. i Vermeulen, M. (2019) A systemic view on the impacts of regulating non-financial reporting; Rotterdam: PBL Netherlands Environmental Agency

2.8. Primjer nefinancijskog izvješća – Heineken Hrvatska

Heineken Hrvatska na svojoj web stranici ističe kako vjeruju da je održivost pokretač uspješnog poslovanja te smatraju da poslovanje treba biti pozitivna snaga promjene. Oni svake godine objavljuju izvješće o održivosti u kojem pišu o svojim postignućima u području održivosti.²⁷ U izvješću za 2021. godinu Heineken Hrvatska navodi sljedeće: „Baš kao što se svijet prilagođava prirodi, HEINEKEN se želi prilagoditi svijetu koji se neprestano mijenja. Utjecaji pandemije i volatilnost na globalnoj razini, sve veća očekivanja kupaca i potrošača od nas to zahtijevaju sada više nego ikada. U 2021. godini nastavili smo upravljati svim izazovima koji utječu na kontinuitet i održivost poslovanja, a naša sposobnost prilagodbe i otpornost pomogle su nam očuvati zdravlje i sigurnost zaposlenika. Svjesni smo da možemo biti uspješni samo ako brinemo o ljudima, okolišu i zajednici u kojoj poslujemo. I zato smo ponosni na pozitivan trag koji naša pivovara u Karlovcu ostavlja već gotovo 170 godina. Tako želimo nastaviti i dalje. Slijedeći našu strategiju održivosti – Stvaramo bolji svijet – tijekom prošlog desetljeća postigli smo i naučili mnogo toga. Svijet se danas suočava s još većim izazovima: od klimatskih promjena, nestašice i zagađenja vode pa sve do težnje za ravnopravnošću, dobrobiti i zdravljem u društvu. Zbog toga smo svoju strategiju u 2021. godini ažurirali s konkretnim ciljevima, akcijama i obvezama u području ugljične neutralnosti, uključivijeg i pravednijeg društva, umjerenosti i odgovorne konzumacije alkohola. Do 2030. godine imamo odgovornost i ambiciju stvoriti bolji svijet, globalno i lokalno, od ječma do bara. Na održivosti i odgovornosti nastaviti ćemo strastveno raditi podižući ljestvicu, svaki put malo više. Vjerujemo da na tom putu možemo računati na podršku i doprinos svih vas – naših zaposlenika, potrošača, partnera, svih dionika usmjerenih na rast, razvoj te bolju budućnost za sve.“²⁸ Heineken Hrvatska još kao uspjehe navodi komunikaciju te zagovaranje odgovorne i umjerene konzumacije svojih piva i cidera, smanjenje emisije CO₂, uporabu električne energije za rad pivovare iz obnovljivih izvora u 100% iznosu, unaprjeđenje procesa sortiranja otpada, 50% zaposlenost žena u upravljačkom tijelu kompanije, u višem menadžmentu 43%, razvijanje kulture raznolikosti i uključivosti kroz radionice za zaposlenike, postavljanje novog sustava za sigurnije kretanje viličara i pješaka u zelenom skladištu itd.²⁹

²⁷ Heineken Hrvatska, <https://heineken.hr/sustainability-reports> (27.12.2022.)

²⁸ ibid.

²⁹ ibid.

2.9. Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama – metodologija za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01)

Već više puta spomenuta Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i Vijeća o objavljivanju nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa je stupila na snagu 6. prosinca 2014. godine. Određena trgovačka društva na koja se direktiva odnosi u pogledu nefinancijskih izvješća bila su ju dužna krenut primjenjivati 2018. godine na informacije koje se odnose na financijsku godinu 2017. Sa zahtjevom na veću transparentnost očekivalo se da će se pojačati otpornost i uspješnost tih trgovačkih društva u financijskom i nefinancijskom pogledu. Jedna od bitnijih svrha je povećanje povjerenja među dionicima, uključujući ulagatelje i potrošače. Veća transparentnost pogodna je i za dugoročna ulaganja. Već su spomenuti obveznici podnošenja nefinancijskih izvješća, a smatra se da bi za mala i srednja poduzeća trošak ispunjavanja određene obveze bio veći od koristi koje bi ona donijela za njih. Od trgovačkih društva zahtjeva se da objavljuju relevantne i korisne informacije koje su potrebne za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja društva te učinka njegovih aktivnosti, a ne iscrpno, detaljno izvješće. Trgovačka društva prilikom pisanja i sastavljanja nefinancijskih izvješća mogu se osloniti na međunarodne okvire, okvire Europske unije ili nacionalne okvire. Članak 2. Direktive navodi „smjernice za izvješćivanje“. Međutim, trgovačka društva mogu odlučiti i da će upotrebljavati neke druge, općeprihvaćene, visokokvalitetne okvire za izvješćivanje i s njima se uskladiti djelomično ili potpuno. U svakom slučaju potrebno je navesti koji okvir društvo upotrebljava. Smjernicama za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama pokušava se pripomoći trgovačkim društvima prilikom sastavljanja nefinancijskih izvješća da objavljuju relevantne i korisne nefinancijske informacije na način da njima potiču i održavaju snažan rast i zapošljavanje te da osiguraju transparentnost prema dionicima. Navedene smjernice su neobvezujuće i služe samo kao određena pomoć trgovačkim društvima, koju oni mogu i ne moraju prihvatiti, kako bi sastavili korisna i sažeta nefinancijska izvješća koja će biti u skladu sa zahtjevima Direktive.³⁰ Okviri za izvješćivanje određeni su Direktivnom poprilično široko. Time se pruža trgovačkim društvima velika fleksibilnost pri odabiru okvira koji će koristiti. „Prilikom pružanja tih informacije poduzeća koja podliježu ovoj Direktivi mogu se osloniti na nacionalne okvire, okvire Unije, kao što je Sustav za upravljanje okolišem i neovisno ocjenjivanje (EMAS) ili međunarodne okvire, kao što su Globalni sporazum Ujedinjenih naroda (UN), vodeća načela o poduzetništvu i ljudskim pravima za provedbu okvirnog

³⁰ Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01)

programa UN-a „Zaštita, poštovanje i pomoć“, Smjernice za multinacionalna društva Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), norma (ISO) 26000 Međunarodne organizacije za normizaciju, Tripartitna deklaracija o načelima koja se odnose na multinacionalna društva i socijalnu politiku Međunarodne organizacije rada te Globalna inicijativa za izvješćivanje, ili na druge priznate međunarodne okvire.“³¹ Ključna načela koja Smjernice navodi su: objava materijalnih informacija; točne objektivne i razumljive informacije; sveobuhvatne, ali sažete informacije; strateška vizija usmjerena na budućnost; informacije usmjerene na dionike; usklađene i dosljedne informacije. Trgovačka društva imaju široke mogućnosti prilikom izvješćivanja. Ono treba procijeniti koje su informacije materijalne na temelju svoje procjene i analize važnosti tih informacija za razvoj, poslovne rezultate, položaj i učinak. Prilikom ocjene koji su ti podaci treba uzeti u obzir unutarnje i vanjske čimbenike. Prilikom sastavljanja izvješća nužno je na jednak način uzeti pozitivne i negativne aspekte, a informacije bi trebalo uzimati nepristrano. Također bi se trebalo uzeti u obzir sve informacije koje su dostupne i provjerene. Činjenice bi se trebale jasno razlikovati od mišljenja ili tumačenja. Materijalne informacije bi trebale biti sveobuhvatne, što znači da bi trebalo obuhvaćati materijalne informacije o određenim kategorijama pitanja koja su svakako okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštivanje ljudskih prava, pitanja borbe protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem. To ne znači da bi izvješća trebala obuhvaćati samo ta pitanja već i sva druga koja su relevantna. Osim određenih materijalnih informacija, od trgovačkih društva očekuje se da će dati uvid u poslovni model trgovačkog društva te strategiju i njenu provedbu. Uz to se očekuje da će društvo pojasniti svoje kratkoročne, srednjoročne i dugoročne implikacije dostavljenih informacija. U obzir svakako treba i uzeti dionike i njihovu potrebu za informacije. Nefinancijsko izvješće bi svakako trebalo biti usklađeno s ostalim elementima izvješća posloводства. Time se omogućuje korisnost, relevantnost i povezanost informacija.³² Na kraju smjernica navode se i posebne smjernice za već spomenuti opis politika raznolikosti odbora kako bi se olakšalo velikim trgovačkim društvima uvrštenim na uređeno tržište. U opisu politike raznolikosti trebalo bi se navesti aspekti, ciljevi te provedba i rezultati.³³

³¹ Direktiva 2014/95/EU Europskog parlamenta i vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa, uvodna izjava 9.

³² Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01)

³³ Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01)

2.10. Analiza stanja nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj

Spomenuto je već da trgovačko društvo ima izbor hoće li nefinancijsko izvješće uključiti u svoje izvješće posloводства ili će ga napraviti kao zaseban dokument i objaviti na web stranici. U Hrvatskoj 47% nefinancijskih izvješća je objavljeno kao sastavni dio izvješća posloводства, dok je 53% istih učinjeno kao zasebno izvješće i objavljeno na web stranici poduzetnika. Također je spomenuto i da prilikom sastavljanja nefinancijskih izvješća poduzetnici mogu odabrati nekoliko okvira nefinancijskih izvješćivanja te osim odabira moraju navesti koji okvir su koristili. U Hrvatskoj najveći broj poduzetnika, čak 35% njih, ne koristi ni jedan okvir prilikom ispunjavanja obveze podnošenja nefinancijskog izvješća. Nešto manji postotak, njih 33%, koristi GRI standarde, dok UNCG smjernice koristi njih 18%. Već su spomenuti obveznici podnošenja nefinancijskih izvješća, međutim nefinancijsko izvješće može se sastavljati i objavljivati dobrovoljno. Svakako je vrijedno spomenuti da je zabilježen porast od 23% u razmaku između 2017./2018. i 2019./2020. u dobrovoljno objavljenim nefinancijskim izvješćima. Također od 2017. do 2020. je zabilježen porast od 13% u obveznicima podnošenja nefinancijskih izvješća. Međutim, sve navedeno je još relativno novo hrvatskim poduzetnicima pa ima puno prostora za napredak. Treba svakako kontinuirano educirati nove i postojeće kadrove iz područja društvene odgovornosti i zaštite okoliša, poboljšati način komunikacije s ključnim dionicima, unaprijediti praksu praćenja značajnih unutrašnjih i vanjskih rizika, ispitati procese nadzora i ulogu internih nadzornih tijela te kakav je njihov odnos s upravom, ispitati procedure i kanale komunikacije za pojedince koji žele prijaviti sumnjivo ponašanje i kršenja zakona te druge neregularnosti u poslovanju poduzetnika, poticati transparentnost u djelovanju...³⁴

³⁴ Nacionalna studija o stanju nefinancijskog izvješćivanja u Hrvatskoj za 2019. i 2020. godinu

2.11. Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2013/34/EU, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014 u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti

„Direktivom o nefinancijskom izvještavanju uveden je zahtjev da društva izvještavaju o tome kako pitanja održivosti utječu na njihove poslovne rezultate, položaj i razvoj (aspekt „izvana prema unutra“), no i o njihovu utjecaju na ljude i okoliš (aspekt „iznutra prema van“). To je često poznato kao „dvostruki aspekt materijalnosti“.³⁵ Europski zeleni plan je zamišljen kako bi gospodarstvo Europske unije do 2050. bilo moderno, energetske i resursno učinkovito te konkurentno, a bez neto emisija stakleničkih plinova. Europska komisija se u tom planu i svojem programu rada za 2020. obvezala predložiti preispitivanje Direktive o nefinancijskom izvještavanju. Cilj je da se gospodarski rast odvoji od iskorištavanja resursa i osiguranje za sve regije i građane Europske unije da sudjeluju u socijalno pravednom prelasku na održiv gospodarski sustav. Pri tom cilju se pokušava zaštititi, održati i povećati prirodni kapital Europske unije te zaštititi građane, njihovo zdravlje i dobrobit od rizika povezanih s okolišem i utjecajem okoliša na njih. Preispitivanje već navedene Direktive zamišljeno je u cilju razvoja gospodarstva u interesu građana. Predviđa se jačanje socijalnog tržišnog gospodarstva Europske unije, a pri tome spremnost za buduća razdoblja i pružanje stabilnosti, radnih mjesta, rasta i ulaganja. Dodatni aspekt zašto su ovi ciljevi posebno važni je prouzročena šteta radi pandemije bolesti Covid-19 i potrebe za održivim, uključivim i pravednim oporavkom.³⁶ „Europski parlament pozvao je u svojoj rezoluciji o održivom financiranju iz svibnja 2018. na daljnji razvoj zahtjeva za izvještavanje u okviru Direktive o nefinancijskom izvještavanju. U svojoj rezoluciji o održivom korporativnom upravljanju iz prosinca 2020. pozdravio je predanost Komisije preispitivanju Direktive o nefinancijskom izvještavanju, pozvao na proširenje područja njezine primjene na dodatne kategorije društva i pozdravio predanost Komisije razvoju EU-ovih standarda nefinancijskog izvještavanja. Europski parlament smatrao je i da bi nefinancijske informacije koje društva objavljuju u skladu s Direktivom o nefinancijskom izvještavanju trebale podlijegati obveznoj reviziji.“³⁷ Informacije o održivosti koje su predmet i sadržaj godišnjih izvještaja društva najviše koriste ulagačima i nevladinim organizacijama, socijalnim partnerima i drugim dionicima. Investitori nastoje bolje razumjeti rizike i prilike za ulaganja koji proizlaze iz pitanja održivosti, kao i utjecaj tih investicija na ljude i okoliš. Nadalje, nevladine organizacije, socijalni partneri i drugi dionici se nadaju i

³⁵ Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2013/34/EU, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014 u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti

³⁶ *ibid.*

³⁷ *ibid.*

zahtijevaju veću odgovornost poduzeća za utjecaj njihova poslovanja na ljude i okoliš. Postojeći pravni okvir možda ne odgovara najidealnije potrebama navedenih glavnih korisnika za informacijama jer određena društva od kojih korisnici žele informacije o održivosti ne dostavljaju takve informacije, a i ona koja to čine ne dostavljaju sve informacije koje bi bile relevantne i bitne za korisnike. Objavljenje informacije često nisu dovoljno pouzdane ni komparativne među društvima. To dodatno korisnicima otežava pronaći te informacije. Informacije su rijetko i dostupne u strojno čitljivom digitalnom formatu. Također su nedostatne informacije o nematerijalnoj imovini, uključujući onu stvorenu unutar društva, iako takva nematerijalna imovina u naprednim gospodarstvima predstavlja većinu ulaganja privatnog sektora. To su npr. ljudski kapital, robna marka, intelektualno vlasništvo...³⁸ Iz navedenih razloga dolazi do sve većeg jaza između informacija o održivosti koje društva dostavljaju i potrebom predviđenih korisnika za tim informacijama. S jedne strane dolazi do tog da ulagači pri donošenju odluka o svojim ulaganjima ne mogu u dovoljnoj mjeri proučiti i saznati o rizicima povezanim s održivosti, što bi moglo stvoriti sistemske rizike koji bi bila prijetnja financijskoj stabilnosti. S druge strane, taj jaz predstavlja nemogućnost ulagača da financijska sredstva usmjere prema društvima s održivim poslovnim modelima i aktivnostima, a time se ugrožava i ostvarivanje ciljeva europskog zelenog plana i ograničava mogućnost da dionici drže poduzeća odgovornima za njihov utjecaj na ljude i okoliš. Time se dovodi do manjka odgovornosti koji bi mogao narušiti efikasno djelovanje socijalnog tržišnog gospodarstva. Trenutna situacija nije problematična samo za glavne korisnike informacija, već i za društva koja su obvezna podnositi izvještaje. Do tog dolazi zbog nedovoljne određenosti zahtjeva i brojnosti standarda i okvira. U privatnom sektoru društvima je iz tih razloga teško pouzdano znati koje informacije bi trebali uključiti u izvješće. Brojna društva koja su obvezni podnositi izvještaje i koja ih objavljuju u skladu s važećim pravnim propisima dobivaju dodatne zahtjeve od dionika za informacije o održivosti. Sve to doprinosi nepotrebnim troškovima poslovanja.³⁹ Radi svega navedenoga kao cilj ovog prijedloga ističe se poboljšanje procesa izvještavanja o održivosti uz što manji trošak, kako bi se efikasnije i bolje iskoristio potencijal doprinosa europskog jedinstvenog tržišta prelasku na potpuno održiv i uključiv gospodarski i financijski sustav u skladu s već spomenutim europskim zelenim planom i UN-ovim ciljevima održivog razvoja.⁴⁰ „Cilj je prijedloga osigurati odgovarajuće javno dostupne informacije o rizicima za društva koji proizlaze iz pitanja

³⁸ *ibid.*

³⁹ *ibid.*

⁴⁰ *ibid.*

održivosti čine te utjecaju samih društava na ljude i okoliš. To znači da bi društva od kojih korisnici trebaju informacije o održivosti trebala objavljivati takve informacije, ali i sve informacije koje korisnici smatraju relevantnima. Iskazane informacije trebale bi biti usporedive i pouzdane i korisnici bi ih trebali moći jednostavno pronaći i koristiti digitalne tehnologije. To podrazumijeva promjenu statusa informacija o održivosti radi bolje usporedivosti sa statusom financijskih informacija. Prijedlog će pridonijeti smanjenju sistemskih rizika za gospodarstvo. Poboľšat će se i raspodjela financijskog kapitala društvima te aktivnosti za rješavanje društvenih, zdravstvenih i ekoloških problema. Naposljetku, društva će biti odgovornija za svoj utjecaj na ljude i okoliš i tako će graditi povjerenje društva prema njima. Cilj je prijedloga smanjiti nepotrebne troškove izvještavanja o održivosti za poduzeća i omogućiti im da učinkovito odgovore na rastuću potražnju za informacijama o održivosti. Donosi jasnoću i sigurnost u smislu informacija o održivosti koje treba objavljivati pa će oni koji ih pripremaju moći lakše od svojih poslovnih partnera (dobavljači, klijenti i društva u koja se ulaže) dobiti informacija koje su im potrebne za izvještaje. Trebao bi se smanjiti i broj zahtjeva za informacije o održivosti koje društva dobivaju povrh informacija koje objavljuju u svojim godišnjim izvještajima.⁴¹

⁴¹ ibid.

2.12. EU standardi za nefinancijskih izvješća

„Postoji mnogo važnih međunarodnih inicijativa, kojima je cilj pridonijeti konvergenciji i usklađivanju standarda izvještavanja o održivosti u cijelom svijetu. EU u potpunosti podržava tu ambiciju. Društva iz EU-a i ulagači koji posluju globalno imat će koristi od takve konvergencije i usklađivanja. Komisija podržava inicijative skupina G20 i G7, Odbora za financijsku stabilnost i drugih kako bi se na međunarodnoj razini preuzela obveza razvoja osnovnih globalnih standarda za izvještavanje o održivosti koji bi se temeljili na radu radne skupine za objavljivanje financijskih informacija o klimatskim promjenama. Prijedlozi Zaklade za međunarodne standarde financijskog izvještavanja za osnivanje novog Odbora za standarde održivosti posebno su relevantni u tom kontekstu, kao i sve što je već učinjeno u okviru postojećih inicijativa, uključujući Globalnu inicijativu za izvještavanje (GRI), Odbor za računovodstvene standarde održivosti (SASB), Međunarodno vijeće za integrirano izvještavanje (IIRC), Odbor za standarde o objavljivanju informacija o klimi (CDSB) i CDP (nekadašnja organizacija Carbon Disclosure Project). Cilj je ovog prijedloga pridonijeti međunarodnim inicijativama za izvještavanje o održivosti. EU-ove standarde izvještavanja o održivosti trebalo bi razvijati u konstruktivnoj suradnji s vodećim međunarodnim inicijativama i što više ih uskladiti s tim inicijativama, vodeći računa o europskim posebnostima.“⁴²

⁴² Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2013/34/EU, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014 u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti

2.13. Utjecaj donošenja obveze nefinancijskog izvještavanja

Samim donošenjem Direktive 2014/95/EU već je ostvaren određen utjecaj na izvješća društva u Europskoj uniji, međutim teško je procijeniti taj utjecaj te kakav je on bio u prvim godinama primjene. Posebno do toga dolazi radi spore implementacije navedene Direktive u nacionalna zakonodavstva zemalja članica. Pravi utjecaj tek će doći do izražaja analizom sastavljenih i objavljenih nefinancijskih izvješća za poslovne godine 2019. i 2020. jer će tada zaostaci nacionalne regulative i period tranzicije izvještavanja društava biti prilagođeni novom načinu izvještavanja.⁴³ Među obveznicima podnošenja nefinancijskih izvješća i dalje je više pravilo nego iznimka da menadžment gleda na uvedene novine i suvremene inicijative održivog razvoja te društvene i okolišne odgovornosti kao nepotrebnu stavku troškova, a ne kao određenu priliku za društvo i kao društvenu moralnu obvezu.⁴⁴ „Jedna od ključnih prednosti obveznog pristupa nefinancijskom izvještavanju je smanjenje sistematskog rizika pojave kompanija „slijepih putnika“ u nefinancijskom izvještavanju, odnosno regulativna stimulacija inače „lijenih“ kompanija da steknu osjećaj korporativne odgovornosti za utjecaj koji imaju na pitanja iz nefinancijskog područja njihovog poslovanja.“⁴⁵

⁴³ KPMG (2017) The road ahead: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017

⁴⁴ Maas, K. i Vermeulen, M. (2019) A systemic view on the impacts of regulating non-financial reporting; Rotterdam: PBL Netherlands Environmental Agency

⁴⁵ ibid.

3. Kaznena odgovornost

3.1. Kaznena djela protiv gospodarstva

Valja odmah na početku spomenuti kako ne postoji univerzalna općeprihvaćena definicija gospodarskih kaznenih djela. Iz tog razloga dolazi do povećanja broja materijalno pravnih teorija o opsegu odgovornosti i problema sa statističkim podacima o broju počinjenih gospodarskih kaznenih djela. Hrvatski pravni sustav je prihvatio definiciju u širem smislu da su to kaznena djela nastala unutar ili u vezi s poslovanjem trgovačkih društva i drugih gospodarskih subjekata. To znači da pod gospodarska kaznena djela ne spadaju samo ona izričito navedena u glavi XXIV. Kaznenog zakona „Kaznena djela protiv gospodarstva“. Izuzetno je bitno napomenuti, radi pravilnog tumačenja odredaba kaznenog zakona, da se inkriminacijom navedenih kaznenih djela štite tzv. mješovita pravna dobra, odnosno individualna i nadindividualna.⁴⁶ „Poduzetnička i tržišna sloboda temelj su gospodarskog ustroja Republike Hrvatske. Država osigurava svim poduzetnicima jednak pravni položaj na tržištu. Zabranjena je zlouporaba monopolskog položaja određenog zakonom. Država potiče gospodarski napredak i socijalno blagostanje građana i brine se za gospodarski razvitak svih svojih krajeva.“⁴⁷ Bitno je za spomenuti i da se gospodarska kaznena djela često spominju i uče kroz kriminologiju bijelih ovratnika kao tipiziranje kaznenih djela koja počinju bogate i ugledne osobe, odnosno korporacije. Izuzetno je bitno za spomenuti, baš radi toga što ova djela često počinju pravne osobe, da je u hrvatskom pravu napušteno načelo *societas delinquere non potest* te da je od 2003. godine regulirana odgovornost pravnih osoba za kaznena djela kroz Zakon o odgovornosti pravnih osoba za kaznena djela. Gospodarska kaznena djela često imaju međunarodno obilježje, svakako ona teža. Iz tog razloga su čak i *Lisabonskim ugovorom* uređena *europska gospodarska kaznena djela*. Europska unija veliku pažnju pridodaje zaštiti financijskih interesa EU, a financijski interesi su baš najčešće pogođeni gospodarskim kaznenim djelima. Kaznena djela najrelevantnija za ovaj rad s obzirom na pravna dobra koja štite i obuhvaćaju su korupcijska kaznena djela, kaznena djela protiv okoliša, djela koja služe zaštiti potrošača, prijevara u obavljanju gospodarske djelatnosti, kaznena djela koja nastaju kao posljedica povrede propisa zaštite na radu i ostalih obveza odgovornih osoba u pravnim osobama, kaznena djela protiv bankarskog i kreditnog sustava, tržišta kapitala, sustava osiguranja i slobode tržišnog natjecanja, uključujući i

⁴⁶ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁴⁷ Članak 49., Ustav RH

povredu, odnosno zlouporabu povjerenja, insolventijska kaznena djela...⁴⁸ Kada se spominju gospodarska kaznena djela, a pogotovo značajna za ovaj rad, treba svakako spomenuti i kaznena djela navedena u Zakonu o trgovačkim društvima. Spomenuti zakon navodi sljedeća djela: davanje netočnih podataka; netočno prikazivanje imovinskog stanja; povreda dužnosti u slučaju gubitka, prezaduženosti ili nesposobnosti za plaćanje; povreda dužnosti da se daje izvješće. Uz navedena kaznena djela Zakon o trgovačkim društvima navodi i niz prekršaja.⁴⁹ Suzbijanje kaznenih djela izuzetno je važno radi gospodarske stabilnosti i za cjelokupno funkcioniranje sustava. Izuzetno je teško procijeniti točan iznos za koji je sustav oštećen radi počinjenja ovih kaznenih djela, ali ako pogledamo iznose u nagodbama koje plaćaju velike korporacije u državama koje su najrazvijenije bit će nam jasno da se radi o enormnim iznosima.⁵⁰

⁴⁸ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁴⁹ *ibid.*

⁵⁰ *ibid.*

3.2. Problematika dokazivanja gospodarskih kaznenih djela

Jedno od obilježja većine gospodarskih kaznenih djela je da su ona blanketna, što znači da počinitelj mora povrijediti i neku normu iz drugog zakona, odnosno da pravna norma ne sadrži sve elemente koji su potrebni da bi se ona primijenila. U nekim slučajevima to nije vidljivo odmah na prvi pogled, međutim iz tog razloga je potrebno poznavati odredbe Zakona o trgovačkim društvima, Zakona o računovodstvu i drugih zakona kako bi se lakše odredili elementi gospodarskih kaznenih djela.⁵¹ Također, bitno je da državni odvjetnici poznaju i financije, računovodstvo i druge ekonomske vještine kako bi mogli kvalitetno i učinkovito pribavljati činjenice i dokaze. Kako bi to bilo moguće bitno je sustavno i stalno educirati državne odvjetnike koji se bave određenim predmetima. Iz svih tih razloga kazneni progon gospodarskih kaznenih djela izuzetno ovisi o visokoj stručnosti, požrtvornosti, efikasnosti i suradnji tijela financijskih nadzora s državnim odvjetništvom.⁵² Dodatnu problematiku unosi i činjenica mogućnosti da je određeno ponašanje zabranjeno normama neke grane prava, ili stvara odgovornost za štetu po pravilima građanskog prava, ali nije i gospodarsko kazneno djelo. Nekada je izuzetno teško razgraničiti kada je riječ o kaznenoj odgovornosti, a kada je ponašanje samo loša poslovna prosudba. Dodatno situaciju otežava činjenica da su kod nas zakonski okviri trgovačkog prava i prava društva utemeljeni na principu slobodnog tržišnog poduzetništva, što znači da su njihove ključne norme određene tako da je dopušteno sve što izrijekom nije zabranjeno zakonom i što ne proturječi općim vrijednostima društvenog poretka i moralu društva.⁵³ Zanimljivo je i napomenuti mišljenje državnog odvjetništva za mali postotak presuda donesenih na temelju sporazuma stranaka. Naime, državno odvjetništvo smatra kako je razlog tome što okrivljenici nisu zainteresirani za nagodbu iz razloga što pred sudom očekuju blažu sankciju nego onu koju im nudi državni odvjetnik, a u pravilu i nisu ni zainteresirani vratiti pribavljenu imovinsku korist ili nadoknaditi štetu.⁵⁴ Naposljetku, gospodarska kaznena djela su većinom namjerna kaznena djela, što znači da bi se donijela osuđujuća presuda bit će nužno dokazati namjeru, što ponekad može biti izričito teško.⁵⁵

⁵¹ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁵² Izvješće državnog odvjetništva iz 2015.

⁵³ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁵⁴ Izvješće državnog odvjetništva iz 2015.

⁵⁵ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

3.3. Kaznena djela po Zakonu o trgovačkim društvima

„Tko kao član uprave, odnosno izvršni direktor, član nadzornoga, odnosno upravnog odbora ili kao likvidator u razjašnjenjima ili obavještenjima koje daje revizorima društva ili društva koje je povezano s tim društvom dade netočne podatke ili netočno prikaže ili prikrije prilike društva, kaznit će se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do dvije godine.“⁵⁶ Navedeno je kazneno djelo netočno prikazivanje imovinskog stanja koje se nalazi opisano u članku 624. Zakona o trgovačkim društvima. Makar ime djela upućuje na to da se radi o imovinskom stanju, ovo kazneno djelo se može u navedenoj točki 2. sprovest i kroz nefinancijsko izvješćivanje. Posebno će značajno biti ovo djelo kada u budućnosti nefinancijska izvješća budu obvezno podložna reviziji sadržaja. „(1) Tko kao revizor ili pomoćnik revizora dade netočno izvješće o reviziji ili u njemu prešuti važne okolnosti, kaznit će se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do dvije godine. (2) Tko radnje opisane u stavku 1. ovog članka počini u nakani da sebi ili drugome pribavi protupravnu imovinsku korist ili da drugome nanese štetu, kaznit će se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do pet godina.“⁵⁷ Povreda dužnosti da se dade izvješće je također kazneno djelo navedeno u Zakonu o trgovačkim društvima. Također kao što je navedeno i za prvo djelo, ovo kazneno djelo će biti puno značajnije kada se uvede obveza revizije sadržaja nefinancijskog izvješća. Za sada dok revizori samo trebaju provjeriti je li obveza nefinancijskog izvješća ispunjena, odnosno je li ono podneseno kao zasebno ili uključeno u izvješće posloводства možda i nije toliko značajno. Međutim članak 21.a stavak 12. Zakona o računovodstvu predviđa se mogućnost dobrovoljne revizije, odnosno poduzetnik može ugovoriti provjeru nefinancijskog izvješća s neovisnom stručnom osobom za relevantna područja.⁵⁸ U Zakonu o trgovačkim društvima navode se još dva kaznena djela, to su davanje netočnih podataka i povreda dužnosti u slučaju gubitka, prezaduženosti ili nesposobnosti za plaćanje koja nisu pretjerano relevantna za tematiku ovog rada.

⁵⁶ Članak 625., stavak 1., točka 2., Zakon o trgovačkim društvima

⁵⁷ Članak 628., Zakon o trgovačkim društvima

⁵⁸ Članak 21.a, Zakon o računovodstvu

3.4. Kaznena djela po Kaznenom zakonu

Kazneno djelo kojim se obuhvaća kriminalna odgovornost upravljačkih struktura trgovačkih osoba, a koje je ujedno i ključno gospodarsko kazneno djelo jest Zloupotrebavanje povjerenja u gospodarskom poslovanju navedeno i opisano u članku 246. Kaznenog zakona.⁵⁹ „(1) Tko u gospodarskom poslovanju povrijedi dužnost zaštite tuđih imovinskih interesa koja se temelji na zakonu, odluci upravne ili sudbene vlasti, pravnom poslu ili odnosu povjerenja i na taj način pribavi sebi ili drugoj osobi protupravnu imovinsku korist te time ili na drugi način onome o čijim se imovinskim interesima dužan brinuti prouzroči štetu, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina. (2) Ako je kaznenim djelom iz stavka 1. ovoga članka pribavljena znatna imovinska korist ili prouzročena znatna šteta, počinitelj će se kaznit kaznom zatvora od jedne do deset godina.“⁶⁰ Navedeno je djelo *delictum proprium*, što znači da ga mogu izvršiti samo osobe koje imaju određeno svojstvo. U ovom slučaju to je onaj koji je dužan voditi brigu o imovini koja mu je povjerena na temelju zakona, odluci upravne ili sudske vlasti, pravnog posla ili drugog odnosa povjerenja. U opisu kaznenog djela je navedena zaštita tuđih imovinskih interesa, koja se odnosi na imovinski interes društva. U kategoriju imovinskih interesa može spadati širok opseg stvari, kao i npr. nepoštivanje podnošenja ili manjkavo nefinancijsko izvješće čime nastaje šteta društvu u smanjenju poslovnog udjela ili izmakle dobiti. Navedeno kazneno djelo temelji se na ideji kada je nekome na odnosu povjerenja povjerena tuđa imovina i tuđi imovinski interesi da tu svoju obvezu mora ispunjavati savjesno i pošteno, pa ako se to ne čini na određeni način odgovaraju za štetu na odgovarajućoj imovini, prisvojili ju oni za sebe ili ju oštetili na drugi način.⁶¹ Šteta kao takva je opisana u članku 1046. Zakona o obveznim odnosima: „Šteta je umanjeње nečije imovine (obična šteta), sprječavanje njezina povećanja (izmakla korist) i povreda prava osobnosti (neimovinska šteta).“⁶² Stoga dok Kazneni zakon ne odredi drugačije, sudovi bi se trebali voditi upravo ovom definicijom i štetu definirati široko kako je i opisana.⁶³ U stavku 2. kaznenog djela iz članka 246. Kaznenog zakona propisan je kvalificirani oblik koji se odnosi na znatnu imovinsku korist. Znatna imovinska korist propisana je također Kaznenim zakonom u članku 87. stavku 29. te navodi kako ona iznosi 60.000,00 kuna.⁶⁴ Drugo kazneno djelo iz glave XXIV. Kaznenog zakona koje ulazi u opseg ovog rada je Prijevarena u gospodarskom

⁵⁹ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁶⁰ Članak 246., Kazneni zakon

⁶¹ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁶² Članak 1046., Zakon o obveznim odnosima

⁶³ Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio, Pravni fakultet (2018.)

⁶⁴ Članak 87., stavak 29., Kazneni zakon

poslovanju navedeno u članku 247. „(1) Tko u gospodarskom poslovanju s ciljem da pravnoj osobi koju zastupa ili drugoj pravnoj osobi pribavi protupravnu imovinsku korist dovede nekoga lažnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica u zabludu ili ga održava u zabludi i time ga navede da na štetu svoje ili tuđe imovine nešto učini ili ne učini, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina. (2) Ako je kaznenim djelom iz stavka 1. ovog članka prouzročena znatna šteta, počinitelj će se kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina.“⁶⁵ Ovo kazneno djelo upada u opseg ovog rada iz razloga što se nefinancijskim izvješćem ako ono prikazuje lažne ili netočne činjenice i informacije nekoga može dovesti u ozbiljnu zabludu kako bi nešto učinio, a što inače ne bi učinio te ga na taj način oštetiti. Ovo kazneno djelo također kao i prvo navedeno sadrži u stavku 2. kvalificirani oblik kaznenog djela pa nije potrebno objašnjavati već navedeno. „Tko ne vodi trgovačke knjige ili poslovne knjige koje je po zakonu obavezan voditi, ili ih tako vodi da je otežana preglednost poslovanja ili imovinskog stanja, ili trgovačke ili poslovne knjige ili poslovne isprave koje je obavezan čuvati uništi, prikrije, u većoj mjeri ošteti ili na drugi način učini neuporabljivim, kaznit će se kaznom zatvora do tri godine.“⁶⁶ Navedeno je kazneno djelo Povreda obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga. Odgovorne osobe u trgovačkom društvu dužne su pažljivo i savjesno voditi obveze sastavljanja izvješća i čuvanja isprava koje su po zakonu određene, ako čine suprotno kazneno su odgovorne. Uz ova tri kaznena djela još jedno bi svakako moglo ući u opseg ovog rada, a to je Subvencijska prijevara opisana u članku 258. Kaznenog zakona: „(1) Tko s ciljem da za sebe ili drugoga ostvari državnu potporu davatelju državne potpore dade netočne ili nepotpune podatke o činjenicama o kojima ovisi donošenje odluke o državnoj potpori ili propusti obavijestiti davatelja državne potpore o promjenama važnim za donošenje odluke o državnoj potpori, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina. (2) Kaznom iz stavka 1. ovog članka kaznit će se tko sredstva iz odobrene državne potpore koristi suprotno njihovoj namjeni. (3) Ako je u slučaju iz stavka 1. ovog članka počinitelj postupao s ciljem da ostvari državnu potporu velikih razmjera ili je u slučaju iz stavka 2. ovog članka koristio državnu potporu velikih razmjera, kaznit će se zatvorom u trajanju od jedne do deset godina. (4) Tko u slučajevima iz stavka 1. ovog članka dobrovoljno spriječi donošenje odluke o državnoj potpori, može se osloboditi kazne. (5) S državnim potporama u smislu ovog članka izjednačuju se subvencije i pomoći odobrene iz sredstava Europske unije.“⁶⁷ Ovo kazneno djelo je bitno radi opsega nefinancijskih izvješća. Nefinancijska izvješća trebala bi služiti

⁶⁵ Članak 247., Kazneni zakon

⁶⁶ Članak 248., Kazneni zakon

⁶⁷ Članak 258., Kazneni zakon

napretku cjelokupnog društva i ekonomije, a ne lažnom prikazivanju i iskorištavanju sustava i potpora države i Europske Unije. Zanimljivo je i rješenje stavka 4. koje nudi počinitelju mogućnost oslobođenja od kazne, međutim to je samo mogućnost, a ne i obveza suda. Zaključno na navedeno, iz kaznenih djela se vidi po širokom opsegu i oštrim kaznama da se ona shvaćaju ozbiljno te da bi trgovačkim društvima, odnosno odgovornim osobama u njima trebalo biti u interesu držati se regulacije i savjesno i pošteno izvršavati svoje obveze. Shvatljivo je da su nefinancijska izvješća još relativno nova obveza velikih društava te da će trebati vremena za sve da se uhodaju, međutim to ne znači da treba iskorištavati trenutnu situaciju.

3.5. Komparativna kaznena odgovornost u Švicarskoj

U Švicarskoj je kroz niz godina bilo mnogo debate i intenzivne kampanje kako bi se donijela Inicijativa odgovornog poslovanja („*Responsible Business Initiative*“). Međutim, ta inicijativa je odbijena. No, neka pravila iz te inicijative su indirektno uvrštene u Švicarski Zakon o obvezama. Ta nova pravila odnose se na nove obveze izvješćivanja i preventivnih zahtjeva povezanih s ESG (*environmental, social, governance*) koje se tiču mnogih tvrtki. Zahtjevi za nefinancijska izvješća su usklađeni sa EU Direktivom 2014/95/EU koji su već objašnjeni, pa nije potrebno ponavljati isto. Izvješće mora biti ili na jednom od službenih jezika Švicarske ili na Engleskom. Prolazi isti postupak internog odobrenja kao i financijska izvješća. No, za razliku od financijskih izvješća ona ne podliježu reviziji. Izvješće mora biti objavljeno na elektronički i ostati dostupno najmanje deset godina. Kako bi se određene obveze ispunjavale i u Kaznenom zakonu su unesene novine. Tako članak 325. švicarskog Kaznenog zakona propisuje da svatko tko namjerno unese krive tvrdnje u izvješće koje se tiče nefinancijskih informacija ili u izvješću koje se odnosi na minerale u zemljama zahvaćenim sukobom i dječji rad, kaznit će se kaznom do sto tisuća švicarskih franaka. Djelo počinjeno iz nehaja kaznit će se kaznom do pedeset tisuća švicarskih franaka. Smatra se da bi osuđujuća presuda trebala nastupit samo ako može čitatelja uputiti na krivu odluku, odnosno ako izvješće daje krivi utisak. Međutim, bitno je za tvrtke da i dalje mogu čuvati i štiti svoju poslovnu tajnu u svojim izvješćima. Važno je za napomenuti da jednake kazne slijede osobama koje povrijede obvezu podnošenja izvješća.⁶⁸ Zanimljivo je da je Švicarska odmah odlučila donijeti novo kazneno djelo u svoj Kazneni zakon zajedno sa novim obvezama donesenim u Zakonu o obvezama. Međutim, Švicarska se odlučila na možda jednostavnije, a efikasnije rješenje, gdje povredu obveze, odnosno počinjenje kaznenog djela, ne kažnjava kaznom zatvora, već novčanom kaznom. Možda je ovo rješenje i bolje, jer osobe odgovorne za podnošenje nefinancijskog izvješća svakako odgovaraju za dobro poslovanje pravne osobe, a to nikako nije plaćanje visokih novčanih kazna za počinjenje kaznenih djela. Također, vjerojatno je i državnom odvjetništvu lakše sklopiti nagodbu na novčanu kaznu nego kaznu zatvora. Svakako treba imati na umu da su stvari koje se tiču obveze nefinancijskog izvješćivanja relativno nove te da će trebati vremena za vidjeti kako tvrtke ispunjavaju svoje obveze te kako različite države rješavaju problem neobjavlivanja i kaznene odgovornosti.

⁶⁸ Dr. Vera Naegeli, *New ESG due diligence and reporting obligations*

3.6. Komparativna kaznena odgovornost u Islandu

Implementacija Direktive 2014/95/EU u Islandu je provedena kroz izmjene i dopune njihovog Zakona o računovodstvu. Kroz tu implementaciju u nacionalno zakonodavstvo definirana je forma nefinancijskog izvještavanja. Ono se definira kao dodatak ukupnom izvješću koje sastavlja uprava društva, odnosno izvješću posloводства za razliku od našeg uređenja gdje se i nefinancijsko izvješće može sastaviti i objaviti kao zasebno. Informacije koje nefinancijska izvješća moraju sadržavati odnose se na ekološka i društvena pitanja, pitanja zaposlenika, poštivanja ljudskih prava, korupcije i mjera poduzetih za borbu protiv korupcije. U izvješću je potrebno navesti opis poslovnog modela društva, koju politiku vezano uz navedena pitanja primjenjuje te ishode tih politika, glavne rizike s kojima se društvo suočava te poslovne aktivnosti.⁶⁹ Islandski Zakon o računovodstvu utvrđuje obvezu revizije nefinancijskih izvješća slično kao i naš, ali s dodatnim zahtjevom. U toj reviziji ovlašteni revizor dužan je provjeriti postojanje izvješća, odnosno je li ono stvarno sastavljeno i objavljeno, ali ima i dodatnu obvezu provjeravanja dosljednosti objava nefinancijskih informacija kao dijela pregledavanja samog izvješća posloводства.⁷⁰ Također, istim zakonom utvrđeni su prekršaji, a navedena je i odredba koja propisuje da svaki prekršaj koji je prouzročen namjerom ili krajnjom nepažnjom dovodi do novčane kazne ili kazne zatvora u trajanju do šest godina, uz pretpostavku da ne postoje u nekom drugom zakonu propisane strože kazne za navedene prekršaje.⁷¹

⁶⁹ CSR Europe i GRI (2017) Implementacija Direktive 2014/95/EU u zemljama članicama

⁷⁰ Félag löggiltra endurskoðenda – FLE (2019), Non-financial disclosure

⁷¹ Samtök fjármálafyrirtækja – SFF (2017) Amendments to Accounting Act, Fjármálastöðugleikanefnd

3.7. Komparativna kaznena odgovornost u Ujedinjenom Kraljevstvu, Njemačkoj, Francuskoj i Italiji

Samo Ujedinjeno Kraljevstvo i Francuska imaju zahtjev da nefinancijsko izvješće bude uvršteno u izvješće posloводства zajedno sa financijskim izvješćima bez mogućnosti odvojene objave. Značajno je za napomenuti da je Italija kroz nefinancijsko izvješće vidjela priliku i mogućnost da utječe na već utjelovljen problem u njihovom sustavu koji se tiče podmićivanja i korupcije, pa se tome daje dodatna pažnja. U Ujedinjenom Kraljevstvu i Njemačkoj predviđena je kaznena odgovornost za izvršne direktore, odnosno članove upravnog odbora, u pogledu pripremanja i objavljivanja nefinancijskih izvješća u skladu sa propisanim zahtjevima. Posljedice počinjenja kaznenog djela varira u ovim zemljama te na primjer u Italiji se posljedice vežu za novčanu kaznu dok je u Njemačkoj propisana i kazna zatvora. Ta kaznena odgovornost je u Italiji i proširena na vanjske revizore i interne zaposlenike koji moraju odobriti nefinancijsko izvješće. Francuska ima najblaže posljedice, odnosno jedina posljedica propuštanja izvršavanja obveze nefinancijskog izvješćivanja je da zainteresirana osoba može poslati zahtjev sudu da se informacije objave. Ako do toga dođe, troškovi postupka i novčana kazna biti će na teret direktora ili članova upravnog odbora. Također je zanimljivo za napomenuti postupak revizije. U Ujedinjenom Kraljevstvu je propisano da nefinancijsko izvješće podliježe reviziji kako bi se utvrdilo da je izvješće u skladu sa zakonskim zahtjevima i da ne sadrži krive tvrdnje. U Italiji također podliježe reviziji kako bi se provjerilo je li izvješće usklađeno s relevantnim zahtjevima te se izvješće revizora objavljuje zajedno sa nefinancijskim izvješćem. Također se provodi i interna revizija nefinancijskih informacija koja se iznose na glavnoj skupštini te u godišnjem izvješću. U Njemačkoj je situacija sličnija našoj, gdje revizor samo provjerava i utvrđuje je li nefinancijsko izvješće izrađeno i objavljeno, ali on ne ulazi i ne provjerava informacije sadržane u njemu. Naposljetku, u Francuskoj se revizija odnosi na tvrtke sa 500 ili više zaposlenih i sa prometom većim od 100 miliona eura. Revizor mora potvrditi da je nefinancijsko izvješće usklađeno sa zakonskim zahtjevima i mora objasniti svoje postupke prilikom provođenja revizije te njegovo izvješće mora biti predstavljeno dionicima na glavnoj skupštini.⁷²

⁷² Claire Jeffery and others, Comparing the implementation of the EU Non-Financial Reporting Directive in the UK, Germany, France and Italy

3.8. Komparativna kaznena odgovornost u Norveškoj

Norveška je također implementirala Direktivu 2014/95/EU u svoje nacionalno zakonodavstvo te tako definirala formu nefinancijskog izvještavanja i to kao dijela izvješća posloводства. Norveški Zakon o računovodstvu u nefinancijske informacije ubraja odgovore na ekološka i društvena pitanja, pitanja zaposlenika, poštivanja ljudskih prava, korupciju i mjere poduzete za borbu protiv korupcije. Društvo koje sastavlja izvješće u njemu mora prezentirati opis poslovnog modela, primijenjene politike vezane za navedena pitanja, ishode tih politika, glavne rizike s kojima se suočuju i poslovne aktivnosti.⁷³ Norveški Zakon o računovodstvu baš kao i naš uređuje pitanje revizije čisto kroz provjeru je li nefinancijsko izvješće sastavljeno. Odnosno, ovlašteni revizor dužan je samo provjeriti je li obveza sastavljanja i objave nefinancijskog izvješća ispunjena, a ne i sadržaj navedenog izvješća.⁷⁴ Nadalje, norveškim Zakon o računovodstvu uvedene su novčane kazne za slučaj zakašnjelog podnošenja nefinancijskog izvješća eksponencijalno vremenu kašnjenja. U slučaju propuštanja obveze sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih informacija u skladu s nacionalnim propisima predstavlja prekršaj koji može dovesti do kazne zatvora u trajanju od dvije godine za odgovorne osobe u društvu. Teži računovodstveni prekršaji predviđaju i kazne zatvora u trajanju do šest godina.⁷⁵

⁷³ CSR Europe i GRI (2017) Implementacija Direktive 2014/95/EU u zemljama članicama

⁷⁴ Lovdata (2019) Zakon o računovodstvu, Oslo: Finansdepartementet, LOV-2019-06-21-57

⁷⁵ SANDS – Steenstrup Stordange (2017) EU reform of Corporate Social Responsibility reporting standards for large companies is due to be implemented in Norway as a result of introduction of Directive 2014/95/EU

3.9. Komparativna kaznena odgovornost u Indoneziji

Za odgovornost, istinite informacije i primjeren oblik financijskih izvješća izvješće mora biti objavljeno i podliježe reviziji. Revizija je moguća u dva oblika, kao eksterna zakonska revizija koju obavljaju samostalni nezavisni revizori koji imaju ovlaštenje ili kao interna revizija koja pospješuje i unaprjeđuje financijska izvješća kada ona ne podliježu zakonskoj reviziji. Kroz periodična izvješća, osobito za određena društva koja podliježu zakonskoj reviziji, revizor koji obavlja reviziju odgovoran je za posljedice svakog izvješća koje revidira. Članak 26. njihovog Zakona o računovodstvu određuje odgovornost revizora koji obavlja zakonsku reviziju prilikom pružanja usluga. Revizor mora održati svoju neovisnost i mora se izuzeti ako bi se našao u sukobu interesa prilikom pružanja svojih usluga. U skladu sa člankom 53. Zakona o računovodstvu predviđene su sankcije za neovisnog revizora, društva koja imaju dozvolu za obavljanje revizije i državnog revizora. Sankcije su predviđene kao preporuke držanja određenih obveza, pisma upozorenja, ograničenja pri pružanju usluga određenim strankama, ograničenja garantiranja određenih usluga, zamrzavanje ovlaštenja, povlačenje ovlaštenja i/ili novčane kazne. Navedeno su opisana stegovne i prekršajne sankcije dok članak 55. i članak 56. navode kaznenu odgovornost za neovisnog revizora i pridružene strane za one koji: manipuliraju, pomažu manipulirati i/ili lažno navode informacije prilikom pružanja usluge revizije; namjerno manipuliraju, falsificiraju i/ili čine nedostupnim informacije ili bilješke u zapisniku. Međutim, kaznena odgovornost ide u zastaru ako je od poduzetih radnji proteklo više od pet godina od datuma pružanja usluge u navedenom izvješću. Nefinancijska izvješća koja sadrže informacije o organizacijskim modelima moraju biti sažeta i jasno prikazati karakteristike, politike i praksu u upravljanju, implementaciju i kontrolu korporativne pravne kulture, ograničenja s kojima je suočeno prilikom objave izvješća itd. Prilikom revizije nefinancijskih informacija neovisni revizor također dobiva pozitivne rezultate kao što su veća neovisnost i integritet kao i bolje razine razboritosti i stručnosti, dok su pozitivne posljedice za korporacije predviđanje potencijalnih opasnosti i/ili spriječiti potencijalne rizike povezane s nezakonitim radnjama. Treba imati na umu da je objava nefinancijskih informacija u Indoneziji još uvijek novina te da su imali kroz zadnjih par desetljeća veliki problem i sa financijskim izvješćima i lažnim prikazivanjem informacija

za što je veliki uzrok bilo problem dokazivanja namjere kod krivnje pravnih osoba, odnosno ljudi u upravi pravnih osoba.⁷⁶

⁷⁶ Ideal Corporate Criminal Liability for the Performance and Accreditation of Public Accountant Audit Report in Indonesia

4. Zaključak

„Održivi razvoj je razvoj kojim se ispunjavaju potrebe današnjih naraštaja, a da se pritom ne ugrožavaju mogućnosti budućih naraštaja da ispunjavaju vlastite potrebe. Taj koncept duboko je ukorijenjen u europske politike. Tijekom 40 godina Europa je uvela neke od najviših standarda u području okoliša i ambiciozne klimatske politike te je zagovarala Pariški sporazum.“⁷⁷ Smatram da je uvođenje obveze sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih izvješća, makar se to nekima činilo na prvu otegotno i bespotrebno, veoma korisno te da će se ta relativno nova obveza samo proširivati. Podržavam Prijedlog Direktive Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2013/34/EU, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Uredbe (EU) br. 537/2014 u pogledu korporativnog izvještavanja o održivosti i smatram da bi bilo korisno da se uvede obvezna revizija, koja se i želi uvesti novom direktivom, iz razloga što bi možda doprinijelo kvaliteti nefinancijskih izvješća te s druge strane olakšalo obveznicima podnošenja sastavljanje istih. S kaznenopravnog aspekta treba imati na umu da je ovo relativno nova obveza, ali također smatram da bi se kod nas trebala možda dodati odredba, odnosno članak koji direktno obuhvaća nepoštivanje obveze podnošenja nefinancijskog izvješća ili kašnjenje podnošenja istog. Također bilo bi korisno uputiti i educirati državno odvjetništvo s ovom novonastalom obvezom kako bi oni bili pripravnici u slučaju kršenja, manipulacija i iskorištavanja obveze sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih izvješća. „EU ima sve potrebno za poboljšanje vlastite konkurentnosti, ulaganje u održivi rast i poticanje djelovanja vlada, institucija i građana, pri čemu utire put ostatku svijeta.“⁷⁸

⁷⁷ Održiva Europa do 2030., Europska komisija, https://commission.europa.eu/publications/sustainable-europe-2030_hr (19.1.2023.)

⁷⁸ ibid.

5. Popis literature

- Claire Jeffery and others, Comparing the implementation of the EU Non-Financial Reporting Directive in the UK, Germany, France and Italy
- Corporate Social Responsibility Strategy and Reporting: Overview of Practice in Selected European Countries
- CSR Europe, GRI, Odbor za računovodstvo (2017) Member State Implementation of Directive 2014/95/EU
- Direktiva 2014/95/EU EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinancijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa
- Dr. Vera Naegeli, New ESG due diligence and reporting obligations
- Félag löggiltra endurskoðenda – FLE (2019), Non-financial disclosure
- Heineken Hrvatska, <https://heineken.hr/sustainability-reports>
- Horvath P. and others, Status Quo and Future Development of Sustainability Reporting in Central and Eastern Europe (2017)
- Ideal Corporate Criminal Liability for the Performance and Accreditation of Public Accountant Audit Report in Indonesia
- Izvješće državnog odvjetništva iz 2015.
- Kazneni zakon – pročišćeni tekst zakona na snazi od 31.07.2021.
- Leo Cvitanović i drugi, Kazneno pravo – posebni dio (2018.), Pravni fakultet
- Lovdata (2019) Zakon o računovodstvu, Oslo: Finansdepartementet, LOV-2019-06-21-57
- Maas, K. i Vermeulen, M. (2019) A systemic view on the impacts of regulating non-financial reporting; Rotterdam: PBL Netherlands Environmental Agency
- Markota Vukić, N., Omazić, M.A. i Aleksić, A. (2019.), Corporate Social Responsibility Strategy and Reporting: Overview of Practice in Selected European Countries
- Održiva Europa do 2030., Europska komisija, https://commission.europa.eu/publications/sustainable-europe-2030_hr
- Samtök fjármálafyrirtækja – SFF (2017) Amendments to Accounting Act, Fjármálastöðugleikanefnd

- SANDS – Steenstrup Stordange (2017) EU reform of Corporate Social Responsibility reporting standards for large companies is due to be implemented in Norway as a result of introduction of Directive 2014/95/EU
- Smjernice za izvješćivanje o nefinancijskim informacijama (2017/C 215/01)
- Ustav Republike Hrvatske – pročišćeni tekst
- Zakon o obveznim odnosima – pročišćeni tekst zakona na snazi od 01.01.2023.
- Zakon o računovodstvu – pročišćeni tekst zakona na snazi od 01.01.2023.
- Zakon o trgovačkim društvima – pročišćeni tekst zakona na snazi od 01.01.2023.