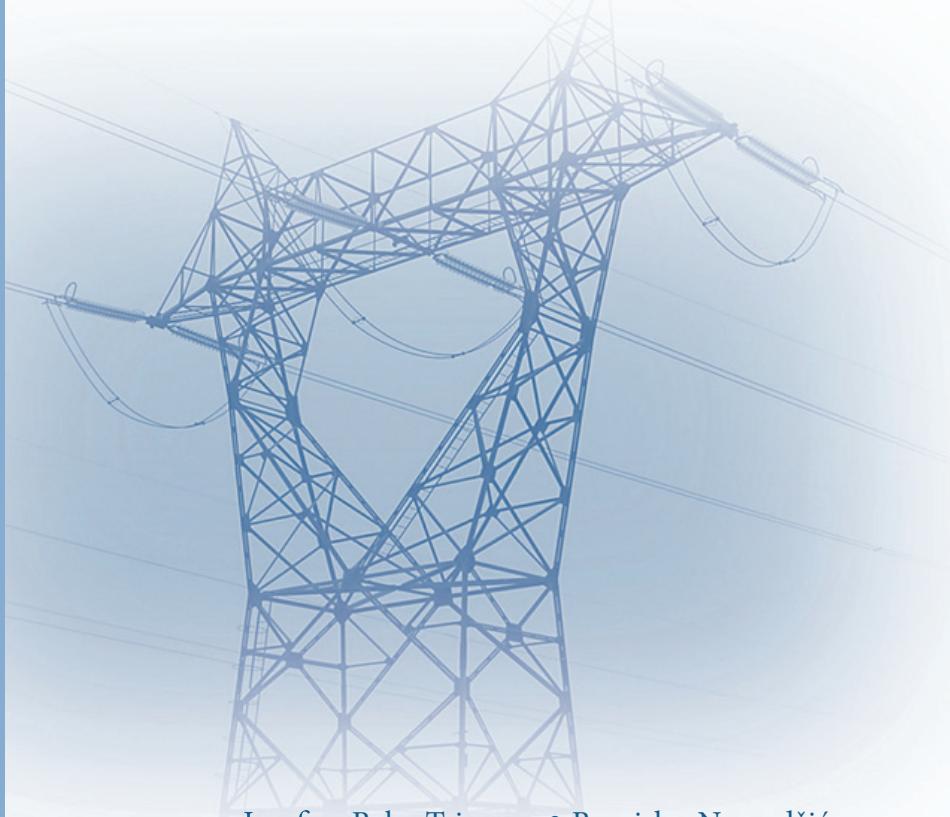




 **UIRS**
Удружење интерних ревизора Србије

Zbornik radova



Jozefina Beke-Trivunac • Branislav Nerandžić
Aleksandar Prnjat • Veselin Perović

ULOGA INTERNE REVIZIJE I KONTROLINGA U NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU

ISBN 978-86-7892-913-7

Zbornik radova

Jozefina Beke-Trivunac • Branislav Nerandžić
Aleksandar Prnjat • Veselin Perović

ULOGA INTERNE REVIZIJE I KONTROLINGA U NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU

Fakultet tehničkih nauka u Novom Sadu
Udruženje internih revizora Srbije
Novi Sad * Beograd

Izdavači:

Fakultet tehničkih nauka u Novom Sadu
i Udruženje internih revizora Srbije.

Za izdavača:

Prof. dr Rade Doroslovački i prof. dr Jozefina Beke-Trivunac.

Urednici:

Prof. dr Jozefina Beke-Trivunac, prof. dr Branislav Nerandžić,
prof. dr Aleksandar Prnjat.

Programski odbor:

Prof. dr Rade Doroslovački, prof. dr Jozefina Beke-Trivunac,
prof. dr Branislav Nerandžić, prof. dr Veselin Perović,
doc. dr Ranko Bojanić, Mira Vuković,
Olivera Radović i dr Emil Živkov.

Recenzenti:

Major dr Ivan Milojević,
Redovni profesor Univerziteta odbrane, Vojna akademija u Beogradu
dr Snežana Knežević,
Vanredni profesor, Univerzitet u Beogradu Fakulteta organizacionih nauka.

Napomena priređivača

U ovom zborniku objavljeni su radovi učesnika okruglog stola na temu „Uloga interne revizije i kontrolinga u nefinansijskom izveštavanju“, koji je održan 14.10.2016. g. na Fakultetu tehničkih nauka u Novom Sadu, a u organizaciji Udruženja internih revizora Srbije (IIA Srbija) i Fakulteta tehničkih nauka u Novom Sadu.

Sadržaj

| | |
|--|----|
| Prof. dr Jozefina Beke-Trivunac | |
| Uvod u temu: Priroda, sadržaj i svrha nefinansijskog izveštavanja | 1 |
| Mr Ivan Dolamić | |
| Globalno priznati okviri nefinansijskog izveštavanja | 3 |
| Prof. dr Veselin Perović, doc. dr Ranko Bojanić, prof. dr Branislav Nerandžić, doc. dr Aleksandra Todorović | |
| Dileme i izazovi nefinansijskog izveštavanja – Mesto i uloga kontrolinga | 21 |
| Olivera Radović | |
| Glavne sporedne stvari – revizija nefinansijskih procesa u organizaciji | 35 |
| Dr Emil Živkov | |
| Interni i eksterni aspekti nefinansijskog izveštavanja na primeru javnog preduzeća sa stanovišta internog revizora | 41 |
| Doc. dr Aleksandra Todorović – Dudić, prof. dr Veselin Perović, doc. dr Ranko Bojanić, prof. dr Branislav Nerandžić | |
| Značaj gledanja izvan brojeva | 53 |
| Prof. dr Kosana Vićentijević | |
| Nefinansijsko izveštavanje kao dodatna vrednost privrednog društva | 61 |
| Prof. dr Jozefina Beke-Trivunac | |
| Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju | 71 |

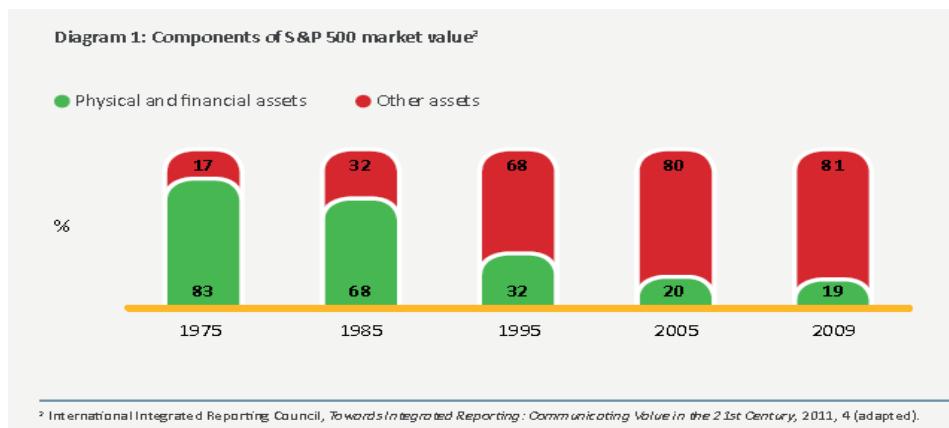
PRIRODA, SADRŽAJ I SVRHA NEFINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Prof. dr Jozefina Beke-Trivunac, ALFA BK Univerzitet, Beograd

Pitanja nefinansijskog izveštavanja sve češće su predmet interesovanja stručne javnosti i sve je više investitora i drugih interesnih strana koji od privrednih društava očekuju kvalitativne informacije koje nisu obuhvaćene tradicionalnim finansijskim izveštajima. Njih zanima da li organizacija funkcioniše na održiv način, da li se bavi svojim uticajem na životnu sredinu, da li je svesna društvenih pitanja kao što su različitost i jednakost šansi. Mnoge organizacije i same nastoje da svojim interesnim stranama obezbede bolji uvid u obavljanje onih aktivnosti koje su od javnog interesa i za javno dobro.

Nefinansijsko izveštavanje ispunjava tu prazninu kroz navođenje kvalitativnih i kvantitativnih informacija koje iskaču van uobičajenog okvira finansijskih izveštaja. To uključuje informacije o društvenoj odgovornosti privrednog društva, izveštaj o održivom razvoju privrednog društva, integrисано, holističко и unapređено izveštavanje, izveštaj o pruženim uslugama i ostvarenjima, kao i izveštaj o korporativnom upravljanju i uticaju na životnu sredinu i društveno okruženje.

Potreba za nefinansijskim izveštavanjem izazvana je činjenicom da finansijsko izveštavanje već dugo vremena daje samo deo informacija o finansijskom položaju i rezultatima poslovanja organizacije. Odavno je uočeno da je samo manji deo tržišne vrednosti preduzeća objašnjiv vrednošću bilansiranih sredstava. Primer toga je odnos materijalne, nematerijalne i finansijske imovine u tržišnoj vrednosti preduzeća koja se nalaze na listi S&P. Udeo bilansiranih sredstava postepeno je gubio vrednost u odnosu na tržišnu vrednost ovih preduzeća. Dok je sredinom sedamdesetih godina dvadesetog veka bilansirana imovina činila oko 83% tržišne vrednosti imovine, nakon nešto više od trideset godina udeo bilansirane imovine činio je samo oko 19% tržišne vrednosti preduzeća. Ova razlika označava se kao „druga sredstva“ i pripisuje se raznim oblicima nematerijalnih ulaganja koja se za sada ne bilansiraju, percepciji vrednosti koju će organizacija kreirati u budućnosti i drugim činiocima. Smatra se da su ove razlike rezultat promena u modelima poslovanja koji se ne ogledaju u tradicionalnim finansijskim izveštajima. Posledično, organizacije su shvatile da moraju pružiti više informacije o svojim nematerijalnim ulaganjima.



Slika 1: Finansijske i nefinansijske komponente tržišne vrednosti preduzeća

Izvor: SAICA Integrated Thinking Project Group, Integrated thinking - An exploratory survey, SAICA, 2015.

Nefinansijsko izveštavanja ima višestruki zadatak. Prvo, da doprinese boljem informisanju interesnih strana organizacije, a zatim, da pomogne rukovodstvu da celovito sagleda sve komponente poslovanja preduzeća kojim rukovodi. Treći zadatak odnosi se na pružanje boljeg uvida u aktivnosti organizacije koje su od javnog interesa ili za javno dobro. Obelodanjivanje nefinansijskih informacija treba u krajnjoj liniji da pomogne u merenju, praćenju i upravljanju uspešnosti preuzetništva i njegovog učinka na društvo i prirodu na dugi rok.

Informacije koje su upućene trećim licima po pravilu su predmet revizije, i u tom smislu Institut internih revizora i Evropska konfederacija instituta internih revizora posvećuju sve veću pažnju ovim pitanjima. U tom smislu, objavljeno je i nekoliko publikacija, od kojih je jedna prevedena na srpski z jezik („Više od brojeva – Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju“, UIRS, 2016).

REGULATIVA NEFINANSIJKOG IZVEŠTAVANJA U EU (DIREKTIVA 2014/95/EU) I REGULATIVA U REPUBLICI SRBIJI

Mr Ivan Dolamić, Findomestic banka BNP Paribas Group

APSTRAKT

Transparentnost nefinansijskog izveštavanja prepoznata je kao pametna poluga ka podsticanju održivog ekonomskog rasta. Trenutno ne postoji opšte prihvaćen standard nefinansijskog izveštavanja, a regulativa različitih država u velikoj meri varira u smislu sadržaja, obima i obaveznosti. U Evropskoj Uniji, okvir za zakonsko regulisanje nefinansijskog izveštavanja članicama Unije uspostavljen je Direktivom 2014/95/EU. Za usklajivanje sa odredbama Direktive 2014/95/EU i zakonsko definsanje nefinansijskog izveštavanja najpogodniji je dopuniti član 29. Zakona o računovodstvu kojim se propisuje obaveza sastavljanja godišnjeg izveštaja o poslovanju za velika preduzeća i javna društva.

Ključne reči: Propisi o izveštavanju preduzeća, Evropska Unija, Srbija.

1. UVOD

Poslovanje u skladu sa održivim razvojem, odnosno održivost, postala je kritični poslovni problem jer različite interesne grupe od kompanija očekuju ekološko, društveno odgovorno i etičko poslovno ponašanje koje se vezuje za uticaj kompanija u okviru četiri oblasti održivosti - prirodnog okruženja, etike, društva i ekonomije. Rešavanje problema zahteva sistemsku procenu i upravljanje rizicima sadašnje i buduće održivosti. Regulatorni organi širom sveta pooštirili su propise vezane za održivost. Države se trude da na racionalan način zakonom obuhvate i propisuju postupke koji bi obezbedili usmerenje učesnika na tržištu ka održivom poslovanju. Međutim rezultat je da su takva rešenja često veoma nejasna i nedefinisana, razlikuju se od države do države što ne doprinosi globalnom poslovanju savremenih preduzeća.

Transparentnost nefinansijskog izveštavanja prepoznata je kao pametna poluga ka podsticanju održivog ekonomskog rasta. Na globalnom nivou, nekoliko inicijativa pruža neobavezujuće smernice za obelodanjivanje nefinansijskih

informacija kompanija (*GRI, IIRC, EMAS, SAS* itd.). Za razliku od finansijskog izveštavanja trenutno ne postoji opšte prihvaćen standard nefinansijskog izveštavanja, a regulativa različitih država u velikoj meri varira u smislu sadržaja, obima i obaveznosti što je dovelo do fragmentacije pravnih okvira i stvara znatne poteškoće, posebno analitičarima i investitorima koji nisu u mogućnosti da uporede ili testiraju kompanije širom tržišta ili čak u okviru iste države članice. Usklađivanje nacionalnih odredbi koje se odnose na objavljivanje nefinansijskih informacija važno je za interes preduzeća, akcionara i drugih zainteresovanih strana. Na tim poljima usklađivanje je nužno jer većina preduzeća posluje u više država. Ovaj rad pruža informacije o načinu na koji je EU predvidela zakonsku regulaciju ove oblasti, pregled stanja u našem zakonodavstvu, poređenje našeg zakonodavstva sa inicijativom EU i predlog postupaka kojim bi uskladili zakonodavstva i otpočeli zakonsku regulaciju oblasti nefinansijskog izveštavanja u Republici Srbiji.

2. REGULATIVA U EU - DIREKTIVA 2014/95/EU

Istraživanjem i analizom stanja izveštavanja na nivou Evropske unije došlo se do zaključka da je transparentnost nefinansijskih informacija jedna od bitnih karika za usmerenje pojedinačnih entiteta, i šire posmatrano ekonomije, ka više održivom poslovanju, jer uslovjava preduzeća da se osim usmerenja na dugoročnu profitabilnost fokusiraju i na sopstveni uticaj na zaštitu životne sredine i društvo u celini uključujući i interes različitih interesnih grupa.¹ Nadovezujući se na takav zaključak parlament i veće EU usvojili su 22. oktobra 2014. godine Direktivu 2014/95/EU o izmeni Direktive 2013/34/EU u pogledu obelodanjivanja nefinansijskih informacija i politika različitosti određenih velikih preduzeća i grupa.² Time je po prvi put postavljen okvir članicama unije za zakonsko regulisanje nefinansijskog izveštavanja. Na taj način EU želi da postigne ujednačenu zakonsku regulativu unutar unije i samim tim da obezbedi širu uporedivost informacija o preduzećima. Ciljevi Direktive su:

1 European Commission (2013): *IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of nonfinancial and diversity information by certain large companies and groups*, Brussels, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013SC0127&from=EN>

2 Direktiva 2014/95/EU Europskog Parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinansijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa, *Službeni list Evropske unije 330/1 od 15.11.2014.*, Bruxelles, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=HR>

1. Ojačati transparentnost i odgovornost kompanija, pri čemu su nefinansijske informacije od vitalnog značaja za upravljanje promenama ka održivoj globalnoj ekonomiji kombinujući dugoročnu profitabilnost sa socijalnom pravdom i zaštitom životne sredine.
2. Identifikovati rizike održivosti i povećati poverenje investitora i potrošača u jedinstveno tržište EU.
3. Podići na ujednačen, visok nivo transparentnosti socijalnih i informacija o životnoj sredini preduzeća u svim sektorima u svim zemljama članicama EU.

Direktivom 2014/95/EU (u daljem tekstu Direktiva) izvršena je dopuna računovodstvene Direktive 2013/34/EU u pogledu dodavanja obaveze pripreme i obelodanjivanja nefinansijskog izveštaja i politika različitosti, zasebno ili uz godišnje izveštaje poslovodstva pravnih lica i konsolidovane izveštaje poslovodstva. Obveznici primene novih odredbi su velika preduzeća koja predstavljaju subjekte od javnog interesa i koja zapošljavaju preko 500 radnika. Subjekti od javnog interesa u EU su npr. listirane kompanije, banke, osiguravajuće kompanije ili nelistirane kompanije od izuzetnog javnog značaja zbog prirode njihovog posla, veličine ili njihovog korporativnog statusa. Mala i srednja preduzeća izuzeta su od nove obaveze izveštavanja. Procena je da će ova Direktiva obuhvatiti oko 6.000 subjekata od javnog interesa u EU.

Prema novim odredbama Direktive obveznici u izveštaj poslovodstva na godišnjem nivou uključuju nefinansijski izveštaj koji sadrži određene informacije u meri neophodnoj za razumevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja preduzeća, te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose barem na ekološka, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, i borbu protiv korupcije i pitanja u vezi sa podmićivanjem. Nefinansijski izveštaj treba da sadrži: kratak opis poslovnog modela preduzeća; opis politika preduzeća u vezi sa navedenim pitanjima uključujući postupke temeljne analize koji se sprovode; rezultate tih mera; osnovne rizike povezane sa navedenim pitanjima koji se odnose na poslovanje preduzeća uključujući, kad je to relevantno i srazmerno, njegove poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzrokovati negativne efekte na tim područjima, te način na koji preduzeće upravlja tim rizicima; nefinansijske ključne pokazatelje uspešnosti važne za određeno poslovanje.

Preduzećima koja imaju obavezu obelodanjivanja izveštaja o korporativnom upravljanju, dodaje se obaveza da u okviru izveštaja obelodane opis politika različitosti koje se primenjuju u vezi sa administrativnim, upravljačkim i nadzornim telima preduzeća s obzirom na aspekte kao što su, na primer, starost, pol ili obrazovanje i struka, te ciljevi politike različitosti, način na koji se ona sprovodi i rezultate u izveštajnom periodu.

U nefinansijski izveštaj prema potrebi uključuju se pozivanja na iznose iskazane u godišnjim finansijskim izveštajima, kao i dodatna objašnjenja tih iznosa. U sastavljanju nefinansijskog izveštaja preduzeća se mogu osloniti na nacionalne okvire, okvire unije ili međunarodno priznate okvire. U tom slučaju preduzeća navode na koje se okvire oslanjaju (EMAS, Deset principa Globalnog sporazuma UN, OECD Smernice za multinacionalna preduzeća, GRI, IIRC).

Regulatorni zahtevi Direktive, koje bi članice primenile u domaćim zakonodavstvima namerno su na okvirnom nivou, zbog različite prirode uticaja različitih kompanija. Cilj je da se uspostave određeni minimalni zakonski uslovi u pogledu informacija koje se obelodanjuju.

Fokusom na poslovni model, glavne rizike, nefinansijske KPI i korporativno upravljanje, evidentno je da se od organizacija traži da jasnije razmišljaju o uticaju celokupnog poslovanja na održivost. Više nije dovoljno da kompanije jednostavno objave svoje ključne učinke koji dotiču pitanja održivosti, već moraju brigu o tim pitanjima da implementiraju u politike i procese, da stalno preispituju učinke i uticaje. Moraju da znaju i pokažu zašto izveštavaju o konkretnim pitanjima i ako su određena pitanja izostavljena, moraće da obrazlože razloge.

Direktiva zahteva od država članica zakonska rešenja kojima se propisuje kolektivna odgovornost članova administrativnih, upravljačkih i nadzornih tela za sastavljanje i objavljivanje izveštaja u skladu sa odredbama Direktive. Ovo je korak dalje od selektivne odgovornosti i odobravanja izveštaja od strane izvršnih direktora ili predsednika odbora koje mnoge kompanije primenjuju danas.

Prema Direktivi zakonskom regulativom članica mora se osigurati da ovlašćeni revizor ili revizorsko društvo proverava samo je li dostavljen nefinansijski izveštaj ili zaseban izveštaj. Takođe, regulativom države članice mogu zahtevati da informacije iz nefinansijskog izveštaja ili iz zasebnog izveštaja proveri nezavisni pružalač usluga uveravanja. Napred navedeno važi i za konsolidovane izveštaje. Što se tiče informacija o politikama različitosti definisano je da ovlašćeni revizor ili revizorsko društvo izražava mišljenje u vezi sa objavljenim informacijama i da proverava jesu li dostavljene informacije koje se, između ostalog, odnose i na politike različitosti. Direktiva ne propisuje direktne mere već ostavlja prostor za široko tumačenje struke. Donekle olakšavajuća okolnost može biti činjenica da Direktiva propisuje da se nefinansijski izveštaj može izraditi u skladu sa međunarodnim, evropskim ili nacionalnim smernicama i okvirima. Neki od njih, kao npr. EMAS, podrazumevaju reviziju, dok se kod nekih revizija ne podrazumeva, ali postoje jasne smernice za sastavljanje izveštaja. Ovim se olakšava proces uveravanja, zbog

iskustva pružaoca usluga uveravanja stečenog tokom dužeg niza godina. Proces uveravanja u neke vrste izveštaja izuzetno je komplikovan, a u nekim slučajevima i nemoguć (npr. pri primeni <IR> okvira IIRC).

Države članice imaju rok do 6. decembra 2016. godine da implementiraju nove odredbe Direktive u domaće zakonodavstvo i o tome obaveste Evropsku komisiju. Radi olakšanja izrade nefinansijskih izveštaja preduzeća Evropska komisija ima obavezu izrade neobavezujućih smernica o metodologiji podnošenja izveštaja o nefinansijskim informacijama do 6. decembra 2016. godine. Evropska komisija je zaključno sa 15. aprom 2016. završila proces javnih konsultacija o neobavezujućim smernicama. Preduzeća obveznici, dužna su da sastavljuju i obelodanjuju nefinansijske izveštaje i politike različitosti počev od izveštaja za 2017. godinu.

| 4 područja DOP-a | | Okvir | Detaljno |
|---|--|--|---|
| 1 | Ekološka pitanja | <p>a) kratak opis poslovnog modela preduzeća;</p> <p>b) opis politika preduzeća u vezi sa tim pitanjima, uključujući postupke temeljite analize koji se provode;</p> <p>c) rezultate tih mera;</p> <p>d) osnovne rizike povezane sa tim pitanjima koji se odnose na poslovanje preduzeća, uključujući, kad je to relevantno i srazmerno, njegove poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzrokovati negativne efekte na tim područjima, te način na koji preduzeće upravlja tim rizicima;</p> <p>e) nefinansijske ključne pokazatelje uspešnosti važne za određeno poslovanje</p> | Izveštaj treba da sadrži pojedinosti o aktuelnim i predvidljivim učincima poslovanja preduzeća na okolinu te prema potrebi na zdravlje i bezbednost, upotrebu obnovljivih i/ili neobnovljivih izvora energije, emisiju štetnih gasova, upotrebu vode i zagađenje vazduha. |
| 2 | Socijalna i kadrovska pitanja | | Informacije u izveštaju mogu se odnositi na mere preduzete radi jemčenja jednakosti polova, sprovodenja osnovnih konvencija Međunarodne organizacije rada, uslova rada, socijalnog dijaloga, poštovanja prava radnika na informacije i savetovanje, poštovanja prava sindikata, zdravlja i bezbednosti na poslu te dijaloga sa lokalnim zajednicama i/ ili na mere preduzete radi osiguravanja zaštite i razvoja tih zajednica. |
| 3 | Ljudska prava, borba protiv korupcije i podmićivanja | | U nefinansijski izveštaj mogu se uključiti podaci o sprečavanju kršenja ljudskih prava i/ili važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja. |
| 4 | Različitost | Opis politike različitosti koja se primjenjuje u vezi sa administrativnim, upravljačkim i nadzornim telima preduzeća s obzirom na aspekte kao što su, na primer, starost, pol ili obrazovanje i struka, te ciljeve politike različitosti, način na koji se ona sprovodi i rezultate u izveštajnom periodu. | |
| <p>Dodatane informacije:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nefinansijski izveštaj takođe, po potrebi, može sadržati dodatna objašnjenja ili usmerenje na iznose objavljene u godišnjem finansijskom izveštaju. - Preduzeća se mogu osloniti na nacionalne, EU ili međunarodne okvire što treba i da navedu u izveštaju. | | | |

Tabela 1. Sadržaj nefinansijskog izveštaja prema Direktivi 2015/94/EU

3. REGULATIVA U SRBIJI

Kompleksno izveštavanje koje zahteva Direktiva 2014/95/EU i koje obuhvata informacije o više segmenata u domenu ekoloških, socijalnih i kadrovskih pitanja te pitanja u vezi sa poštovanjem ljudskih prava, borbe protiv korupcije i podmićivanjem za sada kod nas nema uporište u jednom zakonu, konkretno u Zakonu o računovodstvu kojim se reguliše izveštavanje pravnih lica ili Zakonu o reviziji. Navedene oblasti regulisane su različitim zakonima, a za većinu segmenata ne postoji obaveza izveštavanja preduzeća o njima. Međutim, po određenim zakonima postoje obeveze obelodanjivanja informacija koje po sadržaju i suštinski odgovoraju nefinansijskim informacijama koje zahteva Direktiva (npr. izveštavanje u skladu sa Zakonom o zaštiti životne sredine). Za razliku od evropskog, naše zakonodavstvo nema usvojenu ili prihvaćenu definiciju nefinansijskih informacija, zakonima nije striktno regulisano sastavljanje nefinansijskog izveštaja i nije propisana struktura i obavezan sadržaj izveštaja o korporativnom upravljanju, samim tim ni obelodanjivanje politika različitosti. Pored navedenog, kod naših preduzeća postoji praksa obelodanjivanja nefinansijskih informacija, dok manji broj preduzeća dobrovoljno izveštava u skladu sa međunarodno priznatim okvirima i smernicama. Izveštavanje o nefinansijskim informacijama, odnosno o ekološkim i širim društvenim aspektima poslovanja, kod naših preduzeća do sada se svodilo uglavnom na sastavljanje zakonski obaveznih izveštaja (najčešće u skladu sa Zakonom o zaštiti životne sredine) i studija i njihovo dostavljanje kompetentnim institucijama, povremeno javno objavljivanje tih informacija na internet stranicama preduzeća u medijima i kroz odnose sa javnošću ili na dobrovoljno obelodanjivanje određenih uopštenih informacija o zaštiti životne sredine u okviru godišnjih izveštaja o poslovanju (što je karakteristično za javna društva čijim se akcijama trguje na organizovanom tržištu kapitala).³ Kao forma izveštavanja dominira izveštavanje u okviru godišnjeg izveštaja o poslovanju, zatim sledi izveštaj o održivom razvoju i izveštaj o zaštiti životne sredine, određena preduzeća izveštavaju na bazi raznih internih pravilnika, dok neka uopšte ne izveštavaju.⁴ Manji broj preduzeća sastavlja određene forme izveštaja i u skladu sa međunarodno priznatim okvirima i smernicama. Preduzeća koriste standard ISO:14001 (Direktiva se poziva na ISO:26000), smernice GRI G4, 10 principa UN Globalnog dogovora. U Srbiji ne postoji preduzeće registrovano pri EMAS-u tako da ne postoje izveštaji u skladu sa tim okvirom. Preduzeća objavljuju izveštaje o korporativnom upravljanju, ali ne i politike različitosti. Poštovanje principa i upotreba različitih kodeksa korporativnog upravljanja obavezno je samo za javna društva, dok za ostala privredna društva nije obavezno.

³ Stojanović, M. (2015): Izveštavanje o zaštiti životne sredine - normativni i računovodstveni aspekti, *Doktorska disertacija*, Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet, str. 252.

⁴ Ibid.

Našim zakonodavstvom nigde nije definisana obaveza revizije ili uveravanja dela godišnjeg izveštaja koji se odnosi na nefinansijske informacije, ni za izjavu o korporativnom upravljanju. Prema Zakonu o reviziji u delu koji se odnosi na godišnji izveštaj o poslovanju (član 30. tačka 5.), revizori u revizorskom izveštaju daju mišljenje o usaglašenosti izveštaja o poslovanju sa finansijskim izveštajima za istu poslovnu godinu, odnosno da li su finansijski podaci i pokazatelji godišnjeg izveštaja o poslovanju usklađeni sa podacima iz godišnjih finansijskih izveštaja. U praksi preovlađuju eksterne revizije dve vrste izveštaja, godišnjeg izveštaja o poslovanju i izveštaja koji se sastavljaju u skladu sa međunarodnim okvirima i smernicama. Revizija ili uveravanje izveštaja koji se sastavljaju u skladu sa međunarodnim okvirima i smernicama vrši se na osnovu zahteva samih smernica i okvira (ukoliko ih ima) i takođe u skladu sa politikama i praksama matične kompanije (npr. Titan TCK, Hemofarm, banke). Odredbe našeg zakonodavstva ne odnose se na definisanje uloge i obaveza interne revizije u nefinansijskom izveštavanju. Određena preduzeća u našoj zemlji imaju implementirane politike zaštite životne sredine u svoje poslovanje i shodno tome definisanoj ulogu interne revizije. Npr. Intesa banka u svom etičkom kodeksu ima jasno definisanoj ulogu interne revizije u njegovoj implementaciji.

U skladu sa preuzetim obavezama po Sporazumu o stabilizaciji i pridruživanju EU, jedan od uslova pristupanja je harmonizacija i usklađivanje zakonodavstva. Između ostalog, u narednom periodu Srbiju čeka i zadatak usklađivanja zakonskog regulisanja oblasti nefinansijskog izveštavanja i obelodanjivanja politika različitosti. U nastavku rada dato je kratko poređenje našeg zakonodavstva sa zahtevima Direktive 2014/95/EU sa aspekta obveznika, obelodanjivanja nefinansijskih informacija, obelodanjivanja politika različitosti i uveravanja i revizije nefinansijskih informacija. Na taj način, pored potvrde prethodno opisanog stanja, utvrdićemo i potrebne početne korake u regulisanju nefinansijskog izveštavanja u Srbiji.

Kao najpogodniji deo naše zakonske regulative za usklađivanje za odredbama Direktive 2014/95/EU pokazao se član 29. Zakona o računovodstvu kojim se propisuje obaveza sastavljanja godišnjeg izveštaja o poslovanju za velika preduzeća i javna društva. Ovaj član je pogodan sa stanovišta obveznika, jer su potrebna mala prilagođavanja, i sa druge strane jer je na sličan način i EU regulisala nefinansijsko izveštavanje.

| Obveznici nefinansijskog izveštavanja prema Direktivi 2014/95/EU | Regulativa EU | Regulativa R. Srbije (Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji) | Godišnji izveštaj o poslovanju |
|--|--|---|--|
| velika preduzeća i grupe | bilansna suma > 20 mil. EUR neto promet > 40 mil. EUR broj zaposlenih > 250 | poslovni prihod > 35 mil. EUR, prosečna vrednost poslovne imovine > 17,5 mil. EUR, broj zaposlenih > 250 | Velika preduzeća i javna društva |
| 1. broj zaposlenih prelazi 500 | - | - | - |
| 2. preduzeće je subjekt od javnog interesa | listirana preduzeća, kreditne institucije, osiguravajuća društva i ostali subjekti koji su zbog prirode svog posla, svoje veličine ili broja radnika od velikog javnog značaja | velika pravna lica, javna društva, pravna lica koje Vlada na predlog nadležnog ministarstva proglaši pravnim licima od javnog interesa za Republiku Srbiju, nezavisno od njihove veličine | - |
| Obveznici obelodanjivanja politika različitosti u okviru izveštaja o korporativnom upravljanju su javna društva i subjekti od javnog interesa. | | | Obveznici obelodanjivanja izjave o korporativnom upravljanju su javna društva (definisana Zakonom o tržištu kapitala). |
| Procenjuju se da će Direktiva proizvesti obaveze izveštavanja za oko 6.000 preduzeća. | | | <ul style="list-style-type: none"> Prema podacima APR-a u Srbiji posluje 189 aktivnih preduzeća sa preko 500 zaposlenih.⁵ Prema podacima registra javnih društava, njih ima 773 na teritoriji Srbije. |

Tabela 2. Poređenje obveznika izveštavanja u EU i Republici Srbiji

Poređenjem definisanja trenutnih obveznika nefinansijskog izveštavanja prema Direktivi 2014/95/EU i obveznika u skladu sa našim zakonodavstvom primetne su dve razlike. Prva razlika je različita definicija ili uslovi za razvrstavanje preduzeća u veliko pravno lice. Druga razlika je u definisanju subjekta od javnog interesa. Poredenjem obveznika obelodanjivanja podataka o korporativnom upravljanju, možemo zaključiti da se obaveze obelodanjivanja odnose na istu

⁵ Dopis Agencije za privredne registre oznaka DP 173/2016 od 26.05.2016. godine.

grupu preduzeća, a to su javna akcionarska društva odnosno ona koja po našem zakonodavstvu odgovaraju definiciji javnih društava u skladu sa Zakonom o tržištu kapitala, uz razliku da se u EU ova obaveza odnosi i na subjekte od javnog interesa.

| Regulativa EU | Regulativa Republike Srbije |
|---|---|
| Prema Direktivi 2014/95/EU nefinansijski izveštaj se uključuje u izveštaj poslovodstva i sadrži: | Zakoni i Kodeksi korporativnog upravljanja |
| (a) kratak opis poslovnog modela preduzeća; | Zakona o računovodstvu član 29., Pravilnik o informacijama koje sadrži prospekt javnih društava |
| (b) opis politika preduzeća, uključujući postupke temeljne analize koji se sprovode u vezi sa ekološkim, socijalnim i kadrovskim pitanjima, poštovanjem ljudskih prava, borbom protiv korupcije i podmićivanja; | Kodeks Beogradske berze 2011, Kodeks PKS 2012 (domen uticaja na životnu sredinu, kadrovska pitanja - imenovanje, etičko ponašanje i druge elemente društveno odgovornog poslovanja). |
| (c) rezultate tih mera; | - |
| (d) osnovne rizike povezane sa navedenim pitanjima koji se odnose na poslovanje preduzeća, uključujući, kad je to relevantno i srazmerno, njegove poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzrokovati negativne efekte na tim područjima, te način na koji preduzeće upravlja tim rizicima; | Zakon o računovodstvu član 29., Pravilnik o informacijama koje sadrži prospekt javnih društava, ali ne o rizicima vezanim za navedena pitanja DOP-a Kodeks Beogradske berze 2011, Kodeks PKS 2012 |
| (e) nefinansijske ključne pokazatelje uspešnosti važne za određeno poslovanje. | Zakon o računovodstvu član 29. |
| Obuhvata - Ekološka pitanja - Socijalna i kadrovska pitanja - Ljudska prava, borba protiv korupcije i podmićivanja | Kodeksi, Zakon o računovodstvu član 29. - ulaganja u cilju zaštite, Zakon o zaštiti životne sredine Navedne poblasti DOP-a regulisane su raznim zakonima ali bez obaveze obelodanjivanja informacija(npr. Zakon o radu, o zaštiti potrošača i dr.) |
| U sastavljanju nefinansijskog izveštaja preduzeća se mogu osloniti na nacionalne okvire, okvire Unije ili međunarodno priznate okvire, (EMAS, Deset principa Globalnog sporazuma UN, OECD Smernice za multinacionalna preduzeća, GRI, IIRC). | Zakon o zaštiti životne sredine članovi 44 – 50., propisuje mogućnost ali ne i obavezu registrovanja pravnih i fizičkih lica pri EMAS sistemu. |

* Kodeksi se razmatraju kao regulativa jer je njihova primena obavezna za javna društva.

Tabela 3. Poređenje obelodanjivanja nefinansijskih informacija u EU i Republici Srbiji

Poređenjem obelodanjivanja nefinansijskih informacija u EU i Republici Srbiji može se primetiti: (i) da naše zakonodavstvo ne propisuje sastavljanje jedinstvenog nefinansijskog izveštaja; (ii) da izveštavanje o pojedinim elementima sadržaja nefinansijskog izveštaja koje zahteva Direktiva uopšte nije obuhvaćeno našim zakonima (npr. rezulati politika, mera i analiza preduzeća vezanih za 4 oblasti DOP-a - tačke *b.* i *c.*); (iii) da su ostali elementi obuhvaćeni različitim zakonima, a po nekim zakonima i ne postoji obaveza obelodanjivanja informacija; (iv) da se sadržaj izveštavanja prepiće sa preporukama različitih kodeksa koji se koriste za sastavljanje izjave/izveštaja o korporativnom upravljanju; i da (v) osim EMAS-a, naše zakonodavstvo ne prepozna značaj ostalih međunarodnih okvira i smernica. Posledica toga je da preduzeća izveštavaju u različitim formatima različitim interesnim grupama i samim tim nefinansijske informacije i učinci preduzeća nisu vidljivi ni uporedivi.

| Regulativa EU | Regulativa Republike Srbije |
|--|--|
| <p>Prema Direktivi 2013/34/EU, poglavlje 5., član 20. i dopunom kroz Direktivu 2014/95/EU izveštaj o korporativnom upravljanju uključuje se u izveštaj poslovodstva i ukratko sadrži:</p> <p>(a) uput na sledeće, prema potrebi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pravilnik o korporativnom upravljanju kojem preduzeće podleže; - pravilnik o korporativnom upravljanju koji je preduzeće dobrovoljno odlučilo primenjivati; - sve bitne informacije o praksi korporativnog upravljanja koja nadilazi zahteve nacionalnog prava. <p>(b) u slučaju kada preduzeće odstupa od pravilnika daje obrazloženje o tome od kojih delova pravilnika o korporativnom upravljanju odstupa i razloge; u slučaju kada je preduzeće odlučilo ne primeniti ni jednu odredbu pravilnika o korporativnom upravljanju ono obrazlaže razloge za takav postupak;</p> | <p>Prema Zakonu o privrednim društvima, član 368., izjava o primeni kodeksa korporativnog upravljanja sastavni je deo godišnjeg izveštaja o poslovanju javnog akcionarskog društva i sadrži naročito:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) obaveštenje o kodeksu korporativnog upravljanja koji društvo primenjuje kao i mesto na kojem je njegov tekst javno dostupan; 2) sva bitna obaveštenja o praksi korporativnog upravljanja koje društvo sprovodi, a posebno one koje nisu izričito propisane zakonom; 3) odstupanja od pravila kodeksa korporativnog upravljanja ako takva odstupanja postoje i obrazloženje za ta odstupanja. U Srbiji Kodekse korporativnog upravljanja izdala je Beogradska berza, PKS, preduzeća koriste i svoje kodekse. |

| | |
|--|---|
| (c) opis osnovnih karakteristika sistema unutrašnjeg nadzora i smanjenja rizika preduzeća u odnosu na postupak finansijskog izveštavanja; | Zakon o računovodstvu, član 29. navodi da godišnji izveštaj o poslovanju javnih društava, odnosno društava koja se pripremaju da postanu javna u skladu sa zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, sadrži i pregled pravila korporativnog upravljanja. |
| (d) informacije koje se zahtevaju na osnovu Direktive 2004/25 / EZ Evropskog parlamenta i Saveta od 21. aprila 2004. o ponudama za preuzimanje (1), ako preduzeće podleže toj Direktivi; | |
| (e) opis rada skupštine akcionara i njenih ključnih ovlašćenja te opis prava akcionara i način na koji se mogu izvršavati, osim ako su ti podaci već u potpunosti predviđeni nacionalnim pravom; | |
| (f) sastav i rad administrativnih, upravljačkih i nadzornih tela i njihovih odbora i | Postupak i način imenovanja članova odbora regulisan je Zakonom o privrednim društvima. |
| (g) opis politike različitosti koja se primenjuje u vezi sa administrativnim, upravljačkim i nadzornim telima preduzeća s obzirom na aspekte kao što su, na primer, starost, pol ili obrazovanje i struka, te ciljeve politike različitosti, način na koji se ona sprovodi i rezultate u izveštajnom periodu. Ako se takva politika ne sprovodi, izveštaj sadrži obrazloženje za to. | - |

Tabela 4. Poređenje obelodanjivanja politika različitosti u EU i Republici Srbiji

Poređenjem obelodanjivanja politika različitosti u EU i Republici Srbiji možemo videti da su u EU informacije o tim politikama deo izveštaja o korporativnom upravljanju koji je poprilično definisan sa aspekta sadržine, dok se našim zakonima ne definiše obelodanjivanje takvih politika. Našim zakonima propisana je obaveza javnih društava da obelodanjuju izjavu, a ne izveštaj, o korporativnom upravljanju ili pregled pravila korporativnog upravljanja. Sam sadržaj izjave, informacije koje se obelodanjuju i njena struktura dosta su oskudni i uopšteni u odnosu na zahteve sadržaja koji propisuju Direktive EU, odnosno nisu precizno definisani i oslanjaju sa na sadržaj, strukturu i preporuke koje u vezi sa ovim pitanjima sadrži kodeks korporativnog upravljanja koji preduzeća primenjuje. To dovodi do situacije da obelodanjivanje detaljnijih informacija od onih propisanih izjavom o korporativnom upravljanju jednostavno nije obavezno.

| Regulativa EU | Regulativa Republike Srbije |
|--|---|
| Prema Direktivi 2014/95/EU države članice za nefinansijski izveštaj | Zakon o reviziji |
| <ul style="list-style-type: none"> • moraju osigurati da ovlašćeni revizor ili revizorsko društvo proverava je li dostavljen nefinansijski izveštaj ili zaseban izveštaj, • mogu zahtvati da informacije iz nefinansijskog izveštaja ili iz zasebnog izveštaja proveri nezavisni pružalač usluga uveravanja. | <ul style="list-style-type: none"> za godišnji izveštaj o poslovanju • član 30. tačka 5. navodi da revizorski izveštaj sadrži mišljenje o usklađenosti izveštaja o poslovanju sa finansijskim izveštajima za istu poslovnu godinu, • član 26. navodi da za potrebe obavljanja revizije iz specifičnih oblasti društvo za reviziju može angažovati stručna lica koja nisu licencirani ovlašćeni revizori. |
| za izveštaj o korporativnom upravljanju i politike različitosti | ne sadrži odredbe vezane za izjavu o korporativnom upravljanju. |
| <ul style="list-style-type: none"> • definišu da ovlašćeni revizor ili revizorsko društvo izražava mišljenje u vezi sa informacijama iz izveštaja o korporativnom upravljanju i proverava jesu li dostavljene informacije koje se između ostalog odnose i na politike različitosti. | |
| Odredbe Direktive 2014/95/EU ne definisu ulogu interne revizije u nefinansijskom izveštavanju ali takvi zahtevi mogu proistekti iz korišćenih okvira za izveštavanje na koje se Direktiva poziva npr. EMAS. | Odredbe našeg zakonodavstva ne definisu ulogu interne revizije u nefinansijskom izveštavanju. |

Tabela 5. Poređenje uveravanja i revizije nefinansijskih informacija u EU i Republici Srbiji

Direktivom 2014/95/EU veoma uopšteno je definisana obaveza uveravanja i revizije nefinansijskih izveštaja i ova oblast je ostavljena širokom tumačenju struke, jer se navodi da bi ovlašćeni revizori i revizorska društva trebali da provere samo je li podnet nefinansijski izveštaj ili zaseban izveštaj, države članice imaju mogućnost ali ne i obavezu da traže da informacije obuhvaćene izveštajima proveri nezavisni pružalač usluga uveravanja, dok za informacije o politikama različitosti ovlašćeni revizor ili revizorsko društvo izražava mišljenje o informacijama i proverava jesu li dostavljene informacije u skladu sa propisanim sadržajem izveštaja o korporativnom upravljanju, a koje se između ostalog odnose i na politike različitosti. Kao što nefinansijsko izveštavanje nije zakonski regulisano u Republici Srbiji, tako ni revizija nefinansijskih izveštaja nije regulisana zakonom. Našim zakonima nije predviđena obaveza revizije ili uveravanja izjave ili izveštaja o korporativnom upravljanju javnih društava. Sa aspekta interne revizije naše

zakonodavstvo, a ni odredbe Direktive 2014/95/EU, ne odnose se na definisanje uloge i obaveza interne revizije u nefinansijskom izveštavanju i obelodanjivanju politika različitosti.

4. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Evropska unija je usvajanjem Direktive 2014/95/EU započela proces regulisanja oblasti nefinansijskog izveštavanja u zakonodavstvima država članica dajući im istovremeno okvir za regulisanje. Ova Direktiva je trenutno jedini evropski kodifikovani minimum nefinansijskog obelodanjivanja oko kog se stručna javnost usaglasila. Direktiva 2014/95/EU ima veliki doprinos u sagledavanju situacije nefinansijskog izveštavanja i u našoj zemlji, jer se preko nje sagledavaju i globalne inicijative sa kojima se možemo i moramo uporediti. Zakonodavstvom Republike Srbije nije regulisano nefinansijsko izveštavanje i delimično je regulisano izveštavanje o korporativnom upravljanju. U procesu pridruživanja EU doći ćemo do momenta uskladištanja zakonodavstva i u oblasti nefinansijskog izveštavanja i obelodanjivanja politika različitosti, što bi i bez te obaveze bilo korisno, a što po trenutnoj situaciji podrazumeva implementaciju odredbi Direktive 2014/95/EU u naše zakone. Za naša preduzeća biće bitno da koristi implementacije nefinansijskog izveštavanja nadmaše troškove uskladištanja sa regulativom, odnosno da to uskladištanje doprinese dugoročnoj profitabilnosti. Bilo bi preporučljivo sprovesti troškovnu analizu implementacije. Da ne bi bio veliki jaz između zakona i njegove primene potrebna je jasna, precizna, detaljna i što je više moguća sveobuhvatna definicija odnosno odredba nefinansijskog izveštavanja u zakonu. Prvo je potrebno odrediti definiciju nefinansijskih informacija koju bi naše zakonodavstvo primenjivalo.

Kao najpogodniji deo naše zakonske regulative za uskladištanje sa odredbama Direktive 2014/95/EU i zakonsko definsanje nefinansijskog izveštavanja pokazao se član 29. Zakona o računovodstvu kojim se propisuje obaveza sastavljanja godišnjeg izveštaja o poslovanju za velika preduzeća i javna društva. Najjednostavnije bi bilo godišnjem izveštaju o poslovanju pridodati nefinansijski izveštaj i izveštaj o korporativnom upravljanju. U tehničkom smislu postoje dva rešenja, a to su da se postojeći sadržaj godišnjeg izveštaja o poslovanju, član 29. dopuni odredbama čiji bi sadržaj odgovarao zahtevima Direktive 2014/95/EU ili da se odeljku koji se odnosi na godišnji izveštaj o poslovanju dodaju potpuno novi članovi prema sledećem:

29a. koji bi se odnosio na sadržaj, strukturu i obveznike nefinansijskog izveštavanja i

29b. koji bi se odnosio na sadržaj, strukturu i obveznike obelodanjivanja izjave ili izveštaja o korporativnom upravljanju, a koji bi uključivao i politike različitosti,

čiji bi sadržaj odgovarao zahtevima Direktive 2014/95/EU i koji bi ujedno definisali da je nefinansijski izveštaj i izveštaj o korporativnom upravljanju deo godišnjeg izveštaja o poslovanju.

Godišnji izveštaj o poslovanju je pogodan sa stanovišta obveznika, jer su za definisanje potencijalnih obveznika nefinansijskog izveštavanja potrebna mala prilagođavanja, a sa druge strane, jer je na sličan način i EU regulisala nefinansijsko izveštavanje. Sa aspekta obveznika potrebno je prilagođavanje definicije velikih preduzeća i detaljniji opis definicije subjekta od javnog interesa. Treba predvideti i slučajeve izuzimanja. Sa aspekta izveštavanja potrebno je odrediti sadržaj, strukturu i formu nefinansijskog izveštaja. Regulativa u Srbiji vezana za oblasti DOP-a na koje se poziva Direktiva obuhvata više zakona, a sadržaj se prepliće i sa preporukama različitih kodeksa o korporativnom upravljanju. Zato je bitno nefinansijsko izveštavanje odrediti novim članom (npr. 29a.) kako bi svi zahtevi bili na jednom mestu i uskladiti ga sa zahtevima Direktive. Preduzećima treba omogućiti da koriste međunarodno priznate okvire nefinansijskog izveštavanja. Sa aspekta definisanja politika različitosti potrebno je detaljnije definisati izveštaj o korporativnom upravljanju, njegov sadržaj i strukturu kao u EU ili postojećoj izjavi o korporativnom upravljanju pridodati obavezu obelodanjivanja politika različitosti.

Prethodne izmene moraju biti praćene i izmenom Zakona o reviziji, ali ne preko zahteva Direktive. Zato će biti potrebno da se Zakon o reviziji dopuni odredbom da ovlašćeni revizori i revizorska društva treba da provere je li podnet nefinansijski izveštaj ili zaseban izveštaj, odredbom da informacije obuhvaćene nefinansijskim izveštajem ili zasebnim izveštajem može da proveri i nezavisni pružalac usluga uveravanja i odredbom po kojoj bi ovlašćeni revizor ili revizorsko društvo prvo proveravalo da li je preduzeće obelodanilo izjavu/izveštaj o korporativnom upravljanju i jesu li dostavljene informacije u skladu sa propisanim sadržajem, a koji između ostalog, obuhvata i politike različitosti.

Implementacija odredbi Direktive 2014/95/EU u naše zakonodavstvo predstavlja međunarodno prihvaćenu obavezu Republike Srbije, a pored toga i odgovor na probleme i trenutno stanje nefinansijskog izveštavanja. Proces implementacije i regulisanja nefinansijskog izveštavanja dosta će zavisiti i od kvalitetata zakonskog rešenja, podsticaja države, troškova implementacije kojima bi preduzeća bila izložena, volje menadžmenta, edukacije menadžmenta i zaposlenih i drugih uslova.⁶

⁶ Opširnije o ovoj temi možete videti u radu „*Uslovi i prepostavke za primenu Direktive 2014/95/EU o obelodanjivanju nefinansijskih informacija i politika različitosti velikih preduzeća i grupa u Republici Srbiji*“, magistrski rad, jul 2016, Univerzitet Alfa BK, Fakultet za finansije, bankarstvo i reviziju.

LITERATURA

1. Banca Intesa А.Д. (2013): *Етички кодекс*, Београд, http://www.bancaintesa.rs/upload/BI_Eticky_kodeks_Fs.pdf.
2. Беке-Трибунац, Ј. (2015): Концепт материјалности са становишта финансијског и нефинансијског извештавања, Међународна научна конференција Финиз, *Управљање финансијама у савременом условима пословања*, Универзитет Сингидунум, стр. 41-44, <http://dx.doi.org/10.15308/finiz-2015-41-44>
3. Београдска берза А.Д. (2008): *Кодекс корпоративног управљања*, Београд, http://www.belex.rs/files/trzista_i_hartije/kodeks_korporativnog_upravljanja.pdf.
4. Direktiva 2014/95/EU Europskog Parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja nefinansijskih informacija i informacija o raznolikosti određenih velikih poduzeća i grupa, *Službeni list Europske unije 330/1 od 15.11.2014.*, Bruxelles, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=HR>.
5. Direktiva 2013/34/EU Europskog Parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim finansijskim izvještajima, konsolidiranim finansijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ, *Službeni list Europske unije 182/19 od.29.06.2013.*, Bruxelles, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1467448254312&from=EN>.
6. European Commission (2013b): *IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC as regards disclosure of nonfinancial and diversity information by certain large companies and groups*, Brussels, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013SC0127&from=EN>.
7. Међународна финансијска корпорација (IFC) (2011): Корпоративно управљање - Приручник, <http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/8a4d93004328fdc9b1fcfd384c61d9f7/CG+Manual+Serbian+-+SRB.pdf?MOD=AJPERES>.
8. Привредна комора Србије (ПКС) (2012): *Кодекс корпоративног управљања*, Београд, <http://www.pks.rs/SADRZAJ/Files/Tekstil%20i%20koza/Kodeks%20korporativnog%20upravljanja.pdf>.
9. Стојановић, М. (2015): Извештавање о заштити животне средине - нормативни и рачуноводствени аспекти, *Докторска дисертација*, Универзитет у Нишу, Економски факултет.
10. Закон о рачуноводству (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/2013.
11. Закон о ревизији (2013), *Службени гласник РС*, бр. 62/2013.
12. Закон о тржишту капитала (2011-2015), *Службени гласник РС*, бр. 31/2011 и 112/2015.

13. Закон о заштити животне средине (2004-2016), Службени гласник РС, бр.135/2004, 36/2009, 36/2009 - др. закон, 72/2009 - др. закон, 43/2011 - одлука УС и 14/2016.
14. Закон о привредним друштвима (2011-2015), Службени гласник РС, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014-др. закон и 5/2015.

DILEME I IZAZOVI NEFINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA – MESTO I ULOGA KONTROLINGA

Prof. dr Veselin Perović, doc. dr Ranko Bojanić, prof. dr Branislav Nerandžić,
Univerzitet u Novom Sadu, Fakultet tehničkih nauka
Doc. dr Aleksandra Todorović – Dudić, Univerzitet Privredna Akademija Novi Sad

APSTRAKT

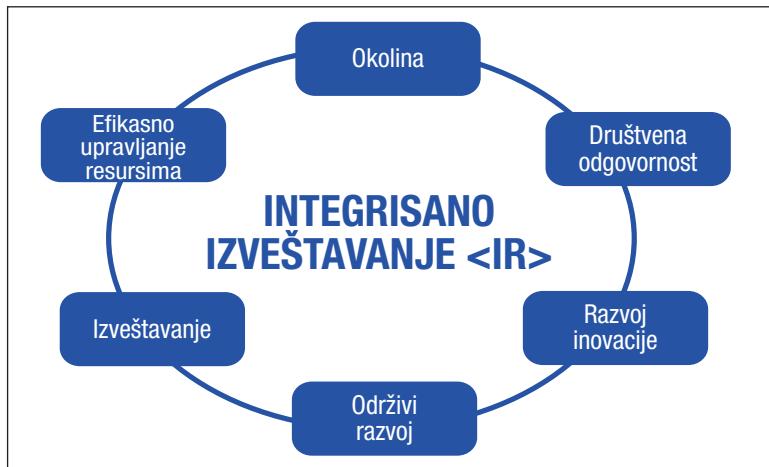
Integrисано извеšтавање (финансијско и нефинансијско) представља могућност приказивања, обележавања, свог пословања на јасан, концизан и кохерентан начин. Идеја интегрисаног извеšтавања и интеграција нефинансијских података у годишње извеštaje доноси mnoge предности i pogodnosti u односу на постојећи model извеšтавања preduzeća i svih drugih poslovnih entiteta. Ovakav pristup nam omogућује да razmatramo материјална питања sa kojima se suočava naše пословање i zajednica i pokažemo kako stvaramo vrednost za vlasnike kapitala i društvo u celini.

Ključне речи: integrисано извеšтавање, финансијско i нефинансијско извеšтавање, interna revizija, kontroling.

1. UVOD

Maksimalizacija profit-a i povećanje vrednosti preduzeća smatra se osnovnim motivom za пословање i primarnim ciljem пословања. Profit i povećanje rentabilnosti представљају најчеšće показатеље пословног успеха. Ове мере успеха, изражене у бројкама, не говоре о начину, средствима, еколошким и социјалним последицама оствареног резултата. Можемо условно говорити о два пола пословања: monetарно и kratkoročно усмерење и integrativno dugoročno усмерење.

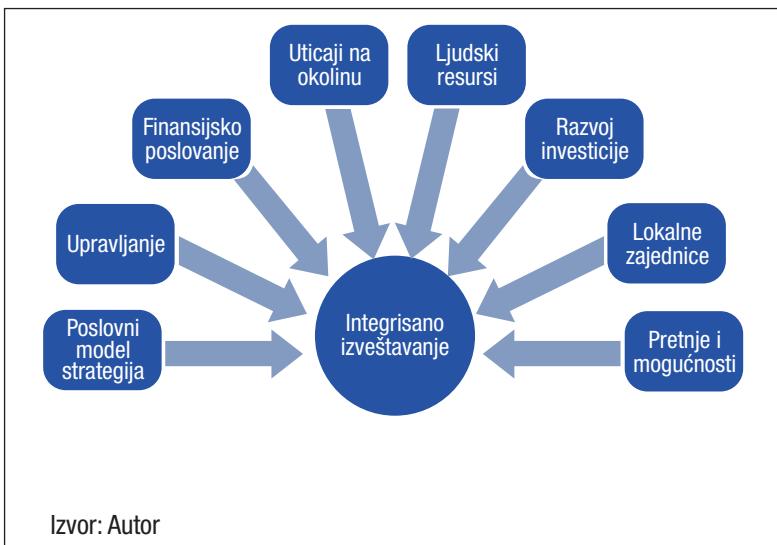
“Dakle, integrисано извеšтавање je mnogo više od prelaska sa čisto periodičnog godišnjeg ili polugodišnjeg statickog jednosmernog izvešтавања ka izvešтавању као kontinuiranoj aktivnosti koja obezbeđuje integraciju finansijskih i nefinansijskih informacija o пословању i dijalog sa svim zainteresovanim stranama” [5]



Slika 1. Ono što je relevantno za današnje i buduće održivo poslovanje

Dugoročna perspektiva, postizanje dinamičke ravnoteže ekonomskih, ekoloških, socijalnih aspekata poslovanja i dimenzija poslovne i etičke odgovornosti, predstavljaju put kojim sve kompanije, sva preduzeća i svi drugi entiteti iz okruženja moraju da slede. Menadžmenti entiteta za usmerenje ka ovom putu snose najveću odgovornost. Od menadžmenta upravljačkog i rukovodnog zavisi da li će jedno društvo funkcionisati ili neće. "Ton sa vrha" kao najbitniji elemenat kontrolnog okruženja entiteta, odnosno pokazatelj kulture entiteta je presudan u izboru dugoročne perspektive. Put dinamičke ravnoteže ekonomskih, ekoloških i socijalnih aspekata poslovanja je holistička i dugoročna perspektiva kontinuiteta poslovanja.

"Integrисано извеšтавање одвија се у условима континуиране комуникације и дебате као једне од кљуčних промена и предности ове врсте извеšтавања. Истовремено, транспарентно показује однос између стратегије, менаджмента и пословног модела, садашњи утицај и повезаност важних могућности, ризика и операција широм ланца вредности, слика 2" [5]



Slika 2. Šta integrišemo?

Integrисано извеšтавање уводи нов приступ implementaciji modela korporativnog upravljanja u sve entitete. Dosadašnje fokusiranje na finansijske rezultate i na prošlo poslovanje, orientacija nefinansijskog dela integrisanog izveštavanja se okreće budućnosti, misiji, viziji i ciljevima poslovanja. Ono može da pruži sveobuhvatniju sliku o potencijalima za stvaranje vrednosti na duži rok, što se može povezati sa neophodnošću uvođenja kontroling filozofije u našu poslovnu praksu [5].

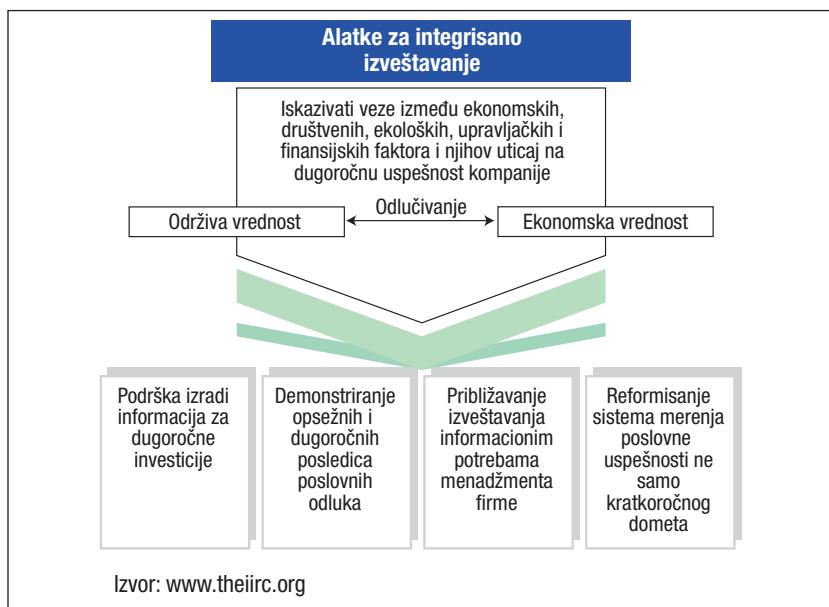
2. KRATAK PREGLED PRAKSE INTEGRALNOG IZVEŠTAVANJA

„Integrисано извеšтавање (eng. *Integrated Reporting - IR*) je novi trend koji je u svetu prihvачen samo od strane nekih od najnaprednijih i odgovornih kompanija. U nekim zemljama unutar i izvan EU integrисано извеšтавање regulisano je zakonskim odredbama i različitim inicijativama regulatornih tela (Krzus, 2011. str. 273-274). Jedina zemљa koja je do sada u potpunosti prihvatile koncept integrisanog izveštavanja definisanog od strane International Integrated Reporting Committee (IIRC) je Južnoafrička Republika, dok se u Danskoj, Švedskoj i Velikoj Britaniji zahteva samo deo izveštavanja. Godine 2009. od strane južnoafričkih regulatora usvojen je kodeks nazvan King 3, kojim se eksplicitno zahteva da sve kompanije pripremaju integrисане izveštaje. Švedska vlada je 2007. zahtevala od svih kompanija sa državnim kapitalom da pripremaju godišnje izveštaje o održivosti u skladu sa smernicama GRI G3. Britanski zakon o privrednim društvima (Companies Act) iz 2006. od svih kompanija sa čijim se akcijama trguje na organizovanoj berzi (London

Stock Exchange) zahteva da u svojim poslovnim izveštajima objavljuju informacije o ekološkoj i društvenoj odgovornosti, o zaposlenima i lokalnoj zajednici. Ipak, prva država koja je uvela zakonsko obavezno nefinansijsko izveštavanje je Francuska. Godine 1977. godine od kompanija sa više od 300 zaposlenih zahtevalo se da u svoje godišnje izveštaje uključe 134 indikatora povezanih sa zaposlenima. Paket mera nazvan Grenelle II koji je donesen 2010. obavezuje sve javne i privatne kompanije sa više od 500 zaposlenih da izveštavaju u svojim godišnjim izveštajima o nefinansijskim aspektima svog poslovanja počev od 2012. g. (Lydenberg & Grace, 2008. str. 3-7, Krzus, 2011. str. 273-274). Tokom 2008. Gradsко veće Buenos Airesa usvojilo je zakon kojim se od svih kompanija sa više od 300 zaposlenih, zahteva priprema godišnjih izveštaja o održivosti. Pri tom se brazilske kompanije podstiču da u pripremi izveštaja uzimaju u obzir GRI G3 smernice (Lydenberg & Grace, 2008. str. 3-7). Godine 2007. malezijski premijer uveo je obavezu svim kompanijama sa akcijama na malezijskoj berzi (Bursa Malaysia) da u svojim godišnjim izveštajima objavljuju informacije o društvenoj odgovornosti.(Lydenberg & Grace, 2008. str. 3-7)." [4]

Društveno odgovorno poslovanje deo je evropskih politika, a različiti organi EU usvojili su brojne dokumente koji se na određeni način bave ovom temom. "Evropski parlament je usvojio Direktivu o nefinansijskom izveštavanju pod nazivom "Directive 2014/95/EU", u decembru 2014. godine. Ova Direktiva predstavlja deo šire inicijative EU o društveno odgovornom poslovanju koja uključuje dosledan pristup izveštavanju i podržavanju pametnog, održivog i uključivog rasta u ostvarivanju ciljeva EU do 2020. godine." [5] Direktiva određuje obim nefinansijskog izveštavanja, ali ostavlja i mogućnost za korišćenje okvira koji se tiču postojećih podataka o održivosti, ljudskih prava i okvira vezanih za izveštavanja o zaposlenima i uslovima njihovog rada. Direktiva donosi obavezno nefinansijsko izveštavanje u celoj Evropskoj Uniji, počevši od 1. januara 2017. godine. [1] Kompanije od javnog značaja sa više od 500 zaposlenih uključivaće u svoje izveštaje ekološke i socijalne aspekte poslovanja, oblast zaposlenih i ljudskih prava, antikorupcione mere, opisivanje sopstvenog poslovnog modela, ishode i rizike politika vezanih za navedene teme, kao i raznolikost politika koje sprovodimenađžment i organi nadzora kompanija. Direktiva u svim zemljama EU mora biti u usvojena najkasnije do 6.12.2016. godine. Nakon tog datuma, kompanijima se ostavljaju dve mogućnosti za usklađivanje sa njenim zahtevima - moraće da objave tražene informacije, ili da objasne zašto do tada određeni podaci nisu objavljeni, što je prikazano na slici 3.

3. PRINCIPI, ELEMENTI I ALATKE INTEGRISANOG IZVEŠTAVANJA



Principi integrisanog izveštavanja:

- Strateška orijentacija
- Povezanost finansijskih i nefinansijskih informacija
- Fokusiranost na budućnost
- Uključenost stekholdera
- Konciznost, pouzdanost i materijalnost

Šta uključuje integrisano izveštavanje:

- Pregled poslovnog modela organizacije entiteta;
- Strateške ciljeve i strategiju za ostvarenje ciljeva;
- Operativni aspekt – ključni rizici i nove mogućnosti;
- ključne pokazatelje performansi i rizika koji se odnose na ostvarivanje strateških ciljeva i implementaciju strategije;
- Upravljanje i nagrađivanje;
- Izglede za budućnost;
- Pozitivne i negativne uticaje kompanije na faktore i odnose od kojih zavisi;
- Značajne eksterne faktore koji utiču na performanse;
- Informacije koje se odnose na finansijske, tj. računovodstvene
- Performanse, koje se kombinuju sa informacijama o performansama drugih oblasti, na primer o održivosti;

- *finansijski kapital*: finansijska sredstva koja su na raspolaganju za stvaranje proizvoda i usluga stečena bilo iz internih ili eksternih izvora finansiranja;
- *proizvodni kapital*: imovina sa kojom kompanija raspolaže za stvaranje proizvoda i usluga, na primer objekti, oprema i druga infrastruktura;
- *prirodni kapital*: inputi za stvaranje proizvoda i usluga prirodnog porekla, na primer zemlja (zemljište), voda, minerali, drvo, itd.
- intelektualni kapital: nematerijalna ulaganja koja pružaju komparativne prednosti, na primer industrijska prava (patenti, licence, koncesije, zaštitni znakovi), organizacioni sistemi, softver, reputacija itd.
- *ljudski kapital*: veštine i iskustva ljudi, njihova motivacija za inovacije i poboljšanja, uključujući podršku okviru korporativnog upravljanja i etičkim vrednostima kao što su poštovanje ljudskih prava, lojalnost i sl.
- *društveni kapital*: institucije i odnosi nastali u okviru različitih zajednica i između interesnih grupa i drugih mreža za povecanje pojedinačne i kolektivne dobrobiti, društveni kapital uključuje i zajedničke vrednosti i ponašanja, ključne veze, poverenje i lojalnost koje je kompanija razvila i želi da izgradi i održi sa kupcima, dobavljačima i ostalim poslovnim partnerima.

“Osim sveprisutnoga redupcionističkog shvaćanja poduzeća, sve jačim postaje zalaganje za multidimenzionalno shvaćanje poduzeća i isticanje njegove društvene i ekološke odgovornosti. Jednosmjerno fokusiranje na profit dovelo je do propadanja okoliša, klimatskih promjena te aktualne financijske, gospodarske, socijalne i ekološke krize. Koncepcija održivog poslovanja poduzeća postaje jedina prihvatljiva jer omogućuje uravnoteženje ekonomskih, socijalnih i ekoloških ciljeva poslovanja poduzeća, pod motom: Isplati se ulagati u opstanak – radi se ponajviše o opstanku nas samih.” [5]

Integrисано извештавање је sveobuhватан, амбициозан и перспективан нови приступ извештавању и управљању који може значајно додржинети пословном успеху и остварењу циљева посlovanja. Ono може боље да повезе процесе планирања и извештавања у ентитетима, као основне управљачке процесе. Примарна корист од интегрисаног приступа извештавању је јасније извештавање које додржинети ефикаснијем доношењу одлука, уравнотеженијем и интензивнијем укључивању свих актера у процес одлуčivanja као и одговорнијем управљању ризицима. Нефинансијско извештавање помаже одрžиви развој и остварење циљева друштвене zajednice у целини.

4. PRIKAZ EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA O NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU SPROVEDENOG U HRVATSKOJ 2015. GODINE

U narednim redovima prikazaćemo skraćeni deo najinteresantnijih delova sprovedenog empirijskog istraživanja sprovedenog u Hrvatskoj od septembra do oktobra 2015. godine [1].

Cilj istraživanja:

Otkriti nivo iskustva u izveštavanju o održivom razvoju i spremnost preduzeća u Hrvatskoj za primenu Direktive EU 2014/95 o obavezi nefinansijskog izveštavanja koja stupa na snagu 1-og januara 2017. godine.

U cilju empirijskog istraživanja korišćena su dva uzorka;

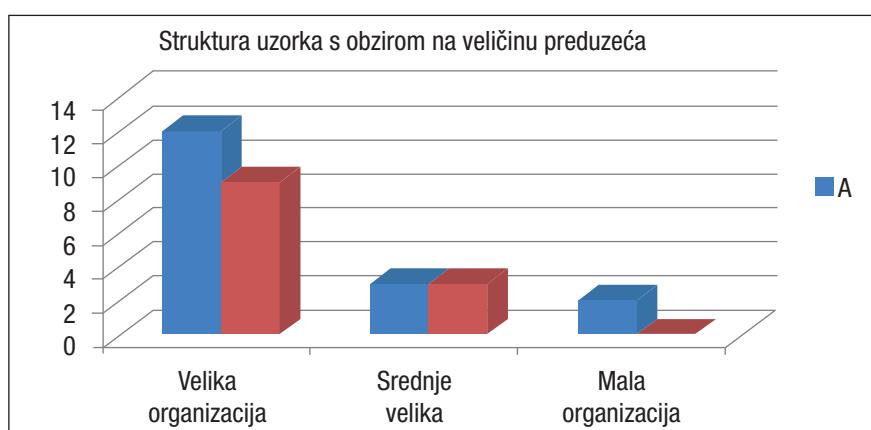
- prvi uzorak (A), činila su 33 preduzeća članova poslovnog saveta za održivi razvoj,
- drugi uzorak (B), obuhvatio je 50 preduzeća prema kriterijumu ukupnog prihoda, koja kotiraju na berzi (sva sa preko 500 zaposlenih).
- Empirijsko istraživanje je sprovedeno od septembra do decembra 2015. godine.

Obradom uzorka obuhvaćeno je;

- 17 preduzeća grupe (A) (51,5% odgovorilo je na upitnik) i
- 12 preduzeća grupe (B) (30,8 % odgovorilo je na upitnik).

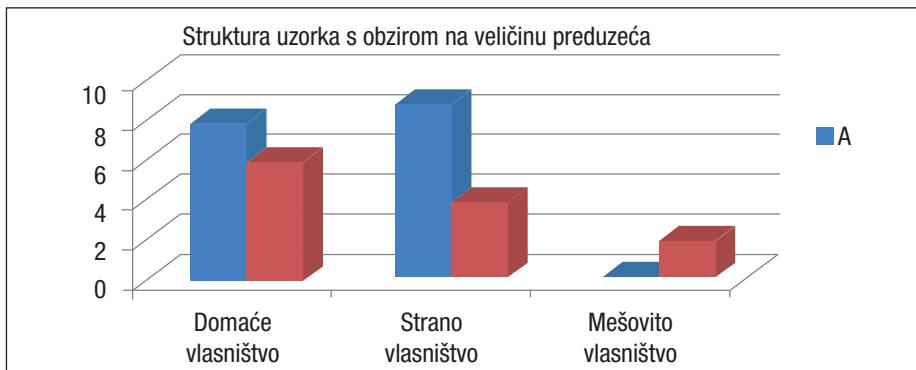
Upitnik je preduzećima poslat elektronski u tri iteracije.

Na slici 4 dat je prikaz strukture uzorka istraživanja:



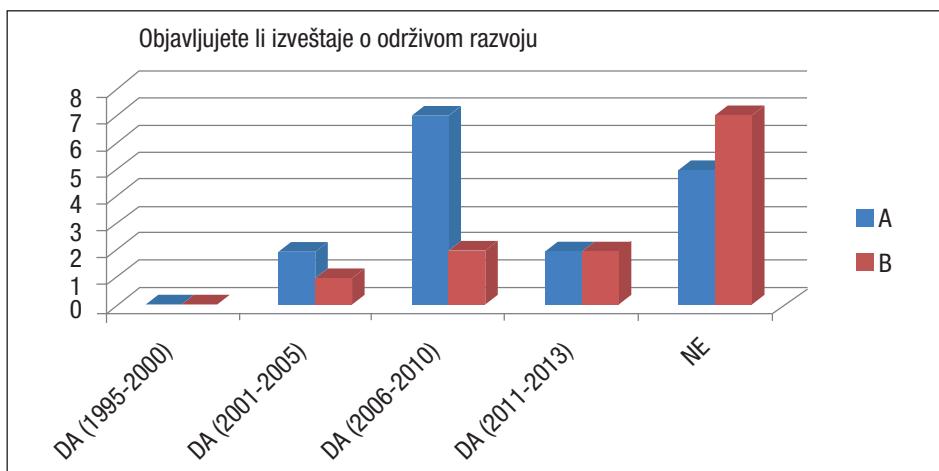
Slika 4. Struktura uzorka u odnosu na veličinu preduzeća

Jedina pozitivna interna determinanta koja dokazano ima pozitivan uticaj na izveštavanje jeste veličina preduzeća. Među eksternim determinantama izveštavanja najveći pozitivni uticaj imaju izloženost medijima. Na slici 5 je prikazana struktura istraživanih preduzeća u odnosu na vlasništvo.



Slika 5. Struktura uzorka u odnosu na vlasništvo

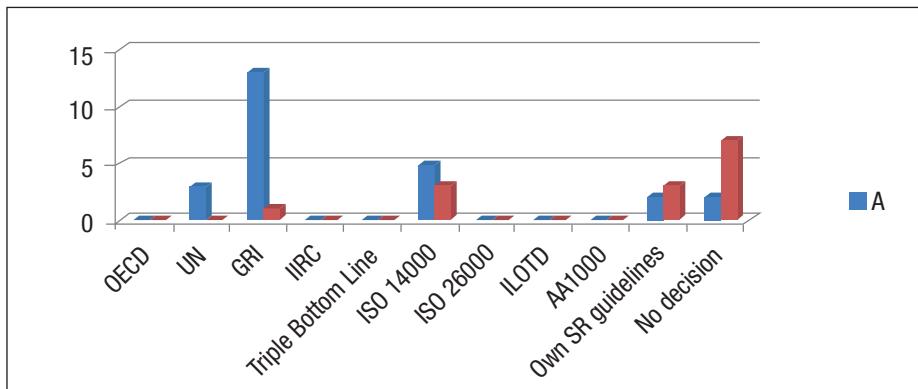
U grupi (A) dominiraju preduzeća u stranom vlasništvu (52,9%). U grupi (B) dominiraju preduzeća u domaćem vlasništvu (59%). Dominacija stranog vlasništva može značiti veći uticaj drugačijih standarda poslovanja od onih kod preduzeća u domaćem vlasništvu. Na slici 6 su prikazani odgovori na pitanje o objavljivanju izveštaja o održivom razvoju.



Slika 6. Prikaz odgovora na pitanje o izveštavanju o održivom razvoju

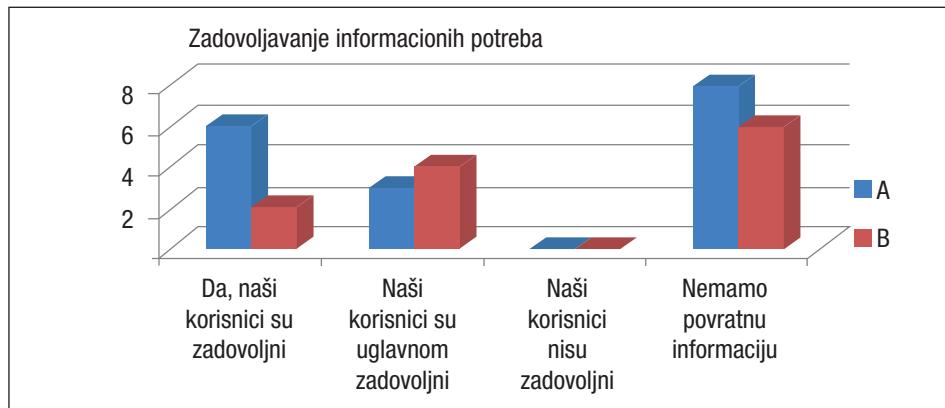
Preduzeća grupe (A), češće izveštavaju (41,18%), naročito u periodu 2006. – 2010. godine. Preduzeća grupe (B) najčešće ne izveštavaju. Preduzeća grupe (A)

češće su u stranom vlasništvu (52,94%). Na slici 7 su prikazano odgovori na pitanje o vrstama načela koja se koriste ili se nameravaju koristiti u budućnosti.



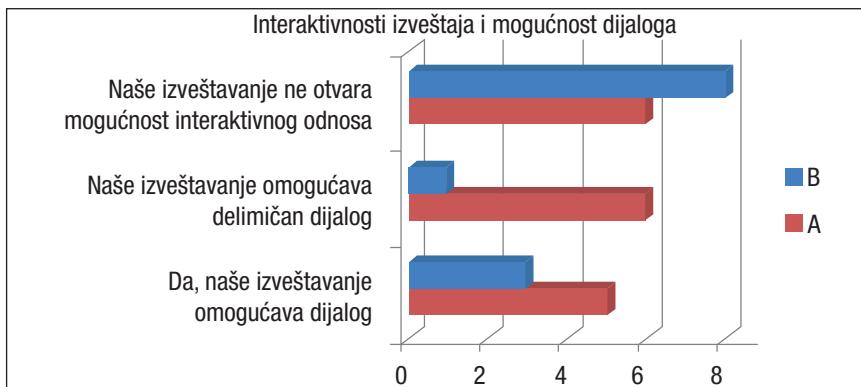
Slika 7. Načela koja se koriste u izveštavanju ili se nameravaju koristiti.

Najčešće se koristi GRI načelo (grupa A 48,1%), i UN Global Compact (grupa A 11,1%). U grupi B dominantan je odgovor (50%), o nepostojanju (u momentu istraživanja) odabranog načela izveštavanja. Sopstvene smernice razvija 7,4% preduzeća grupe A i 21,4% preduzeća grupe B. Na slici 8 prikazani su odgovori na pitanje u vezi sa zadovoljenjem informacionih potreba zainteresovanih strana.



Slika 8. Prikaz odgovora na pitanje o zadovoljenju informacionih potreba

Razvoj informacionih sistema u preduzeću određuju dve bitne determinante; razvoj informacionih i razvoj komunikacionih tehnologija. Na slici 9 prakazana je interaktivnost izveštaja i mogućnost dijaloga zainteresovanih strana.



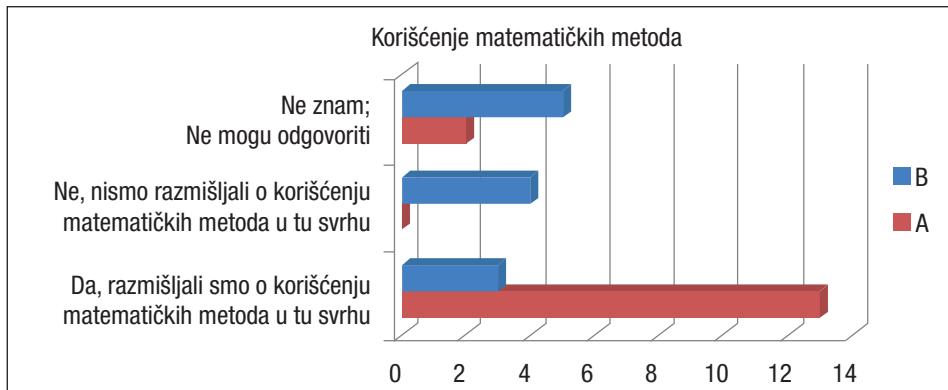
Slika 9. Prikaz odgovora na pitanje interakciji izveštaja i mogućnosti dijaloga zainteresovanih strana

Rezultati istraživanja pokazuju da su objavljeni izveštaji uglavnom statični (grupa A 35,29%, grupa B 66,7%). Omogućen je delimičan dijalog (A 35,29%, B 8,33). Manji deo izveštaja omogućava korisnicima dijalog, ili dobijanje detaljnijih informacija (A 29,41%, B 25%). Na slici 10 dat je prikaz načina prikupljanja podataka o održivom razvoju.



Slika 10. Prikupljanje podataka za izveštavanje o održivom razvoju

Po istraživanju najveći deo anketiranih podatke prikuplja se kontinuirano, a neki po potrebi (A 47,069%, B 50%). Obzirom da da se još uvek deo podataka prikuplja u trenutku pripreme izveštaja (A 17%, B 25%), razlog može biti manjkavost postupaka ili tehnoloških rešenja koja se trenutno koriste. Na slici 11 prikazan je značaj primene matematičkih metoda u prikupljanju podataka.



Slika 11. Značaj korišćenja matematičkih modela u prikupljanju podataka

Najveći potencijal razvoja primene matematičkih metoda vidimo u odgovorima ne znam, ne mogu odgovoriti (grupa A 23,53%, grupa B 41,67%).

5. DISKUSIJA I ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Prethodna razmatranja, kao i istraživanje koje je prikazano svedoče o tome da izveštavanje poprima trobilansnu dimenziju. Ekomska dimenzija nas upoznaje kako se stvara bogatstvo entiteta. Društvena dimenzija širi informacije o uključenosti u život zajednice, o poštovanju radnih i ljudskih prava, o politici vlasnika i menadžmenta pravične raspodele vrednosti i borbe protiv korupcije. Ekološka dimenzija vezuje se za izveštavanje o uticaju na životnu okolinu. Postavlja se pitanje na koje u budućnosti treba dati odgovor, da li društveno odgovorno ponašanje i nefinansijsko izveštavanje predstavljaju marketinšku aktivnost entiteta, ili je to preuzimanje odgovornosti za posledice poslovne aktivnosti. Treba definisati šta znači biti odgovoran, odnosno na šta treba imati odgovor. Da li je odgovor - biti svestan svojih uticaja (uticaja aktivnosti entiteta) na ljude, prirodu i društvo.

Uloga funkcije kontrolinga, koja je još nedovoljno prisutna na našim prostorima, jasna je i dovoljno definisana. Njen zadatak je, između ostalog, planiranje i izveštavanje, znači i objedinjavanje i prezentacija nefinansijskih i finansijskih izveštaja. Uloga funkcije interne revizije je iniciranje uvođenja nefinansijskog izveštavanja. Druga uloga je davanje uveravanja da se nefinansijsko izveštavanje obavlja u skladu sa zakonskim i internim propisima i procedurama. Treća, sigurno i ne poslednja, uloga je učestvovanje i pomoć oko uspostavljanja i regulisanja procesa nefinansijskog izveštavanja u entitetima.

Uloga eksternih revizora finansijskih izveštaja se proširuje i na eksternu reviziju nefinansijskih izveštaja, odnosno na eksternu reviziju integrisanih izveštaja. Cilj ovih revizija je nezavisno uveravanje da su subjekti revizije uspostavili sistem integrisanog izveštavanje u skladu sa postavljenim pravilima i da treba takvom izveštavanju u dovoljnoj meri verovati.

Uloga državne revizije zasniva se na iniciranju i preporučivanju integrisanog izveštavanja, kao i uveravanju da se u skladu sa opštim propisima i propisima vezanim za javni sektor entiteti javnog sektora pridražavaju procedura planiranja i izveštavanja. Proces izveštavanja (finansijskog, nefinansijskog – integrisanog) počinje sa procesom planiranja i izbora dugoročnih i kratkročnih ciljeva. Ovo su dva najznačajnija upravljačka poslovna procesa i pod posebnim su nadzorom kontrolinga i interne revizije.

Mišljenja smo da nije potrebno čekati obavezu uvođenja nefinansijskog izveštavanja u naša preduzeća i entitete uopšte, na osnovu ulaska u Evropsku uniju. Ova lepa i izazovna obaveza izveštavanja može se uvesti i kroz nacionalno zakonodavstvo koje reguliše ovu oblast. Isto tako, oblast integrisanost izveštavanja treba da postane sastavni deo predmeta na studijskim programima univerziteta koji se odnose na planiranje, analiziranje i izveštavanje o poslovanju.

Nefinansijskim, odnosno integrisanim izveštavanjem dobicemo još jedan alat za upravljanje i rukovođenje, alat za približavanje inkorporiranju modela korporativnog upravljanja, bez obzira na vlasnika kapitala i pravnu organizovanost entiteta. To je menadžerski alat za pozicioniranje kulture i filozofije entiteta i samokontrolu isključivo profitno orijentisanih entiteta.

Ako se nefinansijsko izveštavanje uvodi isključivo iz markentiških razloga, što je bilo slučajeva i sa uvođenjem sistema kvaliteta, ono će ipak, vremenom, dati rezultate samokontrole, uticaće na unutrašnje dizajniranje poslovnih procesa, pružiće rezultate dostoјne orijentacije čoveka da ne uništi ono što je civilizacijski stvarano.

LITERATURA

1. Osmanagić-Bedenik, Strugar, I., Labaš, D., Kojić, V., (2016), *Nefinancijsko izveštavanje – izazov održivog poslovanja*, M.E.P., Zagreb, 2016.
2. Osmanagić-Bedenik, et. all. (2010), *Kontroling između profita i održivog razvoja*, M.E.P., "Zagreb.

3. Perovic, V., Osmanagić-Bedenik, N., Bojanić, R., Todorovic-Dudić, A., (2016), *Recent situation of controlling in Serbia and comparation with its implementation in Croatia*, Revizor, IEF Beograd br. 76/2016.
4. Prošić, D., (2015), *Intergrisano izveštavanje – nov pristup korporativnom izveštavanju i upravljanju*, Bankarstvo, Beograd, 4/2015, str. 66
5. Živkov, E., Nerandžić, B., Kuzmanović, B., (2015), *A correlation Between the Function of Controlling and the process of Risk Management in the Company*, IJIEM, Vol. 6 No. 4, pp.179-190.

„GLAVNE SPOREDNE STVARI“ REVIZIJE NEFINANSIJSKIH PROCESA U ORGANIZACIJI

Olivera Radović, JP Elektromreža Srbije

APSTRAKT

Kvalitativne i kvantitativne informacije o sistemima i procesima imaju podjednaku važnost u procesu obavljanja revizije. Neadekvano upravljanje nefinansijskim sistemima, koje samo uslovno možemo tako nazvati, uvek za posledicu ima i troškove. Ti troškovi mogu biti kazne i drugi troškovi za otklanjanje posledica, ukoliko sistemi ne funkcionišu, odnosno ukoliko kontrole nisu uspostavljene ili troškovi preventive i uspostavljanja sistema. U ovom radu navedeni su primjeri revizija nefinansijskih procesa u JP Elektromreža Srbije.

Ključne reči: Nefinansijski procesi, interna revizija nefinansijskih procesa.

1. UVOD

U pregovorima o članstvu Republike Srbije u EU, prvo je otvoreno poglavlje 32 Acquis communautaire, koje se odnosi na Public Internal Financial Control - PIFC (Interni finansijski kontrola u javnom sektoru - JIFK).

Interni finansijski kontrola u javnom sektoru – JIFK je termin i koncept koji je ustanovila **Evropska komisija** sa ciljem da pomognе razumevanju i primeni dobrih i efektivnih sistema kontrole u procesu pridruživanja EU. Cilj joj je da obezbedi da se javnim sredstvima (nacionalnim i sredstvima EU) upravlja dobro i na ekonomičan način.

Uspostavljanjem interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Srbiji i finansijskog upravljanja i kontrole, kao komponente JIFK, istaknuto je da je to sistem **internih kontrola**, koji se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima koje **uspostavlja poslovodstvo** preduzeća, sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će se **ciljevi preduzeća ostvariti**. Pri tome je važno istaći da je opšteprihvачen model korporativnog upravljanja prilagođen javnom sektoru.

Drugu komponentu JIFK, čini interna revizija, kao nezavisno, objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost osmišljena da **doda vrednost i poboljša poslovanje preduzeća**. Ona **pomaže ostvarenju ciljeva preduzeća** uvodeći sistematičan, disciplinovan pristup proceni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, uspostavljenog sistema internih kontrola i procesa upravljanja.

2. REVIZIJE NEFINANSIJSKIH PROCESA U ORGANIZACIJI

U ovom predavanju posebno su objašnjeni **ciljevi revizija nefinansijskih procesa** u organizaciji, kojima se sve više poklanja pažnja, sa posebnim osvrtom na složenost sistema. Oni se mogu formulisati kao:

- Usklađenost sa zakonskom regulativom,
- Funkcionalna organizovanost sistema,
- Efektivnost uspostavljenih kontrola i
- Izveštavanje o funkcionisanju sistema.

U revizijama su obavezne i **kvalitativne i kvantitativne informacije o sistemima i procesima**. Dakle, nefinansijski sistemi, samo ih uslovno možemo tako nazvati, kao posledicu imaju i troškove. Ti troškovi mogu biti kazne i drugi troškovi za otklanjanje posledica, ukoliko sistemi ne funkcionišu, odnosno ukoliko kontrole nisu uspostavljene ili troškovi preventive i uspostavljanja sistema.

Na primeru JP EMS, objašnjen je pristup i značaj revizija nefinansijskih sistema u preduzeću, pri čemu je istaknuto sledeće:

1. Strateški plan rada interne revizije bazira se na misiji, viziji i strateškim ciljevima preduzeća.
 - Misija JP EMS – definisana je u skladu sa svrhom postojanja, odnosno u skladu sa zakonskim aktima i Odlukom o formiranju preduzeća. Ovim dokumentima precizirana je, praktično, osnovna delatnost preduzeća kao i zakonski okvir finansijskog poslovanja, a i izveštavanje je zakonski uređeno kroz finansijske izveštaje.
 - Vizija JP EMS - Savrmeno koncipirana kompanija koja odgovorno i efikasno obavlja funkcije operatora prenosnog sistema i tržista električne energije u Srbiji, kao **delatnosti od opštег interesa, unapređujući svoje poslovanje u cilju dostizanja najviših standarda uz primenu principa održivog razvoja i visoke društvene odgovornosti**.

2. U izradi svojih planova rada, kako strateškog tako godišnjeg, interna revizija mora da pođe od definisanih ciljeva preduzeća i obavi revizije kojima će pomoći poslovodstvu da te ciljeve i ostvari.
 - JP EMS je definisalo svoje opšte i strateške ciljeve kroz BSC, iskazan kroz četiri perspektive: finansijska, perspektiva korisnika i zainteresovanih strana (tržišna), interna i razvojna perspektiva.
 - U Godišnjem programu poslovanja, na koji daje saglasnost i Vlada Republike Srbije, detaljno se iskazuju opšti i posebni ciljevi JP EMS.

Ciljevi preduzeća, dakle, ostvaruju se kroz finansijske, ali i kroz nefinansijske procese. Definisani procesi, **usmereni ka ostvarivanju ciljeva preduzeća**, grupisani su na sledeći način:

- Upravljanje poslovanjem,
- Upravljanje resursima,
- Procesi realizacije,
- Procesi obezbeđenja kvaliteta,
- **Procesi obezbeđenja održivosti.**

U okviru **procesa obezbeđenja održivosti** su definisani isključivo nefinansijski procesi, a koji imaju izuzetan značaj za ostvarivanje ciljeva definisanih u BSC. Ključni procesi iz ove grupe su:

- Zaštita životne sredine,
- Zaštita zdravlja i bezbednost na radu,
- Komunikacija sa javnošću i zainteresovanim stranama.

Pošavši od ovako sačinjenih strateških i godišnjih planova rada, interna revizija JP EMS, se od svog osnivanja 2008. godine bavila i revizijom nefinansijskih procesa.

Na primerima pojedinih izveštaja revizije prezentirano je izneto.

1. Zaštita životne sredine

U pogledu zaštite životne sredine, predstavljen je izveštaj o izvršenoj internoj reviziji korišćenja, odlaganja i prodaje demontirane opreme u JP EMS, sa osrvtom na zaštitu životne sredine - novembar 2008., u kojem je posebno istaknuto da je interna revizija obratila pažnju na potrebu da se, uzimajući u obzir sve aspekte (tehnološki, ekonomski i zaštite životne sredine), odredi lokacija za smeštaj

otpada, kao i da se uradi analiza potrebnih količina zaliha ulja i obezbeđenja uslova za adekvatno skladištenje uključujući i mogućnost formiranja tzv. uljnih gazdinstava.

Zatim, izveštaj o izvršenoj reviziji usklađenosti poslovanja JP EMS sa propisima o zaštiti životne sredine – avgust 2014, u kojem je akcenat revizije bio na potrebi definisanja odgovornosti i ovlašćenja lica zaduženih za zaštitu životne sredine na lokaciji, kao i na usklađivanje procedura sa stvarnim stanjem u JP EMS.

Izveštavanje o stanju u oblasti zaštite životne sredine vrši se na nivou funkcije, kao i integralno, u okviru Godišnjeg izveštaja o poslovanju.

2. Zaštita zdravlja i bezbednost na radu

U delu zaštite zdravlja i bezbednost na radu, dat je izveštaj o izvršenoj reviziji bezbednosti i zdravlja na radu zaposlenih na poslovima održavanja EEO JP EMS – avgust 2014, u kojem je identifikovan značaj problema da se poslovi „rukovodioca radova“, zbog stepena odgovornosti koju imaju, na odgovarajući način identifikuju u Aktu o proceni rizika i definisanja ocene ergonomskih svojstava opreme kao kriterijuma za nabavku opreme za ličnu zaštitu.

Takođe, izveštaj o izvršenoj reviziji usklađenosti poslovanja PD „Elektroistok Izgradnja d.o.o“ sa propisima o zaštiti zdravlja i bezbednosti na radu i zaštiti životne sredine- novembar 2014, gde je akcenat revizije bio na potrebi da se poseduje kompletna i ažurna dokumentacija i definišu dobre procedure koje će obezbititi siguran izlazak na gradilište svih angažovanih radnika, kao i kontrole koja će omogućiti pravilno razvrstavanje i privremeno skladištenje otpada.

3. Komunikacija sa javnošću i zainteresovanim stranama

U pogledu komunikacije sa javnošću i zainteresovanim stranama, prikazan je Izveštaj o izvršenoj reviziji poslovnih aktivnosti u JP EMS vezanih za komunikaciju sa zainteresovanim stranama – decembar 2013, u kojem je posebna pažnja posvećena potrebi izrade procedure održavanja i ažuriranja sajta JP EMS i imenovanja osobe/tima za upravljanje sajtom.

Takođe, Izveštaj o izvršenoj reviziji „Zaštita interesa preduzeća pred državnim organima“ – decembar 2013, u kojoj je posebna pažnja stavljena na potrebu uspostavljanja kontrole koja će obezbititi da advokati uz račune dostavljaju dokumentovane dokaze o izvršenim pravnim radnjama, zatim na evidentiranje, kompletiranje i arhiviranje dokumentacije.

Zatim, Izveštaj o izvršenoj reviziji transparentnosti tržišta električne energije – april 2016, u toku koje su rađene procedure o dostavljanju ključnih tržišnih podataka koje obezbeđuje JP EMS, tako da je revizorski tim pomogao u sistematizovanju podataka i stavio akcenat na potrebu uređenja međusobnih obaveza po pitanju dostavljanja podataka sa operatorom distributivnog sistema i proizvođačima električne energije.

4. Krizne situacije – kontinuitet poslovanja

Posebno su obrađene krizne situacije prema sledećim izveštajima:

Izveštaj o izvršenoj reviziji pripremljenosti JP EMS za vanredne situacije - decembar 2012, u kojem je akcenat revizije bio je na koordinaciji i upravljanju bezbednosnim rizicima na nivou preduzeća iz oblasti bezbednosti i zdravlja na radu, zaštite od požara i zaštite životne sredine, fizičko-tehničko obezbeđenje (FTO) zaposlenih, objekata i druge imovine.

Izveštaj o izvršenoj reviziji usaglašenosti priprema za odbranu u JP EMS sa zakonskom regulativom – novembar 2015. Imajući u vidu ulogu i značaj JP EMS u sistemu odbrane Republike Srbije, kao i potrebnu stručnost za poslove planiranja odbrane, date su preporuke vezane za mogućnost uvođenja posebnog referata sa opisom poslova samo iz oblasti odbrambenih priprema preduzeća i preporuka o načinu izveštavanja.

Izveštaj o reviziji pripremljenosti JP EMS za reagovanje u kriznim situacijama - oktobar 2016. Veliko iskustvo koje zaposleni u JP EMS imaju u preventivnom delovanju i rešavanju kriznih situacija pretočeno je u konkretnе mere i aktivnosti (planove). U ovo su uključeni gotovo svi organizacioni delovi preduzeća. Uloga rukovodstva je u upravljanju kriznom situacijom i koordinaciji delovanja svih učesnika kao i njihovom informisanju. Identifikovana je potreba da se priprema za reagovanje u kriznim situacijama obavlja u kontinuitetu, kao i da bi simulacija primene planova odgovora na kriznu situaciju značajno unapredila otpornost preduzeća na rizike i pretnje.

5. Ostale revizije nefinansijskih procesa

Ostale revizije nefinansijskih procesa odnose se na:

- Izveštaj o izvršenoj reviziji sistema kancelarijskog i arhivskog poslovanja u JP EMS - avgust 2013.
- Izveštaj o izvršenoj reviziji upravljanja tehničkom dokumentacijom elektroenergetskih objekata JP EMS - septembar 2013.

–

Akcenat je bio na koordinaciji arhivskog poslovanja na nivou celog preduzeća i obezbeđenju adekvatnog prostora za smeštaj arhivske građe, kao i donošenju internog akta o upravljanju tehničkom dokumentacijom.

6. Razvoj kadrova

- Izveštaj o izvršenoj reviziji razvoja kadrova u PD „Elektroistok – Izgradnja“ - septembar 2015

Poslovodstvu PD preporučeno je da izvrši analizu i procenu potreba za stručnim usavršavanjem zaposlenih u skladu sa priopritetima razvoja PD, profil i broj zaposlenih koji bi bio obuhvaćen pojedinim oblicima stručnog usavršavanja, procenu finansijskih sredstava potrebnih za ostvarenje planiranog stručnog usavršavanja itd., te sačini Plan stručnog osposobljavanja i usavršavanja koji bi bio deo Programa poslovanja.

3. ZAKLJUČAK

Imajući u vidu izneto, može sa sigurnošću da se kaže da se **ciljevima revizija nefinansijskih procesa** u organizaciji poklanja sve veća pažnja. Internom revizijom nesumnjivo treba da se utvrdi, između ostalog, usklađenost sa zakonskom regulativom, funkcionalna organizovanost sistema, efektivnost uspostavljenih kontrola i na kraju adekvatno izveštavanje o funkcionisanju sistema. Pri tome se, u postupku revizije, moraju imati u vidu i nepotrebni troškovi eventualnih kazni, ali i neophodni preventivni troškovi koje stvaraju nefinansijski procesi.

Dakle, **revizije nefinansijskih procesa** su veoma bitne za uspešno funkcionisanje svake organizacije, pre svega blagovremeno utičući i **smanjujući njen reputacioni rizik**, koji ima specifičan značaj kada je reč o javnom sektoru.

LITERATURA

1. Arthur Piper, Integrated reporting: Internal audit is well-positioned to examine how its organization reports on nonfinancial issues.
2. Institut of internal auditors, Global perspectives and insights: Beyond the numbers – internal audit's role in nonfinancial reporting, 2015 Issue 2, The Institute of internal auditors, Inc.
3. Institute of internal auditors, Tone at the top, Issue 75, December 2015.
4. SAICA Integrated Thinking Project Group, Integrated thinking - An exploratory survey, SAICA, 2015.

INTERNI I EKSTERNI ASPEKTI NEFINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA NA PRIMERU JAVNOG PREDUZEĆA SA STANOVIŠTA INTERNOG REVIZORA

dr *Emil Živkov*, JP „Transnafta“, Pančevo, Interni revizor

APSTRAKT

Nefinansijsko izveštavanje značajno podiže kvalitet integrisanih izveštaja o poslovanju preduzeća prikazom nefinansijskih informacija o ključnim poslovnim segmentima. U nefinansijskom delu izveštaja moguće je bliže opisati i određene finansijske vrednosti sadržane u finansijskim izveštajima. Moguće je kvalitativno opisati ili vrednovati sve važnije aktivnosti koje nisu jednoznačno prepoznate u finansijskim izveštajima.

Nefinansijsko izveštavanje predstavlja kvalitativni i kvantitativni opis teže merljivih, a veoma značajnih aktivnosti u preduzeću. Pored toga što sadrži i poseban deo upravljanja rizicima, nefinansijsko izveštavanje jednim svojim delom šire prati i bliže opisuje pojedine preduzete aktivnosti na umanjenju rizika, po pojedinim poslovnim funkcijama (segmentima). Sveukupno posmatrano, nefinansijsko izveštavanje na određeni način predstavlja proširenje procesa upravljanja rizicima, po celoj dubini i širini organizacije.

Ključne reči: *Nefinansijsko izveštavanje, integrisano izveštavanje, upravljanje rizicima, interna revizija.*

1. UVOD

Nefinansijsko izveštavanje je relativno nov vid izveštavanje u našoj poslovnoj praksi. Ono je u Evropskoj Uniji uvedeno kao zakonska obaveza Direktivom 2014/95/EU i od 01.01.2017. g. postaje obavezno za sve velike javne kompanije sa preko 500 zaposlenih. Prema navedenoj direktivi, nefinansijske informacije moraju da uključe sledeće informacije: o rizicima i rezultatima u zaštiti životne sredine, društvenim i drugim aspektima koji se odnose na zaposlene, poštovanje ljudskih prava i antikorupciju.⁷

⁷ ECIIA The European Confederation of Institutes of Internal Auditing, "Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit", http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf str.5.

U Republici Srbiji ovo izveštavanje još nije u potpunosti definisano kao nefinansijsko izveštavanje, nego je fragmentarno i raznoliko zastupljeno u pojedinim zakonskim rešenjima, kao i standardima iz pojedinih oblasti, kao što su: Zakon o računovodstvu, Zakon o zaštiti od požara, Zakon o zaštiti životne sredine, ISO standardi...

Razmatrajući potrebu nefinansijskog izveštavanja u sklopu integralnog izveštavanja nameće se tema njegovog internog i eksternog, kako uređenja (sadržaja i organizacije), tako i njegove namene. Samo uređenje nefinansijskog izveštavanja u Republici Srbiji je jednim svojim delom eksterno, odnosno zakonski propisno, dok je njegov drugi deo interno ili dobrovoljno uređen na osnovu potreba pojedinih standarda ili internih potreba samog preduzeća. Pored toga u zavisnosti od nivoa izveštavanja, interna ili eksterna namena integralnih izveštaja, određenim delom opredeljuje i sadržaj informacija u skladu sa drugim zakonskim i poslovnim obavezama, (zaštita poslovnih i ostalih tajni, zaštita ugleda, zaštita od konkurenциje). Svakako da se tom prilikom moramo rukovoditi prednostima koje nam pruža integralno izveštavanje, koje se pre svega ogleda u bližem opisivanju i materijalno značajnih poslovnih aktivnosti u preduzeću. Integralno izveštavanje pomaže širem sagledavanju, kako procesa upravljanja rizicima, tako i sagledavanju finansijskih veličina. Integralno izveštavanje naglašava transparentnost, sledljivost i povezanost poslovnih aktivnosti, čime pojašnjava ostvarljivost ciljeva.

Prilikom poslovnog odlučivanja zainteresovane strane sve više očekuju celovite izveštaje, zahtevaju informacije koje ne govore samo o finansijskom stanju preduzeća, nego i o obavljanju aktivnosti koje su od javnog interesa. „Nefinansijsko izveštavanje ispunjava tu prazninu kroz navođenje kvalitativnih i kvantitativnih informacija koje iskaču van uobičajenog okvira finansijskih izveštaja. To uključuje sledeće (lista nije konačna): informacije o društvenoj odgovornosti kompanije: izveštaj o održivom razvoju kompanije, integrисано, holističко и unapređено izveštavanje, izveštaj o pruženim uslugama i ostvarenjima, kao izveštaj o korporativnom upravljanju i uticaju na životnu sredinu i društvo (environmental, social, and governance reporting (ESG))“⁸.

8

IIA The Institute of Internal Auditors, „Global Perspectives and Insights: Više od brojeva – Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju“, u izdanju Udruženja internih revizora Srbije, 2015, str.3.

2. ZAKONODAVNO UREĐENJE IZVEŠTAVANJA U REPUBLICI SRBIJI - INTERNI I EKSTERNI ASPEKTI

Jednim svojim delom naš Zakon o računovodstvu⁹ delimično definiše oblast nefinansijskog izveštavanja. Pored zakonom delimično uvedenog nefinansijskog izveštavanja, u pojedinim preduzećima postoji praksa dobrovoljno uvedenog nefinansijskog izveštavanja. Ova praksa se javlja kao pojedinačni pokušaj integracije pojedinih elemenata nefinansijskog izveštavanja u jednu celinu, u okviru godišnjih izveštaja o poslovanju. Pored Zakona o računovodstvu, javna preduzeća imaju obavezu izveštavanja Ministarstva privrede o realizaciji godišnjeg programa poslovanja na kvartalnom nivou, u skladu sa članom 63. Zakona o javnim preduzećima¹⁰.

Naš Zakon o računovodstvu samo delimično definiše okvire nefinansijskog izveštavanja. Deo člana 29. definiše:

- „(2) Godišnji izveštaj o poslovanju sadrži:
- 1) kratak opis poslovnih aktivnosti i organizacione strukture pravnog lica;
 - 2) verodostojan prikaz razvoja, finansijskog položaja i rezultata poslovanja pravnog lica, uključujući finansijske i nefinansijske pokazatelje relevantne za određenu vrstu poslovne aktivnosti, kao i informacije o kadrovskim pitanjima;
 - 3) informacije o ulaganjima u cilju zaštite životne sredine;
 - 4) sve značajne događaje po završetku poslovne godine;
 - 5) planirani budući razvoj;
 - 6) aktivnosti istraživanja i razvoja;
 - 7) informacije o otkupu sopstvenih akcija, odnosno udela;
 - 8) postojanje ogranačaka;
 - 9) koje finansijske instrumente koristi, ako je to značajno za procenu finansijskog položaja i uspešnosti poslovanja;
 - 10) ciljeve i politike vezane za upravljanje finansijskim rizicima, zajedno sa politikom zaštite svake značajnije vrste planirane transakcije za koju se koristi zaštita;
 - 11) izloženost cenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku novčanog toka, strategiju za upravljanje ovim rizicima i ocenu njihove efektivnosti.“

Na osnovu analize navedenog obaveznog sadržaja Godišnjeg izveštaja o poslovanju koji se sastavlja u skladu sa našim propisima, nameće se zaključak da ono nije u potpunosti nefinansijsko izveštavanje u smislu pomenute Direktive 2014/95/EU. Nefinansijsko izveštavanje u sklopu integrisanog izveštavanja

⁹ Zakon o računovodstvu, Sl. gl. RS 62/13.

¹⁰ Zakon o javnim preduzećima, Sl. gl. RS 15/16.

prepostavlja jedan novi pristup procesu upravljanja. Nefinansijsko izveštavanje u okviru integrisanog izveštavanja treba da izvrši dopunu finansijskih podaka, stvarajući celokupnu sliku o socijalnim i ekološkim pitanjima, problematici zapošljavanja, ljudskim pravima i etičkim pitanjima vezanim za prihvaćene korporativne norme. Integrисано извеštавање нуžно мора да обелодани пре свега перспективе и будући развој предузећа везан за мисију, визију и пословне циљеве предузећа. Поред тога извеštaji морaju да обухватају и описе политика, резултата и ризика везаних за пословне циљеве предузећа.

Članom 63. Zakona o javnim preduzećima uvedena je obaveza izveštavanja na kvartalnom nivou o realizaciji godišnjeg programa poslovanja, где se pored finansijskog izveštavanja zahteva i dopunsko izveštavanje o pojednim elementima nefinansijskog izveštavanja. Po ovom osnovu izveštava se o utrošenim sredstvima za sledeće namene: broju i primanjima zaposlenih, kretanju cena i usluga, subvencijama i donacijama iz budžeta, utrošenim sredstvima za posebne namene (donacije i sponsorstva) i uloženim sredstvima u investicije. Pored toga, postoji obaveza izveštavanja nadležnih ministerstava i drugih državnih tela iz oblasti: javnih nabavki¹¹, finansijskog upravljanja i kontrole, i interne revizije¹², na osnovu zakonskih i podzakonskih odredbi.

Pored spomenutog zakonskog uređenja izveštavanja o poslovanju u javnim preduzećima, u Republici Srbiji postoje i drugi zakoni koji zahtevaju različite zasebne vidove izveštavanja. Najbrojniji su zakoni iz oblasti zaštite životne sredine, kao i iz oblasti bezbednosti i zdravlja na radu i zaštite od požara. Ova zakonska rešenja nameću obavezu izveštavanja nadležnih ministerstava i drugih državnih tela.

Najzahtevnije je izveštavanje iz oblasti zaštite životne sredine koje je regulisano Zakonom o zaštiti životne sredine¹³. Iz tog zakona proizilaze: Zakon o upravljanju otpadom, Zakon o vodama, Zakona o zaštiti vazduha, Zakon o proceni uticaja na životnu sredinu, Zakon o strateškoj proceni uticaja na životnu sredinu, Zakon o hemikalijama, kao i svi ostali pravilnici koji su sastavni deo tih zakona. Na osnovu navedenih zakona postoje sledeće obaveze izveštavanja:

- 1) Procena uticaja planova, programa i projekata na životnu sredinu; - Studija o proceni uticaja na životnu sredinu ili Studije zatečenog stanja ukoliko nadležni organ, nakon Zahteva za odlučivanje o potrebi izrade procene uticaja i sadržine, izda Rešenje o potrebi izrade studije;

11 Zakon o javnim nabavkama („Sl. glasnik RS”, br. 124/2012, 14/2015 i 68/2015).

12 Zakon o budžetskom sistemu („Sl. glasnik RS”, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015 i 99/2016).

13 Zakon o zaštiti životne sredine („Sl. Glasnik RS“ 135/04, 36/09 i 72/09).

- 2) Integrисано спречавање и контрола загадивања животне средине - IPPC дозволе;
- 3) Заштита природе;
- 4) Заштита ваздуха, вода, земљишта, шума, геолошких ресурса;
- 5) Управљање хемикалијама;
- 6) Управљање отпадом;
- 7) Јонизијућа и нејонизијућа зрачења;
- 8) Заштита одбуке и вибрација;
 - 8a) Контрола опасности од великог удеса који укључује опасне супстанце;
 - 8b) Прекограницни промет и трговина дивљим врстама;

Iz oblasti Заштите od požara¹⁴ (ZOP) i Bezbednosti i zdravlja na radu¹⁵ (BiZR) preduzeća nemaju obavezu klasičnog izveštavanja nadležnih ministarstava na godišnjem nivou o aktivnostima iz sledećih oblasti: испитивањима опреме, инсталација, обука, испитивања усlova радне околине и слично. Preduzeća su dužna da prilikom inspekcijske kontrole nadležnim inspektorima daju na uvid sve izveštaje o испитивањима, записнике о обукама, планове, програме и евиденције које воде u складу sa zakonima.

Posebno značajna oblast aktivnosti u preduzećima danas su aktivnosti na standardizaciji процеса пословања u okviru pojedinih ISO стандарда. U okviru pojedinih стандарда propisane су обавезе internog izveštavanja u okviru активности: Preispitivanje od strane rukovodstva i Internih provera.

Nadležne Službe za Integrисане менадžмент системе (IMS), imaju обавезу да najmanje једном годишње (редовно preispitivanje) ili u slučaju измена u систему (vanредно preispitivanje) припреме Izveštaj za preispitivanje od strane rukovodstva. Оsnovni ulazni elementi Izveštaja su: адекватност политike система менадžmenta, циљеви и njihova реализација, реаговање корисника и екстеријних zainteresovanih strana, перформансе процеса, неусаглашености u процесима, статуси кorektivnih mera, извештаји pojedinih inspekcijskih nadzora, статуси ризика и tretmana rizika i preporuke za poboljšanje sistema.

Interne provere obavljaju обућени interni proverivači iz preduzeća. Na osnovu nalaza provere припрема se izveštaj за власнике процеса i rukovodstvo o stanju sistema. Interne provere odvijaju se najmanje једном годишње ili по потреби.

14 Zakon o заштити od požara ("Sl. glasnik RS", 111/2009 i 20/2015).

15 Zakon o bezbednosti i zdravlju na radu ("Sl. glasnik RS", 101/05, 91/15).

Sistemi menadžmenta se sertifikuju na svake tri godine (period važenja sertifikata), nadzori sistema se u tom periodu obavlaju jednom godišnje. Sertifikaciju i nadzor obavlja akreditovana sertifikaciona kuća koja posle svake provere (audita) dostavlja izveštaj o stanju Sistema, kao i eventualno odgovarajuće preporuke o reagovanju i otklanjanju eventualnih neusaglašenosti. U ovoj oblasti ne postoji obaveza eksternog izveštavanja. Eksterno izveštavanje može da zahteva eksterna zainteresovana strana. Prema zahtevima ISO standarda, politika IMS je javno dostupna i objavljuje se na web sajtu preduzeća.

3. GODIŠNJI IZVEŠTAJ O POSLOVANJU JP „TRANSNAFTA“

Na ovom mestu dajemo kratak prikaz Godišnjeg izveštaja o poslovanju JP „Transnafta,¹⁶ Pančevo, u kome su pored propisanih elemenata u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Zakonom o javnim preduzećima, interno uvrštene i druge finansijske i nefinansijske informacije o poslovanju. Pomenuti izveštaj, pored finansijskih informacija, sadrži i druge nefinansijske informacije, što navodi na zaključak da u određenoj meri ima karakter integralnog izveštavanja. U pomenutom preduzeću ovo izveštavanje u nadležnosti je Sektora za kontroling.

Godišnji izveštaj JP „Transnafta“, pored finansijskih informacija u vidu bilansa i opisa pojedinačnih bilansnih pozicija, sadrži i sledeće nefinansijske informacije:

- 1. Osnovni podaci o preduzeću – (eksterna zakonska obaveza)**
 - 1.1. Osnovni statusni podaci
 - 1.2. Organi preduzeća
 - 1.3. Organizaciona struktura
- 2. Opšti uslovi privređivanja (interno uvedeno)**
 - 2.1. Ekonomска politika
 - 2.2. Energetska politika
- 3. Obima transporta i skladištenja (eksterna zakonska obaveza)**
 - 3.1. Obim transporta
 - 3.2. Obim skladištenja
- 4. Poslovne aktivnosti (eksterne-zakonske obaveze i interno uvedeno)**
 - 4.1. Aktivnosti na održavanju sistema za transport (interno uvedeno)
 - 4.2. Izveštaj o ključnim aktivnostima u funkciji za skladištenje (interno uvedeno)
 - 4.3. Status investiciono razvojnih projekata (eksterna zakonska obaveza)
 - 4.4. Finansijsko upravljanje i kontrola i interna revizija (interno uvedeno)
 - 4.5. Aktivnosti na zaštiti životne sredine (eksterna zakonska obaveza)

16 Godišnji izveštaj o poslovanju JP „Transnafta“, Pančevo za 2015. g.

- 4.6. Bezbednost i zdravlje na radu (interno uvedeno)
- 4.7. Pravni poslovi (interno uvedeno)
- 4.8. Javne nabavke (interno uvedeno)
- 4.9. Informisanje (interno uvedeno)
- 4.10. Ljudski resursi (interno uvedeno)
- 4.11. Integrисани sistem menadžmenta (interno uvedeno)

Pomenuti delovi izveštaja iako kratko, ipak sadržajno, opisuju sve sprovedene aktivnosti u pojedinim poslovnim segmentima tokom godine, bez obzira na njihovu zakonsku neobaveznost za potrebe eksternog izveštavanja. Određena eksterna (zakonska) obaveza izveštavanja postoji u oblastima: zaštite životne sredine, javnim nabavkama, finansijskog upravljanja i kontrole, i interne revizije. U ostalim navedenim oblastima ne postoji eksterna (zakonska) obaveza za nekim posebnim izveštavanjem: ZOP i BiZR, pravni poslovi, informisanje, ljudski resursi, integrисani sistem menadžmenta. Date nefinansijske informacije po pojedinim segmentima predstavljaju praktično važnije izvode iz ranije dostavljenih izveštaja nadležnim ministarstvima i njihovim organima, inspekcijskim organima, kao i interno definisanim korisnicima izveštaja.

U „integrисanom“ Izveštaju o poslovanju JP „Transnafta“ date su kratke nefinansijske informacije o skoro svim ključnim poslovnim segmentima. U pojedinim delovima nefinansijskog izveštaja spomenute su i određene finansijske vrednosti sadržane u finansijskim izveštajima, posebno u delu izveštaja koji opisuje investicione i razvojne aktivnosti. Kvalitativno su opisane ili su vrednovane važnije aktivnosti koje nisu jednoznačno prepoznate u finansijskim izveštajima.

Nefinansijsko izveštavanje je opis teže merljivih, veoma značajnih aktivnosti u preduzeću (kvalitativno i kvantitativno). Pored toga što sadrži i poseban deo upravljanja rizicima, nefinansijsko izveštavanje jednim svojim delom šire prati i bliže opisuje pojedine preduzete aktivnosti na umanjenju rizika, po pojedinim poslovnim funkcijama (segmentima).

4. MOGUĆA ULOGA INTERNE REVIZIJE U PROCESU NEFINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Prilikom analize moguće uloge interne revizije u procesu nefinansijskog izveštavanja mora se poći pre svega od nefinansijskog izveštavanja posmatranog kao sastavnog dela integrisanog izveštavanja. „Više rukovodstvo mora biti osnovni katalizator integrisanog razmišljanja i integrisanog izveštavanja. Ali, u vršenju

svoje uloge o efektivnosti korporativnog upravljanja, kontrola i upravljanja rizikom u trećoj liniji odbrane, interna revizija može pružati podršku integrисаном razmišljanju svojim fokusiranjem na preporuke koje uključuju akcione planove saradnje i promovisanje organizacione efektivnosti i poboljšanja. Šta je, dakle, integrисано razmišljanje. Integrисано razmišljanje obuhvata osećaj posvećenosti među zaposlenima i svest o potrebi za odgovornošću prema interesnim stranama na koje organizacija utiče i koji utiču na organizaciju. To je mentalitet posvećen aktivnom traganju i identifikovanju spornih pitanja i traženja rešenja i odgovora na njih. Ono se oslanja na saradnju na svim nivoima,...¹⁷ Ovakav pristup interne revizije integrисаном izveštavanju sigurno da produbljuje i izoštrava sliku celokupnog procesa upravljanja u preduzeću.

Razmatrajući zadatke i ulogu interne revizije u procesu nefinansijskog izveštavanja ECIIA daje neke od sledećih preporuka u svom članku „Nefinansijsko izveštavanje: Izgradnja poverenja zajedno sa internom revizijom“¹⁸. Preporuke polaze od Standarda 2100 - Priroda posla, koji od internih revizora zahteva da doprinesu upravljanju, upravljanju rizikom i kontrolnim procesima, koristeći sistematski i disciplinovani pristup zasnovan na rizicima. S obzirom na svoje mesto u organizaciji interna revizija je dužna da pruži podršku uvođenju i primeni nefinansijskog izveštavanja u organizaciji, pre svega iz sledećih razloga:

- Najbolje je upoznata sa primjenjenim poslovnim procesima u organizaciji;
- Može da pomogne u komunikaciji između poslovnih celina organizacije;
- Povećava kredibilitet pokazatelja u nefinansijskim izveštajima;
- Obezbeđuje uvid u potencijalne rizike u organizaciji;
- Može da unapredi komunikaciju između internih i eksternih korisnika nefinansijskih izveštaja.

Nadalje prema navodima pomenutog članka, integrисано izveštavanje omogućava internoj reviziji stratešku ulogu u proceni rizika organizacije u kratkom, srednjem i dužem roku. U procesu implementacije nefinansijskog izveštavanje ili u ranoj fazi njegove implementacije interni revizori moraju imati ulogu savetnika.

¹⁷ IIA The Institute of Internal Auditors, „Global Perspectives and Insights: Više od brojeva – Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju“, u izdanju Udrženja internih revizora Srbije, 2015, str.5.

¹⁸ ECIIA The European Confederation of Institutes of Internal Auditing, “Non-Financial Reporting : Building trust with internal audit”, http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf str.13-14.

Na osnovu iznetog, u našim uslovima u kojima je nefinansijsko izveštavanje, odnosno integrисано izveštавање, законски необавезно и спорадниче присутно у поједињим предузећима, интерна ревизија може у већој мери да усмери своје активност у саветодавне активности и активности уверавања у усклађеност. У том смислу сматрамо да у нашем окружењу, у процесу nefinansijskog izveštavanja interna revizija može da preuzima sledeće uloge:

1. Da kroz своје активности препоручује увођење nefinansijskog izveštavanja у предузеће.
2. Da уколико оно постоји, предлози додатне обlasti о којима је потребно nefinansijski izveštavati.
3. Да пружа услуге уверавања о nefinansijskim i finansijskim информацијама садрžаним у nefinansijskim izveštajima.
4. Да сарађује са екстерним ревизором при његовој оцени nefinansijskog izveštavanja.
5. Да кроз процес управљања ризицима промовише nefinansijsko izveštавање, посебно у описном делу поједињих ризика, оцени контролног окружења и давању препорука на умањењу ризика.
6. Да прilikom pojedinačних ревизија прати спровођење законске (екстерне) regulative nefinansijskog izveštavanja (Годињег и остalog парцијалног извеštavanja).
7. Да предлози (касније прати) интерно уређења nefinansijskog izveštavanja:
 - Ко је задуžен?
 - О чему треба извеštавати ?
 - Садржавај информација у складу са другим законским и пословним обавезама (заштита пословних и осталих тајни, заштита угледа, заштита од конкуренције) у зависности од нивоа извеštавања, односно интерне или екстерне намене ?
8. Да предлози (касније прати) nefinansijsko planiranje, пре свега кроз процес управљања ризицима у делу планирања предузимања потребних активности на умањењу ризика.

5. UMESTO ZAKLJUČKA

Nefinansijsko izveštavanje значајно подиže квалитет integrисаних извештаја о пословању предузећа приказом nefinansijskih информација о ključnim пословним segmentima. U nefinansijskom delu izvешtaја moguće je bliže opisati i određene finansijske vrednosti сadržane u finansijskim izveštajima. Moguće je kvalitativno opisati ili vrednovati sve važnije aktivnosti koje nisu jednoznačno prepoznate u finansijskim izveštajima.

Pored toga mišljenja smo da nefinansijsko izveštavanje značajno doprinosi i razvoju procesa upravljanja rizicima. Nefinansijsko izveštavanje predstavlja kvalitativni i kvantitativni opis teže merljivih, a veoma značajnih aktivnosti u preduzeću. Pored toga što sadrži i poseban deo upravljanja rizicima, nefinansijsko izveštavanje jednim svojim delom šire prati i bliže opisuje pojedine preduzete aktivnosti na umanjenju rizika, po pojedinim poslovnim funkcijama (segmentima).

Kroz proces upravljanja rizicima najdirektnije se može promovisati nefinansijsko izveštavanje, posebno u opisnom delu pojedinih rizika, oceni kontrolnog okruženja i davanju preporuka na umanjenju rizika. Posebno značajnu ulogu za proces upravljanja rizicima predstavlja kvalitativni opis pojedinih aktivnosti na umanjenju rizika. Navedene aktivnosti čine kontrolno okruženje, a njihovi širi kvalitativni opisi olakšavaju njegovu ocenu. Detaljnijim opisima pojedinačnih kontrolnih aktivnosti omogućava se preciznije iskazivanje pojedinačnog rezidualnog rizika, svakog prepoznatog rizika ponaosob.

Trebalo bi još napomenuti da je uz proces nefinansijskog izveštavanja moguće uvesti i proces nefinansijskog planiranja. Nefinansijsko planiranje je moguće uvesti opet kroz proces upravljanja rizicima i to planiranjem preuzimanja potrebnih aktivnosti na umanjenju prepoznatih rizika.

Svekupno posmatrano sa našeg stanovišta, nefinansijsko izveštavanje na određeni način predstavlja proširenje procesa upravljanja rizicima po celoj dubini i širini organizacije. Moglo bi se reći da su koristi menadžmenta i interne revizije od nefinansijskog izveštavanja sledeće:

- Nefinansijsko izveštavanje bliže opisuje i dimenzioniše poslovne aktivnosti u preduzeću, što pomaže širem sagledavanju, kako procesa upravljanja rizicima, tako i sagledavanju finansijskih veličina.
- Naglašava transparentnost, sledljivost i povezanost poslovnih aktivnosti, čime pojašnjava ostvarljivost ciljeva.

LITERATURA

1. ECIIA The European Confederation of Institutes of Internal Auditing, "Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit", http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2015/04/ECCIA_Brochure_Trust_2015_V04_BD.pdf
2. Godišnji izveštaj o poslovanju JP „Transnafta“, Pančevo, za 2015.g.
3. IIA The Institute of Internal Auditors, „Global Perspectives and Insights: Više od brojeva – Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju“, u izdanju Udruženja internih revizora Srbije, 2015,

4. Nidžara Osmanagić Bedenik, Iavn Strugar, Davor Laboš, Vedran Kojić, "Nefinansijsko izvještavanje – izazov održivog poslovanja- Rezultati empirijskog istraživanja u poduzećima u Hrvatskoj, M.E.P., Zagreb,2016.
5. Zakon o bezbednosti i zdravlju na radu ("Sl. glasnik RS", 101/05, 91/15).
6. Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015 i 99/2016).
7. Zakon o javnim nabavkama ("Sl. glasnik RS", br. 124/2012, 14/2015 i 68/2015).
8. Zakon o zaštiti od požara ("Sl. glasnik RS", 111/2009 i 20/2015).
9. Zakon o javnim preduzećima, Sl. gl. RS 15/16.
10. Zakon o zaštiti životne sredine („Sl. glasnik RS“ 135/04, 36/09 i 72/09).
11. Zakon o računovodstvu, Sl. gl. RS 62/13.

ZNAČAJ GLEDANJA IZVAN BROJEVA

Doc. dr Aleksandra Todorović – Dudić, Univerzitet Privredna Akademija Novi Sad, Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment Novi Sad

Prof. dr Veselin Perović, doc. dr Ranko Bojančić, prof. dr Branislav Nerandžić, Univerzitet u Novom Sadu, Fakultet tehničkih nauka

APSTRAKT

Godišnji izveštaji su odavno prepoznati kao važan medij kroz koji kompanije obelodanjuju informacije zainteresovanim stranama u vezi performansi, strategije, rizika i mogućnosti za rast. Nefinansijsko izveštavanje popunjava prazninu u izveštavanju kvantitativnim i kvalitativnim informacijama koje su izvan opsega glavnih finansijskih izveštaja. Interna revizija i kontroling koji su dobro pozicionirani mogu značajno da doprinesu tome da su nefinansijski izveštaji svrsishodni, pouzdani i što je najvažnije verodostojni.

Ključne reči: nefinansijski izveštaji, principi izveštavanja, zainteresovane strane, kvantitativne i kvalitativne informacije.

1. UVOD

Dok računovodstvo može biti „jezik poslovanja”, ono je daleko od toga da bude jedan univerzalni jezik. Dve slične firme mogu poštovati principe upravljanja, a ipak da pokazuju veoma različite rezultate. Ključ za razumevanje razlike u njihovim rezultatima je gledanje izvan brojeva.

2. DANAŠNJI IZAZOVI ZA IZVEŠTAVANJE MENADŽMENTA

Poslovni svet se promenio tokom poslednjih nekoliko decenija, usled povećane tržišne kompleksnosti. Sve više detaljnih informacija je potrebno sa povećanom frekvencijom izveštavanja i sa povećanom transparentnošću kako bi se mogle donete pravilne poslovne odluke. Kontinuirane tehnološke inovacije i poboljšanja u poslednjih nekoliko godina, pomogle su ispunjavanju skoro svih uslova. Zato su detaljne informacije postale bitni poslovni pokretač.

Istovremeno, klijenti koji zahtevaju visoko kvalitetne proizvode i usluge, žele da budu u toku celog procesa. Takođe, akcionari su povećali svoje zahteve za informacijama i ne zadovoljava ih samo godišnji izveštaj kompanije. Dodatni

regulatorni zahtevi postavljeni od strane vlade ili regulatornih institucija, primoravaju kompanije da sproveđe kontrolne mehanizme i praćenja.

Sistem izveštavanja zahteva brzu reakciju i transparentnost kroz kompleksan proces koji treba da spreči negativna iznenadenja [3].

Ovi izazovi takođe znače i šanse za one kompanije koje upravljaju informacijama da to rade najbolje što mogu. Nova tržišta, novi proizvodi i individualni pristup kupcu, su mogući.

Investitori i drugi akteri žele više od finansijskog izveštaja kompanije. Oni žele da znaju da li je organizacija radi održivo, da li prati svoje uticaje na životnu sredinu, da li je svesna svoga uticaja na društvo. Prilikom donošenja odluke o pružanju podrške kompaniji, zainteresovane strane sve više očekuju opširniji izveštaj, koji prevaziđa finansijsko zdravlje. Mnoge kompanije takođe žele da zainteresovane strane imaju uvid u aktivnosti koje obavljaju, a tiču se šire javnosti i služe javnom interesu.

Nefinansijsko izveštavanje popunjava prazninu u izveštavanju kvantitativnim i kvalitativnim informacijama koje su izvan opsega glavnih finansijskih izveštaja. Iako ova lista nije konačna, ovi izveštaji se tiču korporativne društvene odgovornosti, izveštaji o održivom razvoju, integrirani izveštaji, holistički izveštaji, izveštaji vezani za životnu sredinu itd.

Ovo nije prolazni trend – Evropska Unija zahteva nefinansijske izveštaje zao ko 6000 organizacija širom zemalja članica [2] sa globalnim okvirom i standardizovanim pristupom nefinansijskog izveštavanja. Globalno, od kompanija se očekuje da povećaju potrošnju za održivo poslovanje za 20% u narednih pet godina [7].

Direktiva 2014/95/EU – Evropska direktiva o nefinansijskom izveštavanju stupila je na snagu 6. Decembra 2014. godine. Ona zahteva od oko 6000 velikih organizacija saviše od 500 radnika da obelodane nefinansijske informacije. Ovi izveštaji u najmanju ruku moraju da sadrže informacije o pitanjima životne sredine, socijalna pitanja i pitanja zaposlenih u vezi poštovanja ljudskih prava, borbi protiv korupcije i mita. Ove nefinansijske informacije moraju biti integrisane sa finansijskim informacijama ili predstavljene u odvojenom izveštaju. Pored toga, Evropska Unija zahteva da informacije koje se nalaze u nefinansijskim izveštajima moraju biti verifikovane od strane nezavisnog revizora.

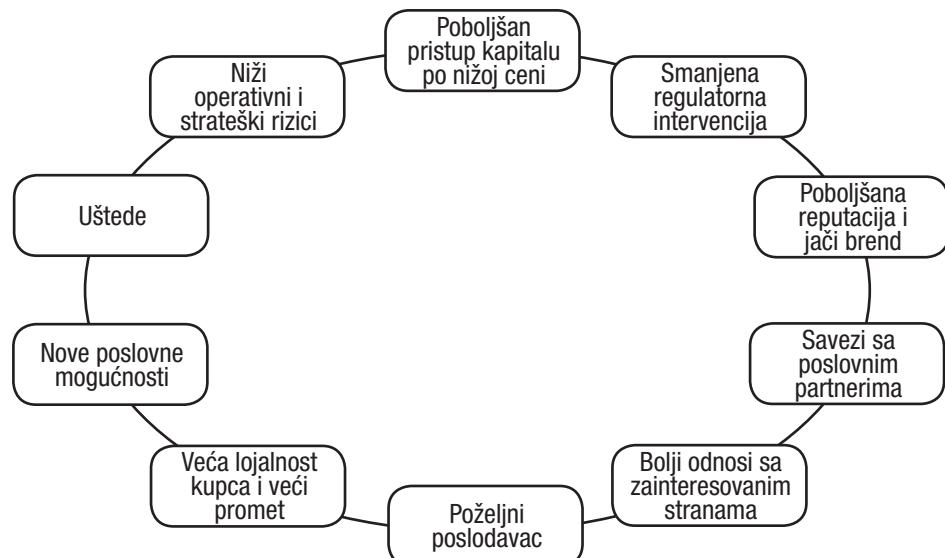
U 2013, KPMG et. al. je objavio rezultate ankete o korporativnom izveštavanju u 45 zemalja. Anketa je pokazala da je u zemljama kao što su Australija, Brazil, Kina, Francuska, Indija, Indonezija, Japan, Meksiko, Singapur i Južna Afrika [6] najmanje 134 obaveznih pravila i 53 dobrovoljnih politika vezano za neke aspektene finansijskog izveštavanja.

3. GLAVNI POKRETAČI NEFINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Iako je nefinansijsko izveštavanje trenutno dobrovoljno, ono nudi značajne prednosti organizacijama u smislu angažovanja zainteresovanih strana. Ovi izveštaji daju jasnoću izveštavanju i principima kao i izvor informacija.

Godišnji izveštaji su odavno prepoznati kao važan medij kroz koji kompanije obelodanjuju informacije zainteresovanim stranama u vezi performansi, strategije, rizika i mogućnosti za rast.

Zbog potražnje za većom transparentnošću od strane zainteresovanih strana, uključujući i investitore, regulatorna tela i potrošače, preduzeća u svoje izveštaje integrišu i izveštaje o održivom razvoju. Ona preduzeća koja imaju integriranu aktivnost o održivosti u svoju osnovnu delatnost, imaju niži profil rizika uz istovremeno povećanje reputacije i brenda - Slika 1 [4].



Slika 1: Korporativna održivost – pokretači „dodatane vrednosti“

Unapređenje poslovanja u skladu sa principima održivog razvoja je kontinuiran proces, koji zahteva kako dugoročno planiranje, tako i određena

ulaganja. Ta ulaganja se na kraju uvek isplate. Rezultati su višestruki i podrazumevaju dobrobit za čovečanstvo, kao i povećanje ekonomske vrednosti kompanije. Dugoročno, strategija održivog razvoja kompaniji donosi stabilnost i održivost.

4. PRINCIPI IZVEŠTAVANJA

Principi GRI (Global Reporting Initiative) [5] Inicijative o Globalnom izveštavanju – organizacije koja se zalaže za uspostavljanje održive globalne ekonomije, postavljaju smernice za sastavljanje izveštaja o održivom razvoju. Primena GRI smernica omogućava kompaniji da transparentno izvesti o učinku u četiri ključne oblasti održivog poslovanja – ekonomskoj, ekološkoj, socijalnoj i upravljačkoj. Pored profila kompanije, kao i broja indikatora, temelj izveštaja zasniva se na sledećim principima:

Materijalnost. U izveštaj se uključuju sve teme koje se odnose na ekonomiju, ekologiju, na socijalne i upravljačke aktivnosti, ali i na aktivnosti koje su imale uticaja na kompaniju, odnosno na aktivnosti koje bi potencijalno uticale na mišljenje zainteresovanih strana, koristeći se različitim kvantitativnim i kvalitativnim faktorima. Proces utvrđivanja prioritetnih tema podrazumeva usklađivanje potreba i interesa svih zainteresovanih strana sa strateškim prioritetima kompanije.

Inkluzivnost. Izveštaj o održivom razvoju treba da identificuje sve zainteresovane strane organizacije i da u svom izveštaju objasni kako je reagovala na njihova opravdana očekivanja i interes. To znači da organizacija ima obavezu da bude odgovorna onim akterima na koje ima uticaja i onim akterima koji imaju uticaja na nju. Radi se o saradnji na svim nivoima, uključujući upravljanje, za postizanje boljih rezultata.

Održivost. Princip održivosti poslovanja predstavlja način na koji kompanija posmatra svoj dugoročni uticaj na okruženje i prezentuje svoje aktivnosti na nacionalnom, regionalnom ili globalnom nivou.

Kompletност. Prema GRI-G3 kompletност je pokrivanje materijalnih tema, indikatora koji odslikavaju ekonomske, ekološke i socijalne uticaje, što omogućava procenu interesnih grupa.

Uravnoteženost. Uravnoteženost zahteva predstavljanje kako pozitivnih, tako i negativnih aspekata i uticaja kompanije na održivost, čime se pruža nepristrasna i objektivna slika njenog učinka.

Uporedivost. Uporedivost znači pokazivanje podataka na dosledan i kontinuiran način, kako bi se pružila mogućnost poređenja sa GRI standardima i drugim kompanijama.

Tačnost. Tačnost podrazumeva pružanje adekvatnih kvalitativnih i kvantitativnih informacija, kao i stalno unapređenje sistema za prikupljanje i analizu podataka.

Blagovremenost. Blagovremenost označava doslednost u učestalosti izveštavanja i dužini perioda izveštavanja, čime se osigurava redovna dostupnost informacijama i mogućnost donošenja adekvatnih i pravovremenih odluka u vezi sa kompanijom i njenim poslovanjem.

Jasnoća. Jasnoća predstavlja prezentovanje informacija na pregledan, jednostavan i jasan način, čime se osigurava pristupačnost informacijama.

Pouzdanost. Pouzdanost podrazumeva prikupljanje, beleženje, sastavljanje, analiziranje i objavljivanje informacija na način koji se može podvrgnuti proveri i koji potkrepljuje kvalitet i materijalnost informacije oslanjajući se na standarde i zahteve GRI metodologije.

5. ULOGA INTERNE REVIZIJE I KONTROLINGA U NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU

Nije samo dovoljno da se kompanijom upravlja na održiv način. Mora se obezbediti da zainteresovane strane znaju da se upravlja na taj način. Iz toga proističe da, šta i kako kompanija izveštava, može predstavljati značajan strateški rizik.

Iako imaju različite funkcije u okviru organizacije, interna revizija i kontroling su u jedinstvenoj poziciji da daju značajan doprinos tokom ciklusa pripreme ovih izveštaja. Kao deo „druge linije odbrane“ kontroling je odgovoran za kreiranje procesa izveštavanja, dok je interna revizija, kao deo „treće linije odbrane“ zadužena za funkciju uveravanja o odvijanju tog procesa u skladu sa očekivanjima najvišeg rukovodstva i organa uprave u organizaciji. Uključivanje interne revizije i kontrolinga treba posmatrati kao nepregovaračke. Oni mogu:

- Ponuditi preporuke o tome šta bi trebalo da bude sadržano u izveštaju
- Dati podršku upravnom odboru i izvršnom menadžmentu pružanjem garancije na pouzdanost i doslednost informacija
- Doprineti procenjivanjem da li su svi rizici koji mogu uticati na evaluaciju zainteresovanih strana, uzeti u obzir [1].

Verodostojnost informacija koje se objavljaju javnosti od strane kompanije, ne mogu biti dovoljno jaki bez nekog nivoa osiguranja tj. verifikacije. Interna revizija je u središtu svakog modela verifikacije. A prilika za proaktivnu funkciju interne revizije i kontrolinga je značajna.

Za internu reviziju i kontroling po pitanju nefinansijskih izveštaja, je bitno, da interni revizor i kontrolor treba da poboljšaju razumevanje onoga što nefinansijski izveštaj pokušava da postigne. Oni treba da se uključe u diskusiju o strateškim prioritetima i rizicima. Fokus treba da bude na doslednosti, izveštavanju o pozitivnim i negativnim rezultatima. Kvalitet podataka (finansijski i nefinansijski) treba da bude deo svake interne revizije i rada kontrolinga. Zato, prilikom faze planiranja, interni revizor treba uvek da se zapita da li postoji bilo koji održivi ključni indikator poslovanja – KPI koji treba da se uključi u obuhvat revizije.

U prvoj fazi, organizacija izveštava o usklađenosti sa relevantnim zakonskim propisima. U drugoj fazi, organizacija meri i prati održivost performansi. Treća faza je kada organizacija aktivno upravlja i kontinuirano poboljšava performanse. Na osnovu zrelosti, interna revizija i kontroling treba da identifikuju mere, definišu linije odbrane i daju savetodavne usluge.

Interna revizija može imati najmanje četiri kritične uloge koje se odnose na podršku upravi kompanije nad nefinansijskim izveštajima:

- Kao neko ko teži integrисаном razmišljanju u organizaciji, neophodan je uvid u nefinansijsko izveštavanje,
- Učešće u projektnom timu, daje smernice za implementaciju planova i performansi,
- Pruža uverenje o tačnosti i pouzdanosti informacija koje se izveštavaju kako interno tako i eksterno prema potrebi,
- Partnerstvo sa spoljnim nezavisnim revizorima kako bi se osiguralo da je njihov angažman obavljen efikasno, pouzdano i ekonomično [1].

Interna revizija i kontroling koji su dobro pozicionirani mogu značajno da doprinesu tome da su nefinansijski izveštaji svrsishodni, pouzdani i što je najvažnije verodostojni.

ZAKLJUČAK

Iako postoje različiti nefinansijski izveštaji, pravila i protokoli o tome kako se obratiti zainteresovanim stranama, još uvek se razvijaju.

Odlučivanje koja informacija je bitna, je izazov. U proizvodnoj kompaniji, na primer, jedan od najvažnijih nefinansijskih parametara može da bude uključivanje pitanja zaštite životne sredine, kao što su zagađenje vazduha ili kontrola emisije izduvnih gasova ili otpadnih voda. Sa druge strane, uslužne firme će imati mali ili nikakav uticaj na vazduh, ali će možda imati uticaj na ravnopravnost polova ili raznovrsnost.

Svaka organizacija stoga mora prilagoditi svoj nefinansijski izveštaj kako bi se uklopila u svoju specifičnu situaciju.

Mnoge kompanije koriste nefinansijske okvire za merenje, kao što je na primer jedan od instrumenata kontrolinga – uravnoteženi pokazatelji poslovanja „*balanced scorecard*“ (BSC).

S obzirom da je svaka organizacija jedinstvena, potrebno je vreme i napor da se iskroje okviri sa specifičnim potrebama organizacije, ali to je način koji može da ponudi značajne koristi.

LITERATURA

1. Batool, A., Girolamo, S., Jongejan. M.: Global Perspectives and Insights: Beyond the Numbers – Internal Audit's Role in Nonfinancial Reporting, The Institute of InternalAuditors, Issue 2, 2015.
2. Directive 2014/95/EU on disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups, 2014.
3. Dorka, C., Schreiber. R., Vassilatou, J.:Real time reporting: next level performance reporting, Ernst&Young Germany, 2010. <http://performance.ey.com/>
4. Ernst & Young, Australia, “Non-financial reporting”, 2009. www.ey.com/au
5. Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Guidelines, 2007, 2 July 2009. www.globalreporting.org/home
6. KPMG, Centre for Corporate Governance in Africa, Global Reporting Initiative, and United Nations Envrioment Program, „Carrotsand Stick: Sustainability reporting policies world wide-today's best practice, tomorrow's trends“, 2013.
7. Verdantix, “Sustainability Assurance: Global Market Forcast 2015-2020“, June 2015. <http://research.verdantix.com/>

NEFINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE KAO DODATNA VREDNOST PRIVREDNOG DRUŠTVA

Prof. dr Kosana Vićentijević, Univerzitet Singidunum, Beograd

APSTRAKT

U radu se obrađuje regulativa iz oblasti nefinansijskog izveštavanja u EU i Republici Srbiji. Za mnoge kompanije, nefinansijsko izveštavanje je više nego opravdano, značaj nefinansijskog izveštavanja teško se može preceniti. Izradom i obelodanjivanjem nefinansijskih informacija kompanije povećavaju transparentnost i uporedivost, kao i bolje prezentovanje svojih finansijskih performansi. Predlaže se primena i obelodanjivanje nefinansijskih informacija za kompanije koje nisu prema regulativi nacionalnoj ili međunarodnoj obavezne to da sprovode, u cilju povećanja njihove dodatne vrednosti i mogućnosti da posluju sa kompanijama koje su obveznici izrade nefinansijskih izveštaja.

Ključne reči: Nefinansijsko izveštavanje, finansijsko izveštavanje, Direktiva EU.

1. UVOD

Uspešnost poslavanja privrednih društava standardno se prati i analizira posmatranjem informacija navedenih u bilansu stanja, bilansu uspeha, izveštaju o tokovima gotovine, izveštaju o ostalom rezultatu, izveštaju o promenama na kapitalu, statističkom aneksu i napomenama uz finansijske izveštaje. Međutim, navedene informacije ništa ne govore o očuvanju životne sredine, socijalnim i kadrovskim pitanjima, društveno odgovornom poslovanju, upravljačkim aspektima poslovanja. Ova pitanja postaju sve važnija za različite članove domaće i međunarodne zajednice u kojoj privredno društvo posluje.

Koliko je privredno društvo u posmatranom izveštajnom periodu društveno odgovorno i društveno uspešno predmet je nefinansijskog izveštavanja privrednog društva. Zato je potrebno usvojiti i razviti nefinansijsko izveštavanje privrednih društava.

Izveštavanje o korporativnoj društvenoj odgovornosti privrednog društva uz set finansijskih izveštaja podrazumeva i izradu nefinansijskog izveštaja. Nefinansijsko izveštavanje se, dakle, bavi navođenjem kvalitativnih i kvantitativnih informacija primarno iz oblasti informacija o društvenoj odgovornosti kompanije, o njenom održivom razvoju, o korporativnom upravljanju kompanijom i o uticaju kompanije na zaštitu životne sredine i društvo.

Glavna hipoteza u ovom radu je da nefinansijsko izveštavanje može da pruži dodatnu vrednost poslovanju privrednog društva.

Ova hipoteza se operacionalizuje kroz sledeće pod hipoteze:

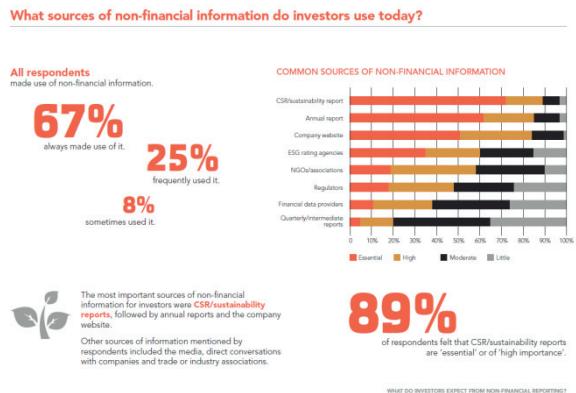
- H1 - Investitori i korisnici finansijskih izveštaja privrednih društava sve više pažnje posvećuju nefinansijskim informacijama i one sve više utiču na donošenje njihovih odluka;
- H2 - U finansijskim izveštajima privrednih društava nije moguće pružiti sve potrebne nefinansijske infomacije, ali i da relevantna računovodstvena regulativa (MSFI) ne zabranjuje da se uz finansijske izveštaje prezentuju i informacije nefinansijskog karaktera;
- H3 - Nefinansijsko izveštavanje nije zamena za finansijske izveštaje, već njihova dopuna koja sa njima čini jednu novu kvalitetniju celinu (integralno izveštavanje).

U ovom radu ukazaćemo i na neadekvatnu praksu nefinansijskog izveštavanja u Republici Srbiji izazvanu prvenstveno nepostojanjem zakonske regulative koja bi je zahtevala, ali i zbog nepostojanja tradicije takvog izveštavanja. Neki elementi nefinansijskog izveštavanja u Republici Srbiji sadržani su u Godišnjem izveštaju o poslovanju, i zbog toga ćemo napraviti komparativnu analizu usklađenosti takvog izveštavanja sa nefinansijskim izvjetavanjem i sa relevantnim zahtevima direktive EU.

2. NEFINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U EU

Shvatajući značaj nefinansijskog izvjetavanja Evropski parlament usvojio je Direktivu o nefinansijskom izveštavanju pod nazivom "Directive 2014/95/EU", u decembru 2014. godine. Ova direktiva je obavezna od 01.01.2017. godine u Evropskoj uniji za privredne subjekte od javnog interesa koji imaju više od 500 zaposlenih radnika. Međutim ukoliko privredni subjekt koji je obveznik Direktive 2014/95/EU ima dobavljača koji nije obveznik Direktive za nefinansijsko izveštavanje, dobavaljač će biti u prilici da sastavlja nefinansijske izveštaje za svoje

poslovanje. Na osnovu direktive investitori će imati pravo, da traže informacije iz oblasti društveno odgovornog poslovanja.



Slika 1: Eurofis & ACCA: What do investors expect from non-financial reporting? (<http://www.accaglobal.com>)

Eurofis & ACCA sproveli su istraživanje 2013. godine, nakon što je Evropska komisija predložila uslove za objavljivanje nefinansijskih informacija za sve velike kompanije EU. Učesnici ovog istraživanja (investitori, analitičari i drugi akteri) na pitanje o korišćenju nefinansijskih izveštaja kada su na raspolaganju odgovorili su da ih koriste: uvek 67%, često 25%, retko samo 8% ispitanika. (Slika 1.) Rezultati ovog istraživanja potvrđuju polaznu podhipotezu H1 da investitori i korisnici finansijskih izveštaja privrednih društava sve više pažnje posvećuju nefinansijskim informacijama i one sve više utiču na donošenje njihovih odluka.

Ključni korsnici podataka iz nefinansijskih izveštaja su investitori, jer pored finansijskih performansi kompanija u koje ulažu zainteresovani su i za informacije o ekološkim problemima, socijalnim pitanjima, ljudskim pravima zaposlenih, borbu protiv korupcije i podmićivanja.

Zbog toga Direktiva 2014/95/EU, čl. 1. pod nefinansijskim informacijama podrazumeva informacije o uticaju privrednog društva na:

- ekološka pitanja,
- socijalna i kadrovska pitanja,
- i pitanja u vezi sa poštovanjem ljudskih prava, borbu protiv korupcije i podmićivanja.

Direktiva 2014/95/EU, čl. 19a. zahteva od privrednog subjekta/grupe da ako ne primenjuje neku od gore navedenih mera iz člana 1. Direktive u nefinansijskom izveštaju, treba da navede jasno i razumno objašnjenje zašto ih ne sprovodi.

Privredni subjekt ne mora obelodaniti u nefinansijskom izveštaju informaciju koja bi mogla naneti ozbiljnu štetu poslovnom položaju privrednog subjekta, pod uslovom da takvo izostavljanje ne sprečava fer objektivno razumevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja privrednog subjekta i učinka aktivnosti u skladu sa članom 19a. Direktive 2014/95/EU.

Za sastavljanje nefinansijskih izveštaja Direktivom 2014/95/EU nije propisana metodologija za privredne subjekte obveznike, već se mogu osloniti na primenu sledećih regulatornih propisa:

- Nacionalnu regulativu
- smernice The EU Eco-Management and Audit Scheme (EMAS)
- GRI smernice za izveštavanje
- OECD smernice
- UNGC, UNGP za poslovanje i ljudska prava
- ISO 26000
- ILP Tripartitnu Deklaraciju.

Integrисано извеštавање прихваћено је у великим компанијама и без обавезе Директиве. (<http://integratedreporting.org/>) У неким земљама ЕУ интегрисано извеštавanje регулисано је националном регулативом.

Obelodanjivanje nefinansijskih izveštaja u skladu sa Direktivom 2014/95/EU treba uraditi najdalje šest meseci od datuma bilansa, bilo na internet strani privrednog subjekta, kao samostalni izveštaj, ili uz izveštaj poslovodstva za istu finansijsku godinu. Prvi nefinansijski izveštaji primenom Direktive biće obelodanjeni 2018. godine.

Revizija nefinansijskih izveštaja је регулисана таčком 16. Директиве 2014/95/EU, према којој би овлашћени ревизори и ревизорска друштва требало да провере само да ли је поднет nefinansijski izveštaj или poseban nefinansijski izveštaj за трајене мере.

3. NEFINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U REPUBLICI SRBIJI

У Republici Srbiji не постоји regulatorна обавеза за компаније да извеštavaju и obelodanjuju nefinansijske informacije. Međutim, članom 29. Zakona o računovodstvu „Službeni glasnik RS br 62/2013“ propisana je обавеза

javnih društava, odnosno društava koja se pripremaju da postanu javna u skladu sa zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, da sastavlju Godišnji izveštaj o poslovanju koji sadrži i pregled pravila korporativnog upravljanja. Pravno lice koje je dužno da sastavi godišnji izveštaj o poslovanju, treba da ispoštuje sledeće stavove člana 29. Zakona o računovodstvu:

- 1) kratak opis poslovnih aktivnosti i organizacione strukture pravnog lica;
- 2) verodostojan prikaz razvoja, finansijskog položaja i rezultata poslovanja pravnog lica, uključujući finansijske i nefinansijske pokazatelje relevantne za određenu vrstu poslovne aktivnosti, kao i informacije o kadrovskim pitanjima;
- 3) informacije o ulaganjima u cilju zaštite životne sredine;
- 4) sve značajne događaje po završetku poslovne godine;
- 5) planirani budući razvoj;
- 6) aktivnosti istraživanja i razvoja;
- 7) informacije o otkupu sopstvenih akcija, odnosno udela;
- 8) postojanje ogranačaka;
- 9) koje finansijske instrumente koristi ako je to značajno za procenu finansijskog položaja i uspešnosti poslovanja;
- 10) ciljeve i politike vezane za upravljanje finansijskim rizicima, za jedno sa politikom zaštite svake značajnije vrste planirane transakcije za koju se koristi zaštita;
- 11) izloženost cenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku novčanog toka, strategiju za upravljanje ovim rizicima i ocenu njihove efektivnosti.

Zakon o reviziji „Službeni glasnik RS br 62/2013“ ne predviđa obavezu provere ovih godišnjih izveštaja o poslovanju javnih društava.

U Republici Srbiji finansijski izveštaji sastavlju se na osnovu zakonske, profesionalne i interne regulative. Zakonska i interna regulativa u kompanijama ne nalaže obelodanjivanje nefinansijskih informacija. Profesionalna regulativa za sastavljanje finansijskih izveštaja Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI) ne zabranjuju da se uz finansijske izveštaje prezentuju i informacije nefinansijskog karaktera. Ovo upućuje na potvrdu hipoteze H2, da bi set finansijskih izveštaja bio potpuniji i jasniji, ako bi kompanija sastavila nefinansijski izveštaj, nema regulative koja je obavezujuća, ali nema ni regulative koja to ne dozvoljava. Na osnovu prethodno dokazane pod hipoteze H2 možemo teorijski obrazložiti i H3, da nefinansijsko izveštavanje ne može zameniti finansijsko izveštavanje, ali zajedno čine kvalitetnu celinu integralnog korporativnog izveštavanja.

4. PRESEČNI SKUP DIREKTIVE 2014/95/EU I ČLANA 29. ZAKONA O RAČUNOVODSTVU RS

U Republici Srbiji zbog nepostojanja odgovarajućeg regulatornog okvira za društveno odgovorno poslovanje, nefinansijsko izveštavanje nije primenjivo kod većine privrednih subjekata. Za očekivati je da se rešenja iz EU prenesu u regulativne tokove Republike Srbije u pravcu unapređenja nefinansijskih informacija privrednih subjekata. Do tada pravimo analizu presečnog skupa člana 29 - Zakona o računovodstvu i Direktive 2014/95/EU na primeru preduzeća sa Prime listinga na Beogradskoj berzi.

Ukupan broj akcija: 4

Ukupan broj izdavalaca: 4

| | Izdavalac | Simbol | Datum objave informatora | Datum poslednje vesti |
|---|--------------------------------------|-------------|--------------------------|-----------------------|
|  | Aerodrom Nikola Tesla a.d. , Beograd | AERO | 24.03.2016. | 08.12.2016. |
|  | Energoprojekt holding a.d. , Beograd | ENHL | 01.07.2016. | 29.11.2016. |
|  | NIS a.d., Novi Sad | NIIS | 02.11.2016. | 09.12.2016. |
|  | Sojaprotein a.d. , Bečeј | SJPT | 20.07.2016. | 15.11.2016. |

Slika 2. Prime Listing (<http://www.belex.rs/>)

Prime listing je jedan od segmenata regulisanog tržišta. Da bi neki privredni subjekt mogao da se nađe na Prime Listingu mora da ispunjava određene uslove. Ti uslovi mogu biti opšti i posebni, a propisani su *Pravilnikom o listingu Beogradske berze a.d. Beograd*. (<http://www.belex.rs>)

U navedenim kompanijama na Prime Listingu u Godišnjim izveštajima o poslovanju na osnovu Zakona o računovodstvu u poređenju sa Direktivom 2014/95/EU presečni skup je:

| Kompanija | Ekološka pitanja / Zaštita životne sredine | Socijalna i kadrovska pitanja | Ljudska prava | Borba protiv korupcije i podmićivanja | Različitost | Ostalo |
|------------------------------------|--|-------------------------------|---------------|---------------------------------------|-------------|--------|
| Aerodrom Nikola Tesla a.d. Beograd | * | * | | | | |
| Energoprojekt holding a.d. Beograd | * | * | | | | |
| NIS a.d. Novi Sad | * | * | | | | |
| Sojaprotein a.d. Bečeј | * | | | | | |

Tabela: Presečni skup Direktivi 2014/95/EU i člana 29. Zakona o računovodstvu

U posmatranim kompanijama *Aerodrom Nikola Tesla a.d. Beograd*, *Energoprojekt holding a.d. Beograd*, *NIS a.d. Novi Sad*, *Sojaprotein a.d. Bečej*, nefinansijsko izveštavanje je delimično zastupljeno, jer osim Zakona o računovodstvu nema druge regulative koju bi kompanije primenile za ovu oblast osim samoinicijativno da primene Direktivu EU i međunarodne okvire nefinansijskog izveštavanja. U Godišnjim izveštajima o poslovanju, ovih kompanija postoje informacije o aktivnostima koje se tiču očuvanja i zaštite životne sredine, sigurnosti i zdravlja na radu, o društvenoj odgovornosti kompanije, takođe postoje izveštaji o održivom razvoju, a sve ove informacije kompanije objavljaju na dobrovoljnoj osnovi. NIS je prva kompanija u Republici Srbiji koja je objavila Izveštaj o održivom poslovanju, Izveštaj je pripemljen prema standardima Global Reporting Initiative (GRI) šest poslednjih godina.

Predlog je da kompanije u Republici Srbiji pristupe nefinansijskom izveštavanju jer nema regulative koja to ne dozvoljava. Obelodanjanje nefinansijskih informacija organizovati tokom poslovne godine kroz: procenu sadašnjeg stanja (due diligence – rizici, politike, procesi, materijalnost, kvalitet podataka), obraditi i interpretirati informacije kroz pisanje izveštaja o nefinansijskim informacijama.

5. DODATNA VREDNOST NEFINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA ZA KOMPANIJU

U stručnoj literaturi i relevantnoj praksi definisane su prednosti i koristi za kompaniju koja ima nefinansijsko izveštavanje:

- dugoročno planiranje i ulaganje,
- definisanje rizika, negativnih uticaja
- praćenje sopstvenog napretka i društvenog uticaja
- dvosmerna komunikacija sa okruženjem
- transparentnost i dr.

Izveštavanje o nefinansijskim informacijama o društvenoj odgovornosti, povećava transparentnost i uporedivost privrednih subjekata, međutim, međunarodnim okvirima za izveštavanje i Direktivom privredni subjekti i dalje zadržavaju pravo izveštavanja samo onih informacija koje im ne nanose štetu u poslovnom okruženju.

ZAKLJUČAK

Više od trećine kompanija na listi *Fortune Global 500* (GRI, 2015) objavljuje nefinansijske izveštaje, jer su prepoznale potencijal i važnost nefinansijskog izveštavanja.

Cilj Direktive 2014/95/EU je povećati transparentnost, identifikovati i smanjiti rizik poslovanja i ulaganja. Kompanije koje podležu ovoj Direktivi, trebalo bi da pruže odgovarajuće informacije u vezi s pitanjima koja se ističu kao ona koja bi najverovatnije mogla prouzrokovati ostvarenje osnovnih rizika kojima bi se izazvao ozbiljan učinak, zajedno s onima koji su se već ostvarili. (Direktiva 2014/95/EU tačka 8.)

Glavni cilj je da kompanije prihvate održivi razvoj i dopinesu promenama. Osigurati da se mala i srednja pravna lica postepeno upoznaju sa društveno odgovornim poslovanjem i nefinansijskim izveštavanjem. Iako nije zakonska obaveza, izveštavanje o nefinansijskim informacijama malim i srednjim privrednim subjektima može doneti dodatnu konkurenčku prednost, bolji pristup kapitalu i povećan nivo reputacije kod zaposlenih i drugih eksternih korisnika.

Rastući trend i obavezu nefinansijskog izveštavanja, uspešne kompanije u Republici Srbiji su uvrstile u svoju poslovnu strategiju na način da nefinansijsko izveštavanje prestaje da bude samo nabranje društveno odgovornih aspekata poslovanja, a sve više postaje kvantifikacija, analiza i izveštavanje materijalnih aspekata za kompanije i njihove akcionare.

Međunarodno priznati okvir za nefinansijsko izveštavanje *Global Reporting Initiative GRI*, odnosno smernice GRI G4 su usklađene s ostalim preporučenim okvirima nefinansijskog izveštavanja Evropske unije i smatraju se zlatnim standardom.

Nefinansijsko izveštavanje omogućuje uporedivost kompanija prema ekonomskim, ekološkim i društvenim kriterijumima.

LITERATURA

1. What do investors expect from non-financial reporting? <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/sustainability-reporting/tech-tp-wdir.pdf>
2. Directive 2014/95/EU <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CE-LEX%3A32014L0095> The EU Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm <http://fortune.com/>
3. GRI <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

4. Integrисано извеštавање. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
5. Правилник о листингу Београдске берзе а.д. Београд. http://www.belex.rs/files/regulativa/listing_avgust2016.pdf
6. <http://www.beg.aero/>
7. <http://www.energoprojekt-ng.rs/sr/>
8. <http://www.nis.eu/>
9. <http://www.sojaprotein.rs/>
10. Закон о рачуноводству „Слуžbeni гласник РС бр 62/2013“
11. Закон о ревизији „Слуžbeni гласник РС бр 62/2013“

ULOGA INTERNE REVIZIJE U NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU: OD UVERAVANJA DO KONSALTINGA

Prof. dr Jozefina Beke-Trivunac, ALFA BK Univerzitet, Beograd

APSTRAKT

Koncept održivosti poslovanja govori o uspešnosti organizacije da stvara vrednost na dugi rok. U procesu stvaranja vrednosti, pored finansijskih resursa, važno mesto zauzimaju i nefinansijski resursi. Relativni odnos između učinka ove dve vrste resursa menja se i pokazuje tendenciju rasta učinka nefinansijskih resursa. U tom smislu, prirodno se javlja i potreba za nefinansijskim informacijama i izveštavanjem o učincima nefinansijskih resursa. U ovom tekstu razmatraju se kompetencije interne revizije koje mogu da doprinesu kredibilitetu nefinansijskih izveštaja.

Ključne reči: Nefinansijsko izveštavanje; interna revizija; odbor;

1. UVOD

Sve do nedavno, nefinansijske informacije o organizaciji bile su veoma malo dostupne njenim eksternim interesnim stranama, posebno onim najstručnijim, kao što su analitičari tržišta i investitori. Zahtevi za učestalim razmatranjem i ocenom održivosti poslovanja na dugi rok, i održivog razvoja uopšte, doveli su do saznanja da finansijske informacije predstavljaju samo deo podataka o uspešnosti poslovanja organizacije. Odgovor na pitanje: "Da li je to poslovanje uspešno da dugi rok, odnosno, da li je održivo?" ukazuje na rizik kome je organizacija izložena (The Institute of Internal Auditors - Audit Executive Center, 2013).

Koncept održivog razvoja uobičajeno se definiše kao sposobnost zadovoljenja potreba sadašnjih generacija bez narušavanja mogućnosti budućih generacija da zadovolje svoje potrebe. Drugim rečima, kada se govori o održivom razvoju ima se u vidu cilj da se svima, tj. i sadašnjim i budućim generacijama, pruži kvalitetniji život. Ovaj koncept daje viziju prograša koji integriše neposredne i dugoročne ciljeve, lokalne i globalne aktivnosti i uzima u obzir društvena, ekonomski i pitanja životnog okruženja kao neodvojive i međuzavisne komponente prograša

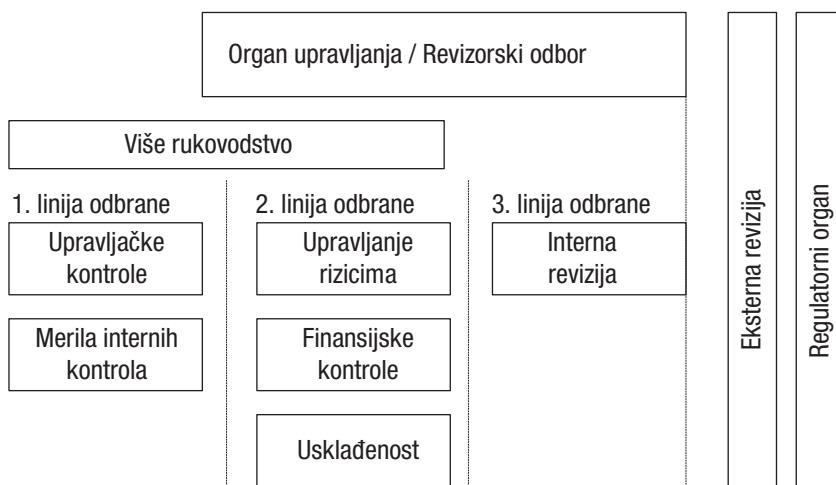
savremenog ljudskog društva. Međutim, nije dovoljno samo da organizacija posluje na održiv način, već je potrebno obezбедiti da sve interesne strane zaista znaju da se organizacijom upravlja na takav način. Posledično, to, kako i o čemu organizacija izveštava može predstavljati značajan strateški rizik.

Primeri nefinansijskog izveštavanja su: integrисано izveštавање, извеštавање о одрживости, извеštавање о корпоративној и друштвеној одговорности (CSR), извеštавање о животној средини, друштвеној одговорности и корпоративном управљању (ESG).

2. FUNKCIJA ODRŽIVOG RAZVOJA U PREDUZEĆU

Razmatranje pitanja o održivosti mora da započne na najvišem nivou u organizaciji, na nivou odbora. Odbor i rukovodstvo moraju takođe utvrditi koje su to informacije vezane za održivost poslovanja koje treba saopštavati javnosti, a na osnovu razmatranja interesovanja interesnih strana organizacije. Pored toga, oni treba da ustanove uloge i odgovornosti za nadziranje aktivnosti povezanih sa izveštavanjem o održivosti poslovanja, uključujući i izveštavanje o definiciji modela uveravanja. Za potrebe jasnog definisanja uloga različitih funkcija u organizaciji u procesu izveštavanja, ECIIA daje sledeći model tri linije odbrane:

Model "Tri linije odbrane"



Slika 1: Koncept korporativnog upravljanja po modelu "Tri linije odbrane"

Izvor: ECCIA, Non-financial reporting: Building trust with internal audit, ECIIA, 2015. Str. 8.

Prva linija odbrane je operativno rukovodstvo koje ima vlasništvo, odgovornost i obavezu polaganja računa za nefinansijsko izveštavanje.

Druga linija odbrane obuhvata finansijske kontrole, upravljanje rizicima, usklađenost i slične funkcije koje olakšavaju i prate primenu efektivnog procesa nefinansijskog izveštavanja od strane operativnog rukovodstva i pomaže poslovnim jedinicama u izveštavanju o relevantnim materijalnim informacijama „naviše“ i „naniže“ u okviru organizacije.

Treća linija odbrane je funkcija interne revizije koja pruža nezavisno uveravanje organima upravljanja i višem rukovodstvu. Što se tiče procesa nefinansijskog izveštavanja i obelodanjivanja, interna revizija može da pruža uveravanje da su rizici efektivno umanjeni i da su uspostavljene odgovarajuće kontrole.

Celovitost sistema korporativnog upravljanja zahteva i uspostavljanje organa upravljanja koji bi preuzeo odgovornost za nefinansijsko izveštavanje, pre svega:

- Nivo materijalnosti za potrebe nefinansijskog izveštavanja;
- Vrsta informacija koja se saopštava (na primer, strateške informacije);
- Usvajanje okvira za prikupljanje informacija (u saradnji sa drugom i trećom linijom odbrane);

Uloga svake od linija odbrane u procesu prikupljanja podataka po ovim oblastima može se ilustrovati na sledeći način:

| | Ekonomski oblast | Oblast očuvanja životne sredine | Društvena oblast |
|----------------|--|---|---|
| Linije odbrane | 1. Odgovorna je za prikupljanje podataka i primenu procedura za zaštitu od korupcije i mita. Nadzire ovaj proces i vrši potrebne korektivne radnje. | Odgovorna je za prikupljanje podataka iz oblasti zaštite životne sredine i definisanje ključnih pokazatelia poslovanja (KPI). | Odgovorna je za prikupljanje podataka iz oblasti društvenih odnosa. Nadzire ovaj proces i vrši potrebne korektivne radnje. |
| | 2. „Usklađenost“ razvija proces za prikupljanje podataka. Definiše format izveštavanja. Kontroliše ovaj proces i pomaže prvoj liniji odbrane. | „Zaštita“ definiše proces za prikupljanje odgovarajućih podataka. Definiše format i proces izveštavanja. Kontroliše ovaj proces i pomaže prvoj liniji odbrane. | „Ljudski resursi“ definišu proces prikupljanja podataka. Definišu format i proces izveštavanja. Kontroliše ovaj proces i pomaže prvoj liniji odbrane. |
| | 3. Pružanje uveravanja u efektivnosti organizacije u ocenjivanju i upravljanju rizicima i funkcionisanje sistema povezanih internih kontrola, uključujući i način na koji se odvija poslovanje na prvoj i drugoj liniji odbrane. | Pružanje uveravanja u efektivnosti organizacije u ocenjivanju i upravljanju rizicima i funkcionisanje sistema povezanih internih kontrola, uključujući i način na koji se odvija poslovanje na prvoj i drugoj liniji odbrane. | Pružanje uveravanja u efektivnosti organizacije u ocenjivanju i upravljanju rizicima i funkcionisanje sistema povezanih internih kontrola, uključujući način na koji se odvija poslovanje na prvoj i drugoj liniji odbrane. |

Izvor: ECCIA, Non-financial reporting: Building trust with internal audit, ECIIA, 2015. Str. 9.

3. POTREBA ZA UVERAVANJEM: INTERNI REVIZORI, EKSTERNI REVIZORI I DRUGI SPECIJALISTI

Uveravanje je nazavisna aktivnost koja ocenjuje tačnost i potpunost informacija, zajedno sa sistemom i procesima koji ih generišu, na sistematican način, korišćenjem standardizovanog okvira. ISAE 3000 definiše angažman uveravanja kao „angažman u kojem praktičari teže da pribave dovoljno odgovarajućih informacija radi izražavanja zaključka koji je dizajniran da istakne stepen poverenja ciljanih korisnika pored onih koji su odgovorna strana za predmetne informacije“ (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2013). Uveravanje u održivost pokušava da obuhvati uticaj organizacije na interesne strane, uglavnom u ekonomskoj i društvenoj oblasti i oblasti životne sredine. Stoga je cilj pružaoca usluga uveravanja u održivost da oceni da su sva materijalno značajna pitanja iz ovih oblasti u potpunosti uključena u nefinansijsko izveštavanje i da su društveni, ekonomski i ekološki rezultati i učinak pošteno i na uravnotežen način prikazani. Uveravanje gradi kredibilitet i kreira poverenje interesnih strana (AccountAbility, 2008).

U Izveštaju o istraživanju broj 86 „Budućnost uveravanja u održivost“ (Zadek & Raynard, 2004), navode se nekoliko kompetencija koje su neophodne za uveravanje.

- Kredibilitet / zastupljenost interesnih strana
- Opšte kompetencije za uveravanje, na pr. u proveravanju podataka, razumevanju uloge uveravanja i analiziranje sistema;
- Proces kompetencija, na pr. komunikacija sa interesnim stranama, utvrđivanje materijalnosti i ocenjivanje spremnosti organizacije da učestvuje u komunikaciji (da odgovori na zadatke)
- Kompetencije za supstancu/sadržaj o odgovarajućim društvenim, ekonomskim i industrijskim pitanjima;

Sasvim je jasno da izvršni rukovodioci i direktori imaju potrebu za periodičnim izveštavanjem o nefinansijskim informacijama. Međutim, nije uvek dovoljno jasno da li je potrebno obezbediti i uveravanje u tačnost, potpunost i blagovremenost tih informacija. Uobičajena praksa je da se za finansijsko izveštavanje zahteva nezavisno eksterno uveravanje. Kada su u pitanju nefinansijske informacije, zahtevi za nezavisnim eksternim uveravanjem su minimalni ili ih uopšte ni nema. Pored toga, stepen razvoja izveštavanja o održivosti, stepen uveravanja u pouzdanost i uverljivost ovih izveštaja, kao i sistemi internih kontrola koji su ugrađeni u procese prikupljanja podataka za ove izveštaje, u najvećem broju slučajeva, nisu toliko razvijeni kao što su to sistemi

i procesi povezani sa istorijskim podacima za potrebe finansijskog izveštavanja (Deloitte Development LLC, 2014).

Pravila koja se odnose na javno obelodanjivanje informacija razlikuju se od zemlje do zemlje. Tamo gde postoji potreba za pružanjem nezavisnog eksternog uveravanja, za pružanje te usluge najčešće se biraju eksterni revizori ili specijalisti za određenu oblast, na primer inženjeri, kada je u pitanju ocena izjava o funkcionisanju i delotvornosti kontrola iz oblasti zagađivanja prirodne sredine (The Institute of internal auditors, 2015).

Uveravanje nad nefinansijskim informacijama je oblast u razvoju, što daje mogućnost internim revizorima da svoje iskustvo u pružanju usluga uveravanja prošire i na ovu oblast. Interni revizori dobro poznaju poslovne procese i sisteme internih kontrola koji su ugrađeni u te poslovne procese i stoga se prirodno prepoznaje kao jedan od najefikasnijih i najefektivnijih pružalaca usluge uveravanja. Interna revizija je u jedinstvenoj poziciji da ima celovit pogled na organizaciju „odozgo“, a pri tom već pruža nezavisno uveravanje o efektivnosti i efikasnosti kontrola, upravljanja rizicima i upravljanju organizacijom, kao i o usklađenosti poslovnih procesa sa internom i eksternom regulativom.

Interni revizori imaju dve vrste kompetencija: za procese i za sadržinu. Interni revizori imaju odgovarajuće kompetencije za procese iz oblasti nefinansijskog izveštavanja, takve kao što su sposobnost komunikacije sa interesnim stranama, obimno znanje o tome kako se izvodi angažman uveravanja kao i znanje o Standardima profesionalne prakse interne revizije. Međutim, kada su u pitanju kompetencije za nefinansijsko izveštavanje, teško je očekivati od interne revizije da poseduje potrebne kompetencije. U nefinansijskom izveštavanju imamo pitanje ekologije, etička pitanja, neekonomска pitanja i ponekad makroekonomski pitanja. Nije moguće da interni revizor zna sve. Problem se rešava kreiranjem multidisciplinarnih timova stručnjaka iz organizacije i van nje. Ako ni jedno lice ponosa nema potreban spektar kometencija za pružanje usluga uveravanja u oblasti nefinansijskog izveštavanja, onda je potreba efektivna koordinacija različitih lica koja su uključena u proces uveranja.

4. ČETIRI VAŽNE ULOGE INTERNE REVIZIJE U NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU

Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju u mnogome zavisi od nivoa zrelosti nefinansijskog izveštavanje u samoj organizaciji. Interni revizori mogu pružati savetodavnu uslugu ili uslugu uveravanja, ili neku njihovu

kombinaciju. Ovo može obuhvatiti podršku rukovodstvu u razumevanju izbora najefektivnijeg sistema izveštavanja, pomoći u unapređenju ovih sistema ili pružanje uveravanja u sam sistem tako gde je on već dobro uspostavljen. Moguće različite uloge su:

| Faza razvoja funkcije u organizaciji | Zrelost funkcije održivosti | Fokus interne revizije |
|--------------------------------------|---|---|
| Faza liderstva | Održivost je integralni deo strategije kreiranja vrednosti. | Doprinos integrisanim uveravanju u održivost sa nezavisnim uveravanjem. |
| Faza punе zrelosti | Rizikom održivosti se upravlja, a regulatorni zahtevi se ispunjavaju. | Integracija održivost u proces ocenjivanja rizika i u planu revizije. |
| Faza uvođenja | Uskađivanje sa regulatornim zahtevima | Revizija „održivosti“ prepoznata je u Povelji interne revizije. |

Izvor: ECCIA, Non-financial reporting: Building trust with internal audit, ECIIA, 2015. Str. 10.

Dve osnovne funkcije koje obavlja interna revizija su funkcija uveravanja i funkcija konsaltinga, tj. savetodavna funkcija (The Institute of Internal Auditors, 2016a). Uveravanje se može pružiti ne samo u vezi objavljenih podataka, već i u vezi sa procesom koji proizvodi kvantitativne i kvalitativne podatke. Korišćenjem modela zasnovanog na riziku i uzimanjem u obzir interesa investitora (spoljnih interesnih strana) u nefinansijskim izveštajima, interna revizija može “duboko zaroniti” u detalje u cilju davanja uveravanja u takve informacije kao što je na npr. korišćenje, odlaganje i prodaja demontirane opreme (Radović, 2016). Uzimajući u obzir kontekst stalnih promena u okruženju, važno je pružiti uveravanja o mogućnosti organizacije da se prilagodi učestalim promenama i njenoj sposobnosti da odgovori na različite prilike i rizike.

Fokus na nefinansijsko izveštavanje preusmerava pažnju rukovodstva sa tradicionalnih, istorijskih performansi organizacije na buduće potencijalne rizike koji bi mogli da imaju značajan uticaj na organizaciju. Broj i raznovrsnost rizika nefinansijskog karaktera koji danas predstavljaju pretnju stalno raste. U tom smislu, poveravanjem funkcije uveravanja u nefinansijsko izveštavanje internoj reviziji opravdano je i činjenicom da su sve faze procesa uveravanja koje ona vrši u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije i da je sam proces revizije zasnovan na rizicima.

Kao savetnik ili učesnik u timovima za nefinansijsko izveštavanje, interna revizija može pomoći organizaciji da razume načine na koje može razviti sve bitne aspekte nefinansijskog izveštavanja, može davati preporuke koje se

odnose na doslednost i usklađenost informacija sa eksternim zahtevima, i što je najvažnije, pouzdanost izvora podataka. Pošto se mnoge organizacije fokusiraju na pouzdanost kontrola u finansijskom izveštavanju, ovo je prilika da se unaprede i one interne kontrole koje imaju za cilj istinitost podataka u nefinansijskom izveštavanju. Učešće u projektnim timovima s tim zadatkom predstavlja oblast gde interna revizija može biti od velike pomoći. Pri pružanju konsultantskih usluga, Interni revizori moraju obratiti pažnju na očuvanje organizacione nezavisnosti i ne smeju preuzimati uloge prve i druge linije odbrane u upravljanju rizicima i kontrolama koje se tiču nefinansijskog izveštavanja.

Interna revizija ima širok pogled na sisteme i procese, rizike i kontrole u organizaciji, što je pozicija koja joj daje mogućnost da doprinese nefinansijskom izveštavanju organizacije. Četiri ključne funkcije interne revizije kojima ona pruža podršku odboru u procesu nefinansijskog izveštavanja (The Institute of internal auditors, 2016b) obuhvataju:

- **Pokretač promene koja ima za cilj uvođenje integrisanog razmišljanja u organizaciji.** Proces nefinansijskog izveštavanja može da pomogne rukovodstvu pri donošenju strateških poslovnih odluka u realnom vremenu, posebno u kulturama koje su usvojile pristup „integrisanog razmišljanja“, prema kojem su ciljevi i strategije usaglašene širom organizacije. U svojoj ulozi pružaoca uveravanja o efektivnosti upravljanja organizacijom, upravljanja rizikom i kontrolama, interna revizija može se usmeriti na preporuke koje promovišu integrisano razmišljanje u organizaciji.
- **Učešće u projektnim timovima.** U cilju davanja smernica za primenu planova i performansi, kao što su pružanje preporuka koje upućuju na poboljšanje kontrolnog okruženja nad nefinansijskim podacima.
- **Pružanje uveravanja.** Interna revizija može obezbediti uveravanje u proces pripreme nefinansijskih izveštaja, kao i u procese koji proizvode podatke i informacije za potrebe nefinansijskog izveštavanja.
- **Partner eksternom revizorom.** Za pribavljanje usluga uveravanja nad nefinansijskim izveštajima mnoge organizacije angažuju eksterne revizorske kuće ili druge konsultante. Interna revizija može da bude partner eksternim revizorima kako bi se osiguralo da se angažmani uveravanja obavljaju na efikasan, pouzdan i troškovno opravdan način.

5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Globalizacija i međusobna zavisnost privreda različitih zemalja dostigle su danas nivo na kome su svetske finansije, ljudi i znanja neraskidivo povezani, što se jasno pokazalo tokom zadnje globalne finansijske krize. U tom periodu osetila se jaka potreba za promocijom finansijske stabilnosti i održivog razvoja putem boljeg povezivanja odluka o investiranju, korporativnog ponašanja i izveštavanja na globalnom nivou. U tom kontekstu pojavila se i potreba za izveštavanjem o nefinansijskim informacijama koje ukazuju na rizike kojima su organizacije izložene.

Nefinansijsko izveštavanje bavi se obelodanjivanjem kvantitativnih i kvalitativnih informacija koje prevazilaze okvir tradicionalnog finansijskog izveštavanja o aktivnostima organizacije. Ono treba da obuhvati sve značajne činjenice koje mogu da utiču na sposobnost organizacije da kreira vrednost na kratak, srednji i dugi rok i koje mogu imati uticaja na dostizanje strateških ciljeva organizacije. Činjenica da ono doprinosi povećanju transparentnosti poslovanja ima za posledicu unapređenje procesa odlučivanja kako od strane internih interesnih strana, tako i od strane investitora.

Uveravanje u nefinansijsko izveštavanje je oblast u razvoju koja se suočava sa brojnim izazovima. Jedna od osnovnih odlika ove vrste uveravanja je prospективan način razmišljanja, za razliku od uobičajenog, tradicionalnog, retrospektivnog, istorijskog pristupa. Sama usmerenost na budućnost ukazuje na veliku prisutnost rizika koje je potrebno razmatrati u procesu sticanja uveravanja. S obzirom da interna revizija već pruža nezavisno uveravanje u efektivnost i efikasnost sistema internih kontrola, upravljanje rizicima i upravljanje organizacijom, kao i u usklađenost poslovnih procesa sa internom i eksternom regulativom, interna revizija prirodno ima najbolje kompetencije i za pružanje uveravanja u nefinansijske izveštaje. Pored toga, interni revizori imaju odgovarajuće kompetencije za procese iz oblasti nefinansijskog izveštavanja, takve kao što su sposobnost komunikacije sa interesnim stranama i obimno znanje o tome kako se izvodi angažman uveravanja. Pri tome, treba imati u vidu da su nezavisnost i objektivnost internih revizora i interne revizije od ključnog značaja za pružaoca usluge uveravanja. Naravno, za oblasti za koje interni revizori nemaju dovoljno kompetenciju, uvek se mogu angažovati odgovarajući stručnjaci. Formiranje i koordinacija multidisciplinarnih timova takođe imaju veliki značaj u popunjavanju jaza u kompetencijama i izbegavanju dupliranja poslova.

LITERATURA

1. AccountAbility, AA1000 Assurance Standard 2008, AccountAbility UK – AccountAbility North America. Dostupno na www.accountability21.net.
2. Deloitte Development LLC, Integrated Reporting: Understanding Today's Environment, IIA Webinar Series, October 21, 2014.
3. ECCIA, Non-financial reporting: Building trust with internal audit, ECIIA, 2015.
4. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised*. International Federation of Accountants (IFAC).
5. Radović, Olivera, Prezentacija: Glavne sporedne stvari – Revizije nefinansijskih procesa u organizaciji, Okrugli sto Udruženja internih revizora Srbije i Fakulteta tehničkih nauka u Novom Sadu na temu: Uloga interne revizije i kontrolinga u nefinansijskom izveštavanju“, Novi Sad, 24.10.2016.
6. The Institute of Internal Auditors - Audit Executive Center, *Integrated reporting and the emerging role of internal auditing*, 2013. Dostupno na: www.theiia.org/cae.
7. The Institute of Internal Auditors, “Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije (Standardi)” – prevod, Udruženje internih revizora Srbije”, *Zbirka smernica interne revizije: MOPP * Stanovišta * Modeli*, Udruženje internih revizora Srbije, Beograd, 2016a.
8. The Institute of internal auditors, Beyond the numbers: the new world of non-financial reporting, *Tone at the top*, Issue 75, Decembar 2015.
9. The Institute of internal auditors, *Više od brojeva – Uloga interne revizije u nefinansijskom izveštavanju* (Prevod IIA Srbija), Udruženje internih revizora Srbije, 2016b.
10. Zadek, S., & Raynard, P. (2004). *Research Report No. 86: The future of sustainability assurance*. London: The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

O OKRUGLOM STOLU: ULOGA INTERNE REVIZIJE I KONTROLINGA U NEFINANSIJSKOM IZVEŠTAVANJU

Okrugli sto pod nazivom: „Uloga interne revizije i kontrolinga u nefinansijskom izveštavanju“ koji je održan 14.10.2016. g. u Svečanoj Sali Fakulteta tehničkih nauka zajednički su organizovali Udruženje internih revizora Srbije i Fakultet tehničkih nauka u Novom Sadu.

Ovaj okrugli sto imao je tri cilja. Prvi cilj je da upozna interne revizore sa materijom nefinansijskog izveštavanja, kako bi se pravovremeno priprimili za reviziju zadataka te funkcije u organizaciji. Drugi cilj bio je da se skrene pažnju akademskoj javnosti na značaj oblasti nefinansijskog izveštavanja. Treći cilj ovog skupa je da se podstakne povezivanje praktičara i teoretičara u ovoj oblasti koja je zbog svoje raznovrsnosti i obilja pitanja koja obuhvata veoma pogodna za povezivanje teorije i prakse.

Programski odbor ovog skupa činili su: Prof. dr Rade Doroslovački, prof. dr Jozefina Beke-Trivunac, prof. dr Branislav Nerandžić, prof. dr Veselin Perović, doc. dr Ranko Bojanić, Mira Vuković, Olivera Radović i dr Emil Živkov.

Skup je otvorio Prof. dr Rade Doroslovački, Dekan Fakulteta tehničkih nauka u Novom Sadu.

Predavači na ovom skupu bili su članovi UIRS, profesori sa Fakulteta tehničkih nauka i stručnjaci i privrede koji se neposredno bave nefinansijskim izveštavanjem.

1. Mr Ivan Dolamić, Findomestic banka BNP Paribas Group. Tema: „Globalno priznati okviri nefinansijskog izveštavanja (EMAS, GRI, IIRC), regulativa u Evropskoj Uniji (Direktiva 2014/95/EU) i regulativa u Srbiji“
2. Prof. dr Veselin Perović, prof. dr Branislav Nerandžić i doc. dr Ranko Bojanić, Fakultet tehničkih nauka u Novom Sadu. Tema: „Dileme i izazovi nefinansijskog izveštavanja - *prikaz empirijskog istraživanja sprovedenog u Hrvatskoj*“
3. Nenad Stojković, NIS, Menadžer održivog razvoja u Sektoru za društveno odgovorno poslovanje. Tema: „Izveštaj o održivom razvoju – koristi i izazovi“;

4. Olivera Radović, JP Elektromreža Srbije, Rukovodilac samostalnog odelenja interne revizije. Tema: „Glavne sporedne stvari – revizije nefinansijskih procesa u organizaciji“;
5. dr Emil Živkov, JP Transnafta, Interni revizor. Tema: „Interni i eksterni aspekti nefinansijskog izveštavanja na primeru javnog preduzeća sa stanovišta internog revizora“
6. Prof. dr Aleksandar Prnjat, ALFA BK Univerzitet. Tema: „Etički aspekti nefinansijskog izveštavanja“



Predavači: Dr Emil Živkov, dr Branislav Nerandžić, Olivera Radović, dr Aleksandar Prnjat, Nenad Stojković, mr Ivan Dolamić i dr Jozefina Beke-Trivunac.



Skup je bio veoma dobro posećen od strane učesnika koji su aktivno učestvovali u diskusiji.

| | |
|---|---|
|  УИРС Удружење интерних ревизора Србије |  |
| <p>O Udruženju internih revizora Srbije (UIRS) / (IIA Srbija)</p> <p>Jedan od osnovnih zadataka Udruženja internih revizora Srbije (IIA Srbija) je da pomaže internim revizorima u privatnom i javnom sektoru, čineći im dostupnim najsavremenija znanja iz oblasti kojom se bave i pružajući im mogućnost povezivanja sa svojim kolegama u međunarodnom okruženju. Posebna pažnja posvećuje se podsticanju članova da svojim dobrovoljnim radom u okviru Udruženja razvijaju svoje profesionalne sposobnosti i koriste mogućnosti za razmenu iskustava sa drugim članovima.</p> <p>Udruženje internih revizora Srbije (UIRS) punopravni je član globalnog Instituta internih revizora (IIA) i član je Evropske konfederacije instituta internih revizora (ECIIA). Osnovano je 2008. godine sa ciljem promocije i unapređenja profesije interne revizije u Srbiji.</p> | <p>O Fakultetu tehničkih nauka u Novom Sadu</p> <p>Fakultet tehničkih nauka osnovan je 1960. godine. Od tada pa do danas akreditovano je oko 90 studijskih programa, svih nivoa studija (osnovne, master, specijalističke i doktorske). Trenutno Fakultet broji oko 14.000 studenata i 500 profesora, i najveći je fakultet u Srbiji sa 13 „malih“ fakulteta u svom sastavu. Na Fakultetu se interna revizija izučava kroz sedam predmeta, na osnovnim akademskim studijama, specijalističkim strukovnim studijama, master akademskim studijama i doktorskim studijama.</p> <p>Delatnost fakulteta ogleda se kroz sledeća naučna, odnosno umetnička polja: tehničko-tehnološke, prirodnno-matematičke, društveno-humanističke i interdisciplinarnе nauke. U skladu sa onim što se ovde uči, sa brojnim mogućnostima i visokim procentom uspešnih studenata, koji su u profesionalni život krenuli upravo odavde, vizija FTN-a glasi: OSTVARENJE VISOKOG MESTA U DRUŠTVU NAJBOLJIH.</p> |

CIP – Каталогизација у публикацији
Библиотека Матице српске, Нови Сад

657.6 (082)

Uloga interne revizije i kontrolinga u nefinansijskom izveštavanju
[Elektronski izvor] : zbornik radova / urednici Jozefina Beke-Trivunac,
Branislav Nerandžić, Aleksandar Prnjat. - Novi Sad : Fakultet tehničkih
nauka ; Beograd : Udruženje internih revizora Srbije, 2017 (Novi Sad :
Grid). - 1 elektronski optički disk (CD-ROM) : tekst, slika ; 12 cm

Nasl. sa naslovnog ekrana. - Bibliografija uz svaki rad

ISBN 978-86-7892-913-7

а) Предузећа - Интерна ревизија - Зборници

COBISS.SR-ID 313118983



ИУРС
Удружење интерних ревизора Србије

