

---

## IZVEŠTAVANJE O ZAGAĐENJU ŽIVOTNE SREDINE: PRAKSA VELIKIH ZAGAĐIVAČA I PREDUZEĆA U NOVOM SADU

---

Slavica Stevanović<sup>1</sup>

### **Apstrakt**

*Izveštavanje o uticaju poslovnih aktivnosti preduzeća na zagađenje životne sredine je zahtev koji se u savremenim uslovima poslovanja nameće društveno odgovornim preduzećima. Informacije o vrsti i nivou zagađenja, troškovima i ulaganjima koji se odnose na životnu sredinu su relevantne za ocenu angažovanja preduzeća u cilju minimiziranja štetnog uticaja na životnu sredinu. Izveštavanje kao deo sistema upravljanja životnom sredinom može biti zasnovano na regulatornoj ili dobrovoljnoj osnovi. Informacije koje se odnose na zagađenje i zaštitu životne sredine se mogu obelodanjivati u formi posebnog izveštaja o zaštiti životne sredine ili u okviru već postojećih izveštaja preduzeća. Izveštaj o održivom razvoju je jedan od instrumenata informisanja interesnih grupa o aktivnostima i rizicima koji se odnose na zagađenje i zaštitu životnu sredinu. Preduzeća mogu u okviru godišnjih izveštaja o poslovanju objavljivati informacije o troškovima i ulaganjima u cilju zaštite životne sredine, što je za određene grupe preduzeća zakonski regulisano. Nefinansijska obelodanjivanja koja se između ostalog odnose i na rizike negativnih uticaja na životnu sredinu mogu biti sastavni deo napomena uz finansijske izveštaje.*

*Cilj rada je analiza prakse izveštavanja o zagađenju životne sredine odabrane grupe preduzeća koja posluju na teritoriji Novog Sada. Analiza je zasnovana na primeni koncepta „zagađivač plaća“ uvažavajući i podsticajni karakter principa. Zagađivači treba da plate za narušavanje kvaliteta životne sredine, ali i da svoje aktivnosti usmere ka zaštiti životne sredine. Istraživanjem se nastoji utvrditi da li i koje finansijske i nefinansijske informacije o zagađenju*

---

<sup>1</sup> dr Slavica Stevanović, naučni saradnik, Institut ekonomskih nauka, Beograd, slavica.stevanovic@ien.bg.ac.rs.

*životne sredine preduzeća obelodanjuju i u kojoj formi. Poseban cilj rada se odnosi na identifikovanje i utvrđivanje iznosa naknada koje preduzeća plaćaju za zagađenje, kako bi se ocenilo u kojoj meri izdaci na ime naknada terete prihode zagađivača. Predmet istraživanja čini grupe preduzeća čija postrojenja predstavljaju izvore zagađenja životne sredine na teritoriji Novog Sada kao i odabrana preduzeća sa drugih lokalnih samouprava, koja pripadaju velikim zagađivačima. Zagađivači se nalaze u nacionalnom i lokalnom registru izvora zagađivanja i u obavezi su da informacije o zagađenju dostavljaju nadležnim institucijama. Finansijske i nefinansijske informacije o zagađenju mogu biti od koristi i ostalim stakeholderima preduzeća u procesu donošenja odluka. Metodologija istraživanja obuhvata kvalitativne i kvantitativne metode koje su primerene cilju i predmetu istraživanja. Analiza sadržaja zasnovana na pregledu postojećih istraživanja o izveštavanju o zagađenju životne sredine i analizi prakse izveštavanja odabranih preduzeća je praćena finansijskom analizom.*

**Ključne reči:** *izveštavanje, princip „zagađivač plaća”, preduzeća zagađivači, Novi Sad*

## **UVOD**

Sastavljanje i obelodanjivanje finansijskih i poslovnih izveštaja je deo poslovne politike preduzeća, dok je ekološko izveštavanje deo ekološke politike preduzeća. Ekološko izveštavanje podrazumeva izveštavanje o uticajima na životnu sredinu, troškovima materijala i energije, troškovima naknada za zagađenje, investicijama u cilju sprečavanja, odnosno minimiziranja negativnih uticaja na životnu sredinu, vrstama štetnih emisija i otpada koje su rezultat aktivnosti preduzeća i sl. Informacije o eko-efikasnosti dopunjuju finansijske izveštaje kako bi se doprinelo poboljšanju kvaliteta donošenja odluka stakeholdera (UN, 2004). Stakeholderi na osnovu izveštaja i vrste informacija koje preduzeća objavljuju mogu oceniti odnos preduzeća zagađivača prema primeni principa „zagađivač plaća”.

Zakon o zaštiti životne sredine<sup>2</sup> definiše načela kojih bi pravna i fizička lica trebalo da se pridržavaju u vezi zaštite životne sredine. Definisana načela, među kojima je i načelo „zagađivač plaća”, usmeravaju i obavezuju pravna i fizička lica da sve

---

<sup>2</sup> Sl. glasnik RS, br. 135/2004, 36/2009, 36/2009 - dr. zakon, 72/2009 - dr. zakon, 43/2011 - odluka US i 14/2016

aktivnosti koje sprovode treba da budu u cilju očuvanja životne sredine. U pitanju je jedno od osnovnih načela u oblasti životne sredine koje je prvobitno formulisano i usvojeno u OECD zemljama (EEA, 2006), a zatim prihvaćeno u Evropskoj uniji (2004) usvajanjem 2004/35/CE direktive koja se odnosi na odgovornost u pogledu sprečavanja i otklanjanja štete po životnu sredinu.

Načelo „zagađivač plaća” podrazumeva da zagađivač plaća naknadu za zagađivanje životne sredine kada svojim aktivnostima prouzrokuje ili može prouzrokovati opterećenje životne sredine. Ukoliko troškove koji nastaju po osnovu zagađenja životne sredine ne snose zagađivači, štetu snosi društvo u celini. Društvena zajednica vrši pritisak na kompanije da ispunjavaju svoje zakonske obaveze u vezi sa zaštitom životne sredine, jer u suprotnom troškovi otklanjanja šteta nastalih po osnovu zagađenja padaju na teret celog društva, što je suprotno načelu „zagađivač plaća” (Škarić-Jovanović, 2013). U interesu je i preduzeća zagađivača transparentno izveštavanje i objavljivanje finansijskih i nefinansijskih informacija o zagađenju životne sredine.

Primena principa „zagađivač plaća” izgleda jednostavna i logična, ali ju je najteže realizovati čak i u razvijenim zemljama. Razlog tome jeste činjenica da efektivna primena principa podrazumeva postojanje mehanizama efektivne kontrole, ispunjenje određenih ekonomskih i socijalnih pretpostavki, ali i nepostojanje političkog uticaja, što je u praksi teško ostvarivo (Popović et al., 2013). Krstić i Milenković-Kerković (2017) istraživanju primene principa „zagađivač plaća” pristupaju sa aspekta komparativne analize evropskog i zakonodavstva Srbije u oblasti upravljanja otpadom, analizirajući posebno stepen primene važeće regulative. Jovičić i Hanić (2016) u okviru uporedne analize sistema finansiranja u oblasti životne sredine u Srbiji i u Češkoj Republici analiziraju ekološke poreze i naknade u pomenutim zemljama i uočavaju glavne prednosti češkog sistema finansiranja u oblasti životne sredine, razmatrajući mogućnosti njihovog implementiranja u Srbiji.

Sistem integrisanog finansijskog izveštavanja koji podrazumeva i izveštavanje o održivom razvoju je u procesu razvoja u Srbiji. Iako u praksi nije široko zastupljeno, izveštavanje o održivom razvoju je predmet istraživanja u naučnim i stručnim studijama i publikacijama domaćih autora. Sekerez (2016) u svom radu koji se odnosi na regulatorni okvir i kvalitet izveštavanja o održivom razvoju ima za cilj da istraži uticaj povećanih zakonskih zahteva, harmonizacije pravila izveštavanja i usaglašavanja računovodstvene regulative sa konceptom održivog razvoja na

kvalitet i uporedivost objavljenih izveštaja o održivosti poslovanja. Analiziranje prakse izveštavanja o održivom razvoju je vršeno i za kompanije koje su uključene u obračun indeksa Belex 15. Istraživanje je izvršeno u cilju sagledavanja karakteristika, ograničenja i perspektiva izveštavanja o održivom razvoju u Republici Srbiji (Knežević et al., 2017). S obzirom da je transparentnost relevantnih informacija u finansijskim izveštajima često problematična kod preduzeća u Srbiji, Stevanović et al. (2014) su analizirali praksu obelodanjivanja informacija o zaštiti životne sredine preduzeća zagađivača u Srbiji, sa posebnim fokusom na postojeće finansijske izveštaje preduzeća.

Finansijsko izveštavanje je analizirano i sa aspekta ulaganja u zaštitu životne sredine (Škarić-Jovanović, 2013). Analiza makro i mikro konteksta izveštavanja o životnoj sredini je sprovedena u cilju identifikovanja vrsta informacija o životnoj sredini koje su dostupne na nacionalnom nivou (Stevanović et al., 2016). Uvažavajući činjenicu da zbog promena u poslovnom okruženju upravljanje zaštitom životne sredine sve više dobija na značaju u poslednje tri decenije, preduzeća koriste nove alate ekološkog menadžmenta, među kojima su svakako ekološko računovodstvo i revizija (Jovanović, Ljubisavljević, 2017). Da bi se stejkholderi preduzeća mogli osloniti na informacije o održivom razvoju, relevantno je sprovesti ekološku reviziju u cilju nezavisne verifikacije izveštaja.

## **IZVEŠTAVANJE O ZAGAĐENJU ŽIVOTNE SREDINE**

Potreba za prezentacijom i objavljivanjem informacija u vezi sa upravljanjem zaštitom životne sredine je realnost preduzeća koja posluju u savremenom okruženju. Korporativna održivost podrazumeva poslovanje koje na dugi rok uvažava ekonomske, ali i socijalne i ekološke posledice procesa poslovanja i performansi kompanije (Škarić-Jovanović, 2013). Izveštavanje preduzeća o zagađenju životne sredine po principu „zagađivač plaća” se može analizirati na relaciji preduzeće – nadležne državne institucije, ali i sa aspekta izveštavanja šire javnosti. Stejkholderi preduzeća mogu oceniti ekološku odgovornost preduzeća na osnovu javno dostupnih izveštaja o zaštiti životne sredine.

Informacije koje se odnose na zagađenje i zaštitu životne sredine se mogu obelodanjivati u okviru postojećih finansijskih i nefinansijskih izveštaja preduzeća ili u formi posebnog izveštaja o zaštiti životne sredine. Širenje informacionih zahteva stejkholdera preduzeća o uticaju poslovnih aktivnosti na zaštitu životne

sredine i potreba za dodatnim informacijama o održivom razvoju, doveli su do pojave novih izveštaja.

Sistem finansijskog izveštavanja zasnovan na međunarodnim računovodstvenim i standardima finansijskog izveštavanja ne može u potpunosti da odgovori na zahteve međunarodne regulative u sistemu zaštite životne sredine. Jedan od ciljeva finansijskog izveštavanja jeste obezbeđivanje informacija o resursima preduzeća i informacija koliko efikasno i efektivno rukovodstvo vrši svoja ovlašćenja i zaduženja u vezi sa korišćenjem resursa preduzeća (IASB, 2010a).

Osim obavezujućih izveštaja (IASB, 2009) preduzeća mogu prezentovati i druge izveštaje koji ne moraju biti sastavljeni u skladu sa zahtevima međunarodnih računovodstvenih standarda. Jedan od izveštaja koji su van MRS/MSFI delokruga je izveštaj o zaštiti životne sredine (*Environmental Reports*). U pitanju je izveštaj koji se najčešće sastavlja od strane preduzeća u kojima su faktori zaštite životne sredine izuzetno značajni zbog prirode delatnosti u okviru kojih posluju (Stevanović et al., 2016). Izveštaj pod nazivom Komentari menadžmenta je opisnog karaktera i može da sadrži dodatna pojašnjenja informacija koje su već prikazane u finansijskim izveštajima, kao i dodatne kvalitativne informacije koje između ostalog obuhvataju i informacije o zaštiti životne sredine (IASB, 2010b).

Prema MRS/MSFI zahtevima, nedostatak materijalnosti većine efekata koji proizilaze iz interakcije preduzeća sa životnom sredinom je razlog njihovog neobelodanjivanja (Sekerez, 2016). Međunarodna federacija računovođa (engl. *The International Federation of Accountants – IFAC*) podržavajući Međunarodni integrisani savet za izveštavanje (engl. *International Integrated Reporting Council - IIRC*) i implementaciju okvira međunarodnog integrisanog izveštavanja (engl. *Integrated Reporting - IR*) razmatra integrisano izveštavanje kao način za postizanje sveobuhvatnog sistema korporativnog izveštavanja preduzeća (IFAC, 2017).

Nefinansijska obelodanjivanja koja se između ostalog odnose i na rizike negativnih uticaja na životnu sredinu mogu biti sastavni deo napomena uz finansijske izveštaje (u daljem tekstu Napomena). Ciljevi i politike za upravljanje finansijskim rizikom su navedeni kao primer nefinansijskih obelodanjivanja (IASB, 2009). Sekerez (2016) ističe da u okviru finansijskih rizika treba da budu i obelodanjeni rizici negativnih uticaja na životnu sredinu. Na taj način se poboljšava

komunikacija sa stejkholderima preduzeća i omogućava kvalitetnije informisanje o ključnim rizicima koji se odnose na životnu sredinu.

Preduzeća mogu u okviru godišnjih izveštaja o poslovanju objavljivati informacije o troškovima i ulaganjima u cilju zaštite životne sredine. Sastavljanje Izveštaja o poslovanju kao dela finansijsko-izveštajnog instrumentarija je u skladu sa zahtevima EU direktiva (EEC, 1978). Pored pregleda i ocene finansijskog položaja i finansijskih i poslovnih performansi preduzeća, izveštaj o poslovanju sadrži opis relevantnih rizika i neizvesnosti, razvojne ciljeve i strategije, kao i predviđanja menadžmenta.

Velike EU kompanije od javnog interesa sa više od 500 zaposlenih su u obavezi da obelodanjuju informacije o načinu na koji posluju i upravljaju socijalnim i ekološkim izazovima (EU, 2013). Direktivom EU (2013) u delu koji se odnosi na sadržaj izveštaja o poslovanju, ističe se da izveštaj treba da pruži informacije o verovatnom budućem razvoju, aktivnostima u oblasti istraživanja i razvoja, otkupu sopstvenih akcija i udela, postojanju ogranaka, korišćenju finansijskih instrumenata, upravljanju finansijskim rizikom, korporativnom upravljanju. Radi boljeg sagledavanja razvoja, performansi i položaja preduzeća, izveštaj treba da sadrži nefinansijske informacije, uključujući informacije koje se odnose na pitanja zaštite životne sredine. Zahtevi navedene direktive su dopunjeni direktivom 2014/95/EU koja je dodatno usmerena na unapređenje izveštavanja o nefinansijskim informacijama (EU, 2014).

Menadžment preduzeća u Srbiji priprema i sastavlja Izveštaj o poslovanju u skladu sa poslovnom politikom preduzeća ili u skladu sa obavezom koju nameće zakonska regulativa. Zakon o tržištu kapitala<sup>3</sup> javnim društvima nameće obavezu sastavljanja i objavljivanja godišnjeg izveštaja o poslovanju, dok su prema istom zakonu javna društva čijim se hartijama od vrednosti trguje na regulisanom tržištu obavezna da sastave i objave polugodišnje i kvartalne izveštaje o poslovanju. Prema Zakonu o računovodstvu<sup>4</sup>, osim javnih društava, odnosno društava koja se pripremaju da postanu javna, velika preduzeća su dužna da sastavljaju godišnji izveštaj o poslovanju.

---

<sup>3</sup> Sl. glasnik RS, br. 31/2011, 112/2015 i 108/2016

<sup>4</sup> Sl. glasnik RS, br. 62/2013

Redovni finansijski izvještaji preduzeća ne mogu zadovoljiti sve informacione potrebe i zahteve stejkholdera. Informacije koje su relevantne za odlučivanje u savremenim uslovima poslovanja se odnose i na strategiju, korporativno upravljanje, upravljanje rizicima, ljudske resurse, pitanja održivosti, ekološka i socijalna pitanja. Većina ovih informacija može se pružiti unapređenjem organizacionog izvještavanja. Postoji nekoliko okvira, standarda i principa koji pokrivaju i ekološko izvještavanje. U pitanju je je izvještavanje o korporativnoj društvenoj odgovornosti (engl. *Corporate Social Responsibility - CSR*), ESG (engl. *Environmental, Social, and Governance*) izvještavanje, izvještavanje o održivosti i integrisano izvještavanje (IFAC, 2017). Društveno odgovorno poslovanje je koncept pomoću kojeg preduzeća povezuju odgovornost prema stejkholderima i izazove vezane za životnu sredinu sa finansijskim uspehom, i to na dobrovoljnoj osnovi. KPMG (2017) istraživanja globalnih trendova korporativne odgovornosti (engl. *Corporate Responsibility – CR*) pokazuju da je evropski prosek CR izvještavanja za N100 (100 najvećih kompanija iz 45 zemalja) na nivou od 75%, dok je procenat CR izvještavanja od strane najvećih svetskih kompanija G250 (250 najvećih kompanija u *Fortune Global 500*) čak 93%.

Izveštaji koji sadrže informacije o zagađenju i zaštiti životne sredine mogu nositi različite nazive kao što su izveštaj o korporativnoj odgovornosti, izveštaj o zaštiti životne sredine, izveštaj o održivom poslovanju i sl. Izveštaj o održivom razvoju je jedan od instrumenata informisanja stejkholdera o aktivnostima i rizicima koji se odnose na zagađenje i zaštitu životnu sredinu. Poznate svetske kompanije izrađuju i obelodanjuju izveštaje o održivom razvoju u skladu sa standardima Globalne inicijative za izvještavanje (engl. *Global Reporting Initiative - GRI*). GRI je međunarodna nezavisna organizacije koja je osnovana u cilju identifikovanja pravih indikatora održivosti poslovanja preduzeća, uporedivosti i standardizacije izvještavanja, a GRI metodologija se koristi u cilju priprema standardizovanih i sveobuhvatnih izveštaja o društvenoj odgovornosti kompanija (GRI, 1997). Osnovni zahtevi izvještavanja su unapređeni objavljivanjem G4 smernica za izradu Izveštaja o održivom razvoju (GRI, 2013). Globalno prihvaćen okvir izvještavanja o održivosti koji mogu koristiti sve organizacije bez obzira na veličinu, sektor ili lokaciju, što omogućava sveobuhvatan pristup upravljanju ekološkim, socijalnim i ekonomskim performansama.

Uputstvo UN (2004) za sastavljače i korisnike indikatora eko efikasnosti predstavlja konceptualni okvir za izvještavanje o eko efikasnosti i posmatra se kao dopuna postojećim smernicama za izvještavanje o održivosti. Uputstvo je

zasnovano na zahtevima konceptualnog okvira koji izdaje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde, pri čemu je izvršeno prilagođavanje izveštavanju o eko-performansama u odnosu na finansijske performanse preduzeća.

## **IZVEŠTAVANJE O NAKNADAMA ZA ZAGAĐENJE ŽIVOTNE SREDINE**

Zakonska obaveza zagađivača je preduzimanje mera zaštite životne sredine prilikom obavljanja svojih aktivnosti i u skladu sa tim zagađivači snose ukupne troškove mera za sprečavanje i smanjivanje zagađivanja koji uključuju troškove rizika po životnu sredinu i troškove uklanjanja štete nanete životnoj sredini (Zakon o zaštiti životne sredine). Zagađivači plaćaju naknadu za zagađivanje životne sredine kada svojim aktivnostima prouzrokuju ili mogu prouzrokovati opterećenje životne sredine.

Problem zagađenja životne sredine je moguće rešiti i tzv. korektivnim porezima koji mogu imati pozitivne uticaje na smanjenje zagađenja (Drašković, 2012). Naknada za zagađivanje životne sredine je tipičan primer ekološkog poreza, a sam način utvrđivanja, odnosno novčani iznos po količini zagađenja, u celini odgovara svrsi njenog uvođenja (Bisić, 2011). Naknade čine deo ekoloških poreza ukoliko se sredstva prikupljena po tom osnovu koriste namenski za zaštitu i unapređenje životne sredine. Drašković (2012) naglašava da treba razlikovati poreska fiskalna zahvatanja i akcize kao oblike prikupljanja poreskih prihoda za formiranje budžetskih prihoda u odnosu na naknade za korišćenje prirodnih dobara, odnosno životne sredine. S obzirom na sličnosti između ekoloških poreza i naknada i otežano razgraničenje između ovih kategorija, u Evropskoj uniji se koristi termin ekološke dažbine koje obuhvataju i ekološke poreze i naknade. Korišćenjem termina ekološke dažbine delimično se želi izbeći loš publicitet i otpor koji postoji kod obveznika plaćanja poreza (EEA, 2016).

Naknade kao ekonomski instrument zaštite životne sredine, imaju za cilj promovisanje smanjenja opterećenja životne sredine korišćenjem principa „zagađivač plaća”. Na ovaj način se omogućava bar delimično uključivanje rashoda po osnovu štete nanete životnoj sredini u troškove proizvodnje (Agencija za zaštitu životne sredine, 2016). Sa druge strane, primenom načela „zagađivač plaća”, „korisnik plaća” i načela „odgovornosti” vrši se finansiranje zaštite životne sredine. Naknada za zagađivanje životne sredine se određuje na osnovu vrste i količine emisija pojedinačnih izvora zagađivanja, otpada i štetnih materija u sirovini, poluproizvodu ili proizvodu (Zakon o zaštiti životne sredine). Emisije



pojedinačnih izvora zagađivanja, proizvedeni ili odloženi otpad, supstance koje oštećuju ozonski omotač, plastične polietilenske kese su osnov za obračun naknada za zagađenje po principu „zagađivač plaća”.

Obračunavanje naknada za zagađenje se vrši na osnovu podataka koje zagađivači dostavljaju putem zvaničnih izveštaja nadležnim institucijama. Podaci o generisanom otpadu i zagađujućim materijama emitovanim u vazduh, vodu i tlo zagađivači dostavljaju za potrebe sastavljanja nacionalnog i lokalnih registara izvora zagađivanja (Pravilnik o metodologiji za izradu nacionalnog i lokalnog registra izvora zagađivanja, kao i metodologiji za vrste, načine i rokove prikupljanja podataka<sup>5</sup>). Za preduzeća koja uzrokuju zagađenje životne sredine, a koja nisu dostavila podatke za registar zagađivanja u propisanom roku, obračun naknade se vrši na osnovu izveštaja inspekcije (Uredba o vrstama zagađivanja, kriterijumima za obračun naknade za zagađivanje životne sredine i obveznicima, visini i načinu obračunavanja i plaćanja naknade<sup>6</sup>). Novčani iznos koji obveznici plaćaju na ime unapređenja i zaštite životne sredine definiše naknadu koju zagađivači plaćaju lokalnim samoupravama. Osnov i visina naknada su definisani odlukom lokalne samouprave i Uredbom o kriterijumima za utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine i najvišeg iznosa naknade<sup>7</sup>.

Statistički prikazi OECD-a i Evropske unije, prihode od ekoloških naknada i ekoloških poreza iskazuju zbirno (Stojanović, 2017). Zavod za statistiku Republike Srbije<sup>8</sup> obelodanjuje informacije o četiri vrste poreza u oblasti životne sredine. U pitanju su ekonomski instrumenti za kontrolu zagađenja i upravljanje prirodnim resurcima koji mogu usmeravati ponašanje pravnih lica koja utiču na kvalitet životne sredine. Energetski porezi koji obuhvataju poreze na energetsku proizvodnju i na energetske proizvode, zatim porezi u oblasti saobraćaja, porezi na zagađenje i porezi na korišćenje prirodnih resursa predstavljaju prihode koji čine deo republičkog, pokrajinskog i/ili budžeta jedinica lokalnih samouprava.

Prema važećem kontnom okviru (Antić et al., 2010), troškovi za zaštitu životne sredine mogu biti evidentirani kao ostali nepomenuti rashodi u okviru grupe Ostali

---

<sup>5</sup> Sl. glasnik RS, br. 91/2010, 10/2013, 98/2016

<sup>6</sup> Sl. glasnik RS, br. 113/2005, 6/2007, 8/2010, 102/2010 (pogledaj i čl. 11), 15/2012, 91/2012, 25/2015 - drugi propis i 44/2016 - drugi propis

<sup>7</sup> Sl. Glasnik RS, br. 111/2009

<sup>8</sup> <http://data.stat.gov.rs/?caller=Sddb>

rashodi. Naknada za korišćenje voda, ostale posebne naknade, lokalne komunalne takse, naknada za upravljanje otpadom kod proizvođača računara i sl. su primeri troškova koji se evidentiraju kao troškovi poreza u okviru nematerijalnih troškova. Lokalne takse mogu biti evidentirane i kao ostali nematerijalni troškovi ukoliko kontnim planom preduzeća nije predviđen poseban račun. Troškovi ostalih usluga u okviru troškova proizvodnih usluga uključuju komunalne usluge, naknade za korišćenje auto puta i dr.

## **PRAKSA IZVEŠTAVANJA O ZAGAĐENJU I ZAŠTITI ŽIVOTNE SREDINE ODABRANIH PREDUZEĆA**

### **Metodologija istraživanja i podaci**

Politika izveštavanja o zagađenju i zaštiti životne sredine odabranih preduzeća je analizirana sa aspekta načina izveštavanja o zaštiti životne sredine, transparentnosti informacija o zagađenju i zaštiti životne sredine u okviru redovnih finansijskih izveštaja, odnosno napomena uz finansijske izveštaje i izveštaja o poslovanju. Poseban fokus je dat na analizu prakse obelodanjivanja informacija o troškovima na ime naknada koje se obračunavaju u skladu sa principom „zagađivač plaća“. Iako je izveštavanje o zaštiti životne sredine i održivom razvoju praksa velikih kompanija sveta, dobrovoljno izveštavanje preduzeća u Srbiji po tom osnovu nije značajno zastupljeno. U ovom delu rada će biti prikazano u kojoj meri odabrani zagađivači u Novom Sadu i veliki zagađivači pribegavaju izveštavanju koje je zasnovano na međunarodnim standardima i smernicama.

Metodologija istraživanja obuhvata kvalitativne i kvantitativne metode koje su primerene cilju i predmetu istraživanja. Analiza sadržaja zasnovana na pregledu postojećih istraživanja o izveštavanju o zagađenju životne sredine i analizi prakse izveštavanja odabranih preduzeća je praćena finansijskom analizom. Postojeća istraživanja koja se odnose na izveštavanje o zagađenju i primenu principa „zagađivač plaća“ su prikazana u prethodnim delovima rada.

Pored analize sadržaja, u radu su prikazani rezultati empirijskog istraživanja. Kao tehnike za prikupljanje i analizu informacija za potrebe istraživanja u radu, korišćeni su naučna anketa i dubinski intervjui. Korišćenjem ispitivanja lica nadležnih za politiku zaštite životne sredine kao naučne metode, prikupljeni su

iskustveni podaci koji su veoma relevantni za oblast istraživanja na koju se i rad odnosi.

Praksa izveštavanja o zagađenju životne sredine odabranih preduzeća je analizirana i na osnovu finansijskih i nefinansijskih informacija koje preduzeća obelodanjuju i na osnovu vrste izveštaja u kojima se te informacije obelodanjuju. Učešće troškova na ime naknada za zagađenje životne sredine u poslovnim prihodima preduzeća zagađivača je ključni finansijski indikator koji se u radu analizira.

Predmet istraživanja u radu čine preduzeća koja posluju na teritoriji grada Novog Sada i svojim aktivnostima doprinose zagađenju životne sredine i preduzeća čija postrojenja predstavljaju velike izvore zagađivanja životne sredine (engl. *Pollutant Release and Transfer Register - PRTR*). Prvu grupu preduzeća koja su predmet analize u radu čine preduzeća sa teritorije grada Novog Sada, koja se nalaze u Lokalnom registru izvora zagađivanja Grada Novog Sada<sup>9</sup>. Istraživanjem je obuhvaćeno 13 preduzeća iz ove grupe, pri čemu neka od preduzeća imaju više postrojenja koja predstavljaju izvore zagađenja. Druga analizirana grupa obuhvata velike zagađivače koji se nalaze u nacionalnom registru izvora zagađivanja. Istraživanje se fokusira na pet preduzeća koja posluju različitim u delatnostima, poput proizvodnja sirovog čelika, gvožđa i ferolegura, proizvodnja cementa, proizvodnja šećera, prerada i konzervisanje mesa, proizvodnja živine i živinskih proizvoda. Analizirana preduzeća se nalaze u različitim lokalnim samoupravama.

Odabrani finansijski indikatori su utvrđeni na osnovu informacija koje su sadržane u finansijskim izveštajima objavljenim od strane Agencije za privredne registre Republike Srbije i na zvaničnom sajtu preduzeća. Kvantitativna i deskriptivna analiza informacija iz finansijskih izveštaja se odnose na 2015. i 2016. godinu.

## **Rezultati istraživanja**

### *Praksa izveštavanja zagađivača Novog Sada*

Preduzeća koja su registrovana kao zagađivači u lokalnom registru izvora zagađenja Grada Novog Sada se bave različitim proizvodnim delatnostima (proizvodnja aluminijumskih legura, mesinganih fittinga, nameštaja, hemijskih

---

<sup>9</sup> [http://www.environovisad.org.rs/new\\_site/page.php?kat\\_id=114](http://www.environovisad.org.rs/new_site/page.php?kat_id=114)

### *Izveštavanje o zagađenju životne sredine*

proizvoda, testenina i brašna, pića, proizvodnja jednodnevnih pilića i konzumnih jaja, proizvodnjom, obradom, hlađenjem i zamrzavanjem životinjskog mesa, mesoprerađivačka industrija, uzgoj matičnog jata). Samo jedno od preduzeća je registrovano za trgovinu naftom i naftnim derivatima kao osnovnu delatnost.

Analizirana preduzeća iz lokalnog registra izvora zagađivanja Novog Sada su različite veličine (velikih 3, srednjih 6, malih 3, preduzetnik 1). Preduzeća su u obavezi da lokalnoj samoupravi dostavljaju izveštaje o izvorima zagađenja, koji sadrže podatke o generisanom otpadu i zagađujućim materijama emitovanim u vazduh, vodu i tlo. Dostupnost i sadržina izveštaja o izvorima zagađenja analiziranih preduzeća su prikazane u tabeli 1.

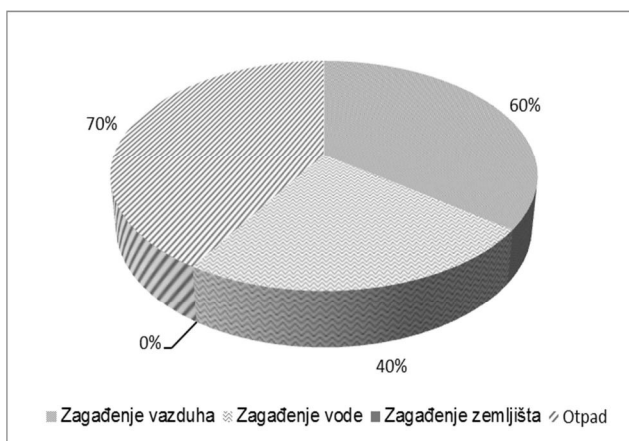
**Tabela 1:** Obelodanjivanje izveštaja o izvorima zagađivanja za 2016. godinu

Obelodanjivanje izveštaja	Preduzeća	
	Broj	%
Javno dostupan izveštaj	10	77
Opšti podaci o izvorima zagađivanja	10	100
Rekapitulacija ispusta u vazduh, vode i tlo i proizvodnje otpada	10	100
Podaci o bilansu i načinu određivanja emisija zagađujućih materija	8	80

Izvor: Izrada autora

Na sajtu Gradske uprave za zaštitu životne sredine Grada Novog Sada je javno dostupno 77% izveštaja o izvorima zagađenja, pri čemu se može konstatovati visok stepen potpunosti izveštaja. Sva analizirana preduzeća prikazuju opšte podatke o izvorima zagađenja i rekapitulaciju ispusta u vazduh, vode i tlo i proizvodnje otpada. Podaci o bilansu i načinu određivanja emisija zagađujućih materija, nezavisno od vrste zagađenja, su u najvećem broju preduzeća prikazani. Jedno od preduzeća beleži emisije zagađujućih materija u vazduh, ali ne i podatke o emisijama. Drugo preduzeće emituje zagađujuće materije u vazduh i vodu, ali navodi da nisu vršena merenja emisija.

Vrste zagađenja, analizirane sa aspekta zagađenja postrojenja koja se nalaze na teritoriji Novog Sada, su prikazane na grafikonu 1.

**Grafikon 1:** Vrste zagađenja odabranih preduzeća u Novom Sadu, u %

Izvor: Izrada autora

Četiri preduzeća zagađuju vazduh emisijom ugljen monoksida, azot oksida i dioksida, sumpor dioksida, amonijaka i praškastih materija. Emisijom amonijaka, nitrata, fosfora, fenola i deterdženta u vode nastaju otpadne vode čiji su recipijenti gradska kanalizacija i DTD kanal. Zabeležene su i suspendovane materije i hemijska i biološka potrošnja kiseonika. Jedno od preduzeća kao recipijent tehnoloških otpadnih voda koristi individualni vodni sistem. Postrojenje za prečišćavanje otpadnih voda nemaju čak 3 od 4 preduzeća koja emituju zagađujuće materije u vodu. Prečišćavanje je regulisano rešetkama, sitom i mehaničkim filterima. Analizirana preduzeća ne emituju zagađujuće materije u zemljište, ali generišu industrijski i ambalažni neopasan otpad, metal, gume i uginuća. Opasan otpad se odnosi na industrijski infektivni otpad i otpadnu ambalažu.

Praksa izveštavanja o zaštiti životne sredine i održivom razvoju 13 analiziranih preduzeća sa liste lokalnih izvora zagađenja je prikazana u tabeli 2 i obrazloženju tabele. Jedno od 13 analiziranih preduzeća se posebno ističe, jer predstavlja primer dobre prakse održivog razvoja srpske privrede, kao i izveštavanja o održivom razvoju. Izveštaj o održivom razvoju pripremaju u skladu sa GRI standardima, pri čemu je zaštita životne sredine i deo izveštaja o poslovanju. Troškovi na ime naknada u ovoj oblasti se iskazuju u napomenama uz finansijske izveštaje, ali ipak samo na ime naknada za korišćenje voda, koje čine oko 0,1% poslovnih prihoda u 2015. i 2016. godini.

**Tabela 2:** Obelodanjivanje informacija o zaštiti životne sredine

Vrste izveštavanja	Broj preduzeća
Izveštaj o održivom razvoju na nivou preduzeća	1
Izveštaj o održivom razvoju na nivou grupe kojoj pripadaju	3
Zaštita životne sredine kao deo izveštaja o poslovanju	1
Zaštita životne sredine kao deo Napomena	1

Izvor: Izrada autora

Za razliku od preduzeća koje izveštaj o održivom razvoju sastavlja i obelodanjuje na nivou preduzeća, kao i grupe kojoj pripada, za dva preduzeća je karakteristično da samo grupe kojima pripadaju imaju praksu izveštavanja o održivom razvoju, ne i pojedinačna preduzeća. Pomenuta dva preduzeća obelodanjuju izveštaj o društveno odgovornom i održivom poslovanju i izveštaj o održivom razvoju koji su u skladu sa GRI standardima.

Preduzeća imaju praksu da politiku kvaliteta i zaštite životne sredine obelodanjuju na sajtu preduzeća, kako bi pokazali da svojim resursima, aktivnostima i uslugama doprinose očuvanju životne i radne sredine u sopstvenom okruženju. Odgovorno ponašanje prema životnoj sredini sprovode primenom načela održivog razvoja i primenom domaćih i međunarodnih standarda i propisa za upravljanje sistemom zaštite životne sredine. Rezultati intervjua pokazuju da određena preduzeća za potrebe upravljanja sistemom zaštite životne sredine angažuju ovlašćene firme. Neka od preduzeća poseduju sertifikat za sistem upravljanja životnom sredinom ISO 14001, ali i druge sertifikate koji ih svrstavaju na listu društveno odgovornih preduzeća u Srbiji. Primenom standarda, preduzeća potvrđuju svoje opredeljenje da identifikuju i kontrolišu uticaj svojih aktivnosti, proizvoda i usluga na životnu sredinu i unaprede odnos prema životnoj sredini, kako bi stekli ugled među stakeholderima.

Rezultati intervjua pokazuju da preduzeća sa teritorije Novog Sada nemaju problem sa tzv. lokalnom naknadom za zaštitu životne sredine. Poredeći sa rezultatima intervjuisanja zagađivača sa drugih lokalnih samouprava, možemo zaključiti da se mišljenja razlikuju u zavisnosti od kriterijuma koje lokalne samouprave koriste za utvrđivanje posebne naknade. Skupština grada Novog Sada je donela Odluku<sup>10</sup> kojom se propisuje obaveza plaćanja posebne naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine na teritoriji grada Novog Sada. Naknadu su

<sup>10</sup> Službeni list grada Novog Sada, br. 13/2014

u obavezi da plaćaju imaoći prava svojine na nepokretnosti, odnosno zakupci, što se precizira i Odlukom o obveznicima, visini, rokovima i načinu plaćanja posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine na teritoriji Grada Novog Sada<sup>11</sup>. Na nivou Novog Sada nisu predviđene naknade po osnovu obavljanja određenih aktivnosti koje utiču na životnu sredinu, koje su često predmet polemike kada je u pitanju njihova visina.

### *Praksa izveštavanja velikih zagađivača*

Struktura troškova se u napomenama uz finansijske izveštaje prikazuje u skladu sa Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruga i preduzetnike<sup>12</sup>. Većina preduzeća ne obelodanjuje troškove na ime naknada za zagađenje i naknada za zaštitu životne sredine u okviru napomena uz finansijske izveštaje pojedinačno. Praksa preduzeća koja to čine jeste da troškove naknada za zagađenje i zaštitu iskazuju kao deo nematerijalnih troškova, a troškove zaštite životne sredine zajedno sa troškovima zaštite radne sredine u okviru troškova proizvodnih usluga. S obzirom da su zagađivači u obavezi da plaćaju naknade za zagađenje životne sredine po nekom od osnova predviđenih regulativom na republičkom i nivou lokalne samouprave, pretpostavka autora je da su navedeni troškovi prikazani u okviru nematerijalnih troškova, odnosno troškova poreza ili ostalih nematerijalnih troškova.

Deo troškova zaštite životne sredine koji su prikazani u okviru troškova proizvodnih usluga se odnosi na usluge merenja emisija u vazduh i vodu od strane eksterno angažovanih lica. Zaključak je donet na osnovu činjenice da su zagađivači koji emituju štetne materije u vazduh i/ili vodu u obavezi da imaju najmanje dva puta godišnje merenja emisija u vazduh i/ili vodu koja vrše ovlašćene firme. Ukoliko preduzeće ima instalirane kontinualne merače, i dalje postoji obaveza angažovanja ovlašćenih firmi za merenje, ali jednom godišnje.

Analizirana preduzeća plaćaju posebnu naknadu za zaštitu i unapređivanje životne sredine po različitim osnovama, koji su predviđeni Uredbom o kriterijumima za utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine i najvišeg iznosa naknade. Kriterijumi za utvrđivanje naknade se odnose na nepokretnosti, aktivnosti i transport. Razlike postoje i po pitanju procenta ostvarenog prihoda

---

<sup>11</sup> Službeni list grada Novog Sada, br. 13/2014

<sup>12</sup> Službeni glasnik RS, br. 95/2014

### *Izveštavanje o zagađenju životne sredine*

koji se obračunava na godišnjem nivou po osnovu aktivnosti čije obavljanje utiče na životnu sredinu. Aktivnosti čije obavljanje utiče na životnu sredinu su propisane posebnom Uredbom<sup>13</sup>. Zabeleženo je da preduzeća koja posluju u istoj delatnosti plaćaju posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine koje se obračunaju na različitim nivoima u zavisnosti od odluke lokalne samouprave.

Učešće troškova na ime naknada za zagađenje životne sredine u poslovnim prihodima preduzeća zagađivača je bilo moguće utvrditi samo za preduzeća koja naknade obelodanjuju zvanično u Napomenama i za preduzeća koja su učestvovala u anketiranju i intervjuisanju.

Politika zaštite životne sredine nije opisana u izveštajima o poslovanju svih analiziranih zagađivača, iako bi se to moglo očekivati s obzirom da pripadaju grupi preduzeća koja se nalaze u nacionalnom registru velikih izvora zagađenja. Čak i preduzeća koja se u posebnom delu izveštaja bave zaštitom životne sredine, to čine na opštem nivou informisanja. Politika zaštite životne sredine često nije objavljena na zvaničnom sajtu preduzeća, iako to u najvećem broju čine njihove matične kompanije.

Sistem integrisanog finansijskog izveštavanja je prisutan na globalnom nivou, s tim da su kompanije koje posluju u Srbiji više usredsređene na zakonski i profesionalno regulisano finansijsko izveštavanje, nego na korporativno izveštavanje na dobrovoljnoj osnovi. Analizirani veliki zagađivači nemaju praksu izveštavanja o održivom razvoju na nivou preduzeća, već isključivo na nivou grupe kojoj vlasnički pripadaju. Izuzetak je fabrika cementa koja je započela proces pripreme izveštaja o održivom razvoju u skladu sa GRI standardima za poslovnu 2017. godinu. Sekerez (2016) ističe da je izveštavanje o održivom razvoju za preduzeća u Srbiji relativno nova praksa, koja se, za razliku od takve prakse kompanija u svetu, još uvek nalazi u početnim fazama svog razvoja.

Knežević et. al. (2017) u svom istraživanju pokazuju da je stepen razvoja računovodstva i izveštavanja održivog razvoja na veoma niskoj osnovi, jer analizirane kompanije koje su uključene u obračun indeksa Belex 15 uglavnom veoma površno izveštavaju o održivom razvoju, vodeći više računa o formi, nego o sadržini i upotrebnoj vrednosti datih informacija, kroz izveštaj o poslovanju. NIS je jedna kompanija iz njihovog uzorka koja priprema poseban izveštaj o održivom

---

<sup>13</sup> Sl. Glasnik RS, 109/2009, 8/2010



razvoju po GRI smernicama. Analizirajući transparentnost preduzeća u Srbiji po pitanju informacija o zaštiti životne sredine, Stevanović et al. (2014) zaključuju da veliki broj privrednih subjekata ne pridaje značaj obelodanjivanju tih informacija. Najveći broj prikazanih informacija u Napomenama je rezultat poštovanja važeće zakonske i profesionalne regulative, dok je obelodanjivanje na dobrovoljnoj osnovi na relativno niskom nivou.

**Industrija mesa** sa sedištem i proizvodnjom na teritoriji Novog Sada, se nalazi u Nacionalnom registru izvora zagađivanje zbog angažovanja postrojenja koja predstavljaju velike izvore zagađivanja. Kompanija troškove na ime naknada za zagađenje i naknada za zaštitu životne sredine ne obelodanjuje u okviru Napomena. Rezultati intervjua pokazuju da je preduzeće u obavezi da plaća naknade na ime zagađenja vazduha, za generisani otpad i naknadu za upravljanje posebnim tokovima otpada.

Pitanja zaštite životne sredine preduzeća nisu opisana u godišnjem izveštaju o poslovanju u okviru zasebnog dela, već u okviru politike kvaliteta. Kontinuirano unapređenje kvaliteta, rad na zadovoljenju klijenata i potrošača, na povećanju produktivnosti i šanse kompanije razvojem i obrazovanjem ljudi, preduzeće sprovodi uz stalno vođenje politike očuvanja životne sredine.

Analizirano preduzeće je u sastavu grupe koja predstavlja primer dobre prakse izveštavanja o održivom poslovanju. Prema sloganu kompanije koji naglašava odgovornost u distribuciji, može se zaključiti da kompanija poslovanje zasniva na pružanju vrhunskih usluga u oblasti distribucije, logistike i marketinga i podršci razvoju zajednice i očuvanju životne sredine. Kompanija, izradom i obelodanjivanjem izveštaja o održivom poslovanju u skladu sa GRI smernicama, na sveobuhvatan i sistematičan način, svojim stejkholderima predstavlja ostvarene rezultate, strateške pravce i postavljene ciljeve u oblastima odgovornosti prema tržištu, zaposlenima, životnoj sredini i lokalnoj zajednici.

**Fabrika cementa.** Naknade za zaštitu životne sredine su iskazane u Napomenama u okviru nematerijalnih troškova, i čine 0,38% i 0,58% poslovnih prihoda u 2015. i 2016. godini respektivno. Preduzeće u cementnoj industriji iskazuje i naknade za korišćenje mineralnih sirovina kao deo nematerijalnih troškova preduzeća, kao i troškove zaštite radne i životne sredine u okviru troškova proizvodnih usluga. Troškovi rezervisanja za restauraciju kopova se odnose na procenjene troškove restauriranja zemljišta nakon zatvaranja četiri postojeća kopa. Rezultati intervjua

pokazuju da je preduzeće u obavezi da plaća naknade za zagađenje i to na ime štetnih emisija u vazduh, za opasan i neopasan otpad i naknadu za upravljanje posebnim tokovima otpada. Na lokalnom nivou je propisana posebna naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine koju je preduzeće u obavezi da plaća.

Politika zaštite životne sredine koju fabrika cementa vodi je zasnovana na principima održivog razvoja i primeni efikasnih sistema upravljanja zaštitom životne sredine, sve u cilju pozitivnog doprinosa prirodi i društvu i poboljšanja rezultata u oblasti zaštite životne sredine. Pitanja zaštite životne sredine nisu detaljno opisana u godišnjem izveštaju o poslovanju preduzeća, već se u delu Izveštaja koji se odnosi na planirani budući razvoj ističe da kompanija nastoji da postane svetski lider u zaštiti životne sredine.

U cilju postizanja sveobuhvatne ekološke odgovornosti, preduzeće je 2018. godine pokrenulo proces pripreme izveštaja o održivom razvoju koji se odnosi na poslovnu 2017. godinu. Otvorenim odnosom prilikom intervjuisanja lica nadležnih za politiku zaštite životne sredine od strane naučno-istraživačke institucije, preduzeće potvrđuje otvoren, iskren i odgovoran odnos prema zainteresovanim stranama. Takav odnos, između ostalog podrazumeva redovno i javno izveštavanje o usklađenosti, rezultatima i napretku, traženje povratnih informacija i podsticanje otvorenog dijaloga. U pitanju je preduzeće koje spada među malobrojne kompanije u Srbiji koje mogu da predstavljaju svoje primere iz prakse kada je u pitanju primena koncepta cirkularne ekonomije kao novog ekonomskog modela.

Fabrika cementa pripada grupi koja je primer dobre prakse izveštavanja o održivom razvoju. Strategija održivog razvoja pod nazivom Plan 2030 (Sustainability Strategy: The 2030 Plan) je pokrenuta 2016. godine u cilju rešavanja brojnih poslovnih, socijalnih i ekoloških izazova. Izveštaj o održivom razvoju se priprema u skladu sa GRI metodologijom, a kompanija je deo Gold Community i podržava GRI misiju koja treba da podstakne donosiocima odluka da, putem GRI standarda izveštavanja o održivosti, preduzmu aktivnosti koje vode održivijoj ekonomiji.

**Fabrika šećera** je u obavezi da plaća naknadu za zagađivanje životne sredine po osnovu emisije SO<sub>2</sub>, NO<sub>2</sub>, praškastih materija i odlaganja otpada, kao i naknadu za upravljanje posebnim tokovima otpada po osnovu uvoza elektronske i električne opreme. Preduzeće ima preplaćene naknade za zagađivanje životne sredine.

Fabrika nema obavezu plaćanja naknade za ispuštenu vodu, jer ne koriste javne vodotokove nego sopstvene taložne lagune.

Iako troškovi na ime naknada za zagađenje i zaštitu životne sredine nisu zasebno iskazani, prema Napomenama po osnovu posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine koju propisuje lokalna samouprava, preduzeće ima evidentirane značajne obaveze koje sadrže i pripisanu zateznu kamatu. Navedene obaveze čine prosečno oko 1,5% vrednosti kratkoročnih obaveza preduzeća za 2015. i 2016. godinu.

Intervjuom je iskazan stav da se naknade za zagađenje životne sredine propisane na republičkom nivou plaćaju po realnim osnovama, za razliku od posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine koja se propisuje na nivou lokalne samouprave na nerealno visokom nivou. Visina naknade po osnovu obavljanja aktivnosti koje utiču na životnu sredinu od 0,2% ostvarenog prihoda na godišnjem nivou, propisana na nivou lokalne samouprave je na nivou nižem od najvišeg iznosa naknade od 0,4%<sup>14</sup> koji je propisan Uredbom o kriterijumima za utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine i najvišeg iznosa naknade. Ipak, naknada je znatno viša u poređenju sa naknadama koje propisuju lokalne samouprave na čijoj teritoriji posluju druge fabrike šećera.

Informacije o ulaganjima u cilju zaštite životne sredine su deo izveštaja o poslovanju u kome se navodi da preduzeće već duži niz godina prati savremene tokove u oblasti zaštite životne sredine, kao i da ima zaključene ugovore o zbrinjavanju otpada sa ovlašćenim organizacijama kojima je to osnovna delatnost.

Fabrika čelika u okviru Napomena ima iskazane troškove zaštite životne sredine u okviru troškova proizvodnih usluga, kao i naknadu za zaštitu životne sredine i naknadu za zagađenje u okviru nematerijalnih troškova. Pomenuti troškovi učestvuju u ukupnoj vrednosti poslovnih prihoda u 2016. godini na nivou od 0,01%, 0,04% i 0,11% respektivno. Prema rezultatima intervjuja, naknada za zagađenje u iznosu od 40.000 hiljada dinara, prikazana u Napomenama, odnosi se na posebnu naknadu za zaštitu i unapređenje životne sredine koja se propisuje na nivou lokalne samouprave. Kao problem se ističe visina naknade, odnosno procenat ostvarenog prihoda koji se obračunava na godišnjem nivou po osnovu

---

<sup>14</sup> Uredbom o kriterijumima za utvrđivanje naknade za zaštitu i unapređivanje životne sredine i najvišeg iznosa naknade, Sl. Glasnik 111/2009, član 3.

### *Izveštavanje o zagađenju životne sredine*

aktivnosti čije obavljanje utiče na životnu sredinu, a koji je na nivou od 0,32% i veoma blizu uredbom propisanog maksimuma.

Prema politici zaštite životne sredine koja je detaljno opisana u Izveštaju o poslovanju, preduzeće plaća naknade za zaštitu i unapređenje zaštite životne sredine i vazduha, naknade za upravljanje industrijskim otpadom, naknade za ispuštene vode i korišćenje vodnog dobra i naknade za eksploataciju krečnog kamena. Sadašnja politika zaštite životne sredine koju preduzeće primenjuje, nasleđena je od prethodnih vlasnika, kao i sve neophodne dozvole u oblasti zaštite životne sredine, čime se pruža puna podrška za unapređenje i efikasno upravljanje sistemom zaštite životne sredine. Redovne aktivnosti u delu zaštite životne sredine, poput nadgledanja i merenja izduvnih gasova u vazduhu, kontrole kvaliteta ispuštenih industrijskih voda i pravilnog skladištenja tehnoloških otpadnih ulja i ostalog tehnološkog otpada, usmerene su na minimizaciju negativnih uticaja proizvodne delatnosti preduzeća na životno okruženje i zdravlje ljudi.

**Proizvođač živine i živinskih proizvoda.** Politika zaštite životne sredine proizvođača živine i živinskih proizvoda nije obelodanjena na sajtu preduzeća, kao ni u okviru redovnog izveštaja o poslovanju. Na nivou grupe kojoj preduzeće pripada ističe se da je odgovornost prema životnoj sredini ključna vrednost koju preduzeće ima. Odgovornost je garancija održivog razvoja grupe i dokazuju je i učešćem u brojnim ekološkim projektima.

Rezultati intervju pokazuju da je preduzeće obveznik plaćanja naknada na ime emisija NO<sub>2</sub> i praškastih materija, kao i naknada za generisani otpadi i da je u pretplati sa naknadama na ime zagađenja životne sredine. Troškovi na ime pomenutih naknada i lokalnih naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine nisu posebno obelodanjeni u napomenama uz finansijske izveštaje. U Napomenama se mogu videti samo obaveze za naknade za vode i zaštitu životne sredine, koje su prikazane zajedno sa taksama za isticanje firme i naknade za zapošljavanje osoba sa invaliditetom kao deo ostalih kratkoročnih obaveza. Preduzeće nema primedbe na lokalne naknade, ali kao problem ističe definisanje praškastih materija u regulativi. Otpadne vode predstavljaju veliki problem za preduzeće jer po osnovu odvodnjavanja i ispuštanja otpadnih voda plaća visoke kvartalne naknade.

## ZAKLJUČNA RAZMATRANJA I PREPORUKE

Analiza zagađivača iz lokalnog registra Novog Sada i odabranih velikih zagađivača pokazuje da preduzeća imaju obavezu plaćanja naknada po principu „zagađivač plaća“, i to najčešće po osnovu odloženog otpada i emisije zagađujućih materija u vazduh. Odabrana preduzeća u najvećem broju redovno dostavljaju izveštaje sa podacima koji su potrebni za izradu nacionalnog i lokalnog registra izvora zagađivanja. Preduzeća su ujedno i obveznici plaćanja posebne naknade za unapređenje i zaštitu životne sredine koju propisuju lokalne samouprave.

Rezultati intervjua sa velikim zagađivačima pokazuju da se problemi javljaju u nekoliko oblasti. Efikasnost sistema prilikom popunjavanja i dostavljanja izveštaja Agenciji za zaštitu životne sredine je jedan od problema sa kojima se obveznici plaćanja naknada suočavaju. Mišljenja su da sadržina izveštaja treba biti prilagođena vrsti zagađenja radi efikasnijeg popunjavanja izveštaja. Problem se pojavljuje i kod korisnika javno dostupnih izveštaja na nacionalnom i lokalnom nivou. Metodologija obračuna naknada je prema mišljenjima nekih od njih nedovoljno precizna, a naročito tumačenja lica odgovornih za obračun. Iskustva sa žalbama na rešenja su uglavnom pozitivna, s tim da postoji zamerka na način povraćaja sredstava za plaćene naknade. Preduzeća koja deo naknada plaćaju po osnovu emisije praškastih materija smatraju da definisanje praškastih materija nije adekvatno.

Visina posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine koja se propisuje na nivou lokalnih samouprava je u praksi jednog broja preduzeća problematična, naročito deo naknade koji se odnosi na procenat prihoda po osnovu obavljanja aktivnosti koje utiču na životnu sredine. Zagađivači lokalnog registra Novog Sada nemaju obavezu plaćanja posebne naknade po osnovu obavljanja određenih aktivnosti koje utiču na životnu sredinu.

Analizirana preduzeća lokalnog registra izvora zagađenja Novog Sada pokazuju slabu praksu izveštavanja o održivom razvoju i praksu obelodanjivanja informacija o zagađenju i zaštiti životne sredine u izveštaju o poslovanju i napomenama uz finansijske izveštaje. Preduzeće koje je deo društveno odgovorne grupacije je primer dobre prakse izveštavanja o održivom razvoju. Slični su rezultati istraživanja u grupi velikih zagađivača. Činjenica da grupe kojima preduzeća pripadaju imaju dobru praksu izveštavanja o održivom razvoju, signal je da se može očekivati i da zagađivači u Srbiji slede takvu praksu. Prezentovanjem

detaljnijih informacija iz oblasti zagađenja i zaštite životne sredine u redovnim finansijskim i nefinansijskim izveštajima, i razvojem prakse izveštavanja o održivom razvoju, doprinosi se poboljšanju ekološke odgovornosti preduzeća.

Srbija se kao kandidat za članstvo u Evropskoj uniji suočava sa brojnim izazovima, među kojima se nalazi i rešavanje problema u oblasti zaštite životne sredine. Potreba za razvojem procesa izveštavanja o održivom razvoju proizilazi i iz činjenice da je u cilju pristupanja Srbije EU, zahteve EU direktiva koje se odnose na izveštavanje o nefinansijskim informacijama, potrebno implementirati u zakonsku regulativu u Srbiji. Unapređenje izveštavanja u oblasti zaštite životne sredine i integrisanje principa održivog razvoja u model poslovanja preduzeća treba posmatrati i kao instrument poboljšanja korporativnog imidža zagađivača u Srbiji. Izveštavanje u skladu sa osnovnim zahtevima međunarodnih standarda omogućava uporedivost sa drugim kompanijama, što utiče na bolje informisanje stejkholdera o aktivnostima i rizicima preduzeća koji se odnose na zagađenje i zaštitu životne sredine.

Ključne preporuke vezane za problem izveštavanja o životnoj sredini i obelodanjivanja informacija u finansijskim i nefinansijskim izveštajima preduzeća se odnose na:

- Podsticaj preduzeća da obelodanjuju detaljnije informacije o životnoj sredini u redovnim finansijskim i nefinansijskim izveštajima; rade na unapređenju procesa pripremanja i objavljivanja ekoloških izveštaja; uporedo sa merenjem i prikazivanjem ekonomskih indikatora prate i objavljuju ekološke i socijalne karakteristike preduzeća.
- Inkorporiranje zahteva direktiva Evropske unije koje se odnose na izveštavanje o nefinansijskim informacijama (koje uključuju i informacije vezane za životnu sredinu) u zakonsku regulativu u Srbiji.
- Podsticaj razvoja i širenja dobre prakse izveštavanja o održivom razvoju u skladu sa zahtevima međunarodnih standarda kako bi se unapredio korporativni imidž zagađivača, kao i stepen informisanja interesnih grupa o aktivnostima i rizicima preduzeća koji su povezani sa održivim razvojem.
- Proširenje analitičkog kontnog plana preduzeća kako bi se predvideli posebni analitički računi za pojedinačne rashode po osnovu naknada za zagađenje životne sredine, naknada za zaštitu i unapređenje životne sredine, ekološke obaveze, investiciona ulaganja i ostale pozicije koje se odnose na životnu sredinu.

*Rad je rezultat projekata: Evropske integracije i društveno-ekonomske promene privrede Srbije na putu ka EU (47009) i Izazovi i perspektive strukturnih promena u Srbiji: Strateški pravci ekonomskog razvoja i usklađivanje sa zahtevima EU (179015), finansiranih od strane Ministarstva prosvete, nauke i tehnološkog razvoja Republike Srbije.*

## LITERATURA

- [1] Agencija za zaštitu životne sredine (2016). Izveštaj o ekonomskim instrumentima za zaštitu životne sredine u Republici Srbiji za 2016. godinu, dostupno na: [http://www.sepa.gov.rs/download/posebni/EkonInstr\\_2016.pdf](http://www.sepa.gov.rs/download/posebni/EkonInstr_2016.pdf).
- [2] Antić, I. et al. (2010). Priručnik o primeni kontnog okvira u skladu sa MRS/MSFI, Beograd: Privredni savetnik.
- [3] Bisić, M. (2011). Sistem naknada za korišćenje prirodnih bogatstava i raspodela prihoda između centralnog i lokalnih nivoa vlasti, Beograd: Stalna konferencija gradova i opština, Savez gradova i opština Srbije.
- [4] Drašković, B. (2012). Prirodne vrednosti i kapital kao zajednička dobra - koncepcije vlasničkih prava i politika naknada za korišćenje zajedničkih resursa, Ekonomski aspekti ekološke politike, Beograd: Institut ekonomskih nauka, str. 3-82.
- [5] EEA (2006). EEA (European Environment Agency) Report, No. 1/2006: Using the market for cost-effective environmental policy, Market-based instruments in Europe, dostupno na: [https://www.eea.europa.eu/publications/eea\\_report\\_2006\\_1](https://www.eea.europa.eu/publications/eea_report_2006_1).
- [6] EEA (2016). EEA (European Environmental Agency) Report, No. 17: Environmental taxation and EU environmental policies, dostupno na: [file:///C:/Users/IEN2508/Downloads/Environmental\\_taxation\\_and\\_EU\\_policies.pdf](file:///C:/Users/IEN2508/Downloads/Environmental_taxation_and_EU_policies.pdf).
- [7] EEC (1978). European Economic Community, Fourth Council Directive, 78/660/EEC, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31978L0660>.
- [8] EU (2004). European Union, Directive 2004/35/CE, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32004L0035>.
- [9] EU (2013). European Union, Directive 2013/34/EU, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

- [10] EU (2014). European Union, Directive 2014/95/EU, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>.
- [11] GRI (1997). GRI's History, dostupno na: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx>.
- [12] GRI (2013). Sustainability Reporting Guidelines G4, dostupno na: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>.
- [13] IASB (2009). IAS 1: Presentation of Financial Statements, dostupno na: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>.
- [14] IASB (2010a). Conceptual Framework for Financial Reporting, dostupno na: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>.
- [15] IASB (2010b). IFRS Practice Statement 1: Management Commentary, dostupno na: <https://www.ifrs.org/issued-standards/management-commentary-practice-statement/>.
- [16] IFAC (2017). Enhanced Organizational Reporting: Integrated Reporting Key, dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP8-Enhancing-Organizational-Reporting-Jan-2017.pdf>.
- [17] Jovanović, D., Ljubisavljević, S. (2017). Ekološko računovodstvo i revizija kao alati upravljanja zaštitom životne sredine, dostupno na: [file:///C:/Users/IEN2508/Downloads/ekfak2017umadije\\_i\\_Pomoravlja.split-and-merged.pdf](file:///C:/Users/IEN2508/Downloads/ekfak2017umadije_i_Pomoravlja.split-and-merged.pdf).
- [18] Jovičić, E., Hanić, A. (2016). Sistem finansiranja zaštite životne sredine u Srbiji i u Češkoj Republici, *Ecologica*, 84: 717-721.
- [19] Knežević, G., Pavlović, V., Stevanović, S. (2017). Izveštavanje o održivom razvoju - karakteristike, ograničenja i perspektiva u Republici Srbiji. *Poslovna ekonomija*, 11(1), 83-102.
- [20] KPMG (2017). Currents of change: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015, dostupno na: [https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/campaigns/csr/pdf/CSR\\_Reporting\\_2017.pdf](https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/campaigns/csr/pdf/CSR_Reporting_2017.pdf).
- [21] Krstić, M., Milenković-Kerković, T. (2017). Comparative Analysis of Serbian and European Legislation in the Area of Waste Management, *Economic Themes* 55(2): 217-241.
- [22] Odluka o posebnoj naknadi za zaštitu i unapređivanje životne sredine na teritoriji grada Novog Sada, Službeni list grada Novog Sada, br. 13/2014.



- [23] Odluka o obveznicima, visini, rokovima i načinu plaćanja posebne naknade za zaštitu i unapređenje životne sredine na teritoriji Grada Novog Sada, Službeni list grada Novog Sada, br. 13/2014.
- [24] Popović, F., Filipović, J., Božanić, V. (2013). Paradigm shift needed – municipal solid waste management in Belgrade, Serbia, *Hem. Ind.* 67 (3) 547–557.
- [25] Pravilnik o metodologiji za izradu nacionalnog i lokalnog registra izvora zagađivanja, kao i metodologiji za vrste, načine i rokove prikupljanja podataka, Službeni glasnik RS, br. 91/2010, 10/2013, 98/2016.
- [26] Sekerež, V. (2016). Regulatorni okvir i kvalitet izveštavanja o održivom razvoju, *Ekonomске ideje i praksa*, 20: 53-68
- [27] Stevanović S., Belopavlović G., Lazarević - Moravčević M. (2014). Obelodanjivanje informacija o zaštiti životne sredine: praksa u Srbiji, *Ecologica*, 21(76): 679-683.
- [28] Stevanović S., Belopavlović G., Lazarević - Moravčević M. (2016). Nacionalno računovodstvo zaštite životne sredine: praksa u Srbiji, *Ecologica*, 23(83): 606-609.
- [29] Stojanović, M. (2017). Ekološke naknade kao deo sistema ekoloških poreza u Republici Srbiji, *Ekonomski signali*, 12(1): 041-054.
- [30] Škarić-Jovanović, K. (2013). Finansijsko izveštavanje o ulaganjima u zaštitu životne sredine, *Acta Economica*, 11(18): 83-104.
- [31] UN - United Nations (2004) A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators, dostupno na: [http://unctad.org/en/docs/iteipc20037\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf).
- [32] Uredba o vrstama zagađivanja, kriterijumima za obračun naknade za zagađivanje životne sredine i obveznicima, visini i načinu obračunavanja i plaćanja naknade, Službeni glasnik RS, br. 113/2005, 6/2007, 8/2010, 102/2010 (pogledaj i čl. 11), 15/2012, 91/2012, 25/2015 - drugi propis i 44/2016 - drugi propis.
- [33] Zakon o računovodstvu, Službeni glasnik RS, br. 62/2013.
- [34] Zakon o zaštiti životne sredine, Službeni glasnik RS, br. 135/2004, 36/2009, 36/2009 - dr. zakon, 72/2009 - dr. zakon, 43/2011 - odluka US i 14/2016.
- [35] Zavod za statistiku Republike Srbije, dostupno na: <http://data.stat.gov.rs/?caller=SDDDB>.
- [36] Zakon o tržištu kapitala, Službeni glasnik RS, br. 31/2011, 112/2015 i 108/2016.