Računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem korporacije

Bakija, Katarina

Doctoral thesis / Disertacija

2014

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:191:890313

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT
U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
OPATIJA, HRVATSKA

Repository / Repozitorij:

Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management

uniri DIGITALNA KNJIŽNICA

Image not found or type unknown

SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU

mr. sc. Katarina Bakija

RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA UPRAVLJANJE ODRŽIVIM RAZVOJEM KORPORACIJE

DOKTORSKI RAD

Mentorica: prof. dr. sc. Milena Peršić

Opatija, listopad 2014.

UNIVESITY OF RIJEKA
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT

M.sc. Katarina Bakija

ACCOUNTING INFORMATION FOR MANAGING SUSTAINABLE CORPORATION DEVELOPMENT

DOCTORAL THESIS

Opatija, October 2014.

Mentorica rada: prof. dr. sc. Milena Peršić

Lektura: Anka Munić, prof.

Doktorski rad obranjen je dana 14. listopada 2014. godine u Opatiji na Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci pred povjerenstvom u sastavu:

1. Prof. dr. sc. Slavka Kavčič, predsjednica Povjerenstva
2. Prof. dr. sc. Milena Peršić, mentorica i članica Povjerenstva
3. Prof. dr. sc. Sandra Janković, članica Povjerenstva

POPIS KRATICA

1. ABC – Activity Based Costing
2. ADME – Association of Destination Management Executives
3. AICPA – American institute of CPAs
4. BCG – Boston Consulting Group
5. BG SDR – Business Guide to Sustainable Development Reporting
6. BSC – Balanced Scorecard
7. CNF – Commission on Non-Financials
8. COPQ – Cost of poor quality
9. CPA – Certified Public Accountant
10. CSR – Corporate Social Responsibility
11. DMAIC metodologija: define, measure, analyze, improve, control
12. DMC – Destination management company
13. DMO – Destination management organisation
14. DOP – Društveno odgovorno poslovanje
15. DVFA – Deutschen Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management
16. EBIT – Earnings before interest and taxes
17. EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
18. EFFAS – The European Federation of Financial Analysts – EFFAS
19. EMA – Environmental management accounting
20. EMAS – EU Eco-Management and Audit Scheme
21. EMS – Environmental management system
22. ESG – Environmental, Social, Governance
23. GC – Global Compact
24. GRI – Global Reporting Initiative
25. HANFA – Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga
26. HGK – Hrvatska gospodarska komora
27. HR PSOR – Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj
28. IFC – International Finance Corporation
29. ISO – International Organization for Standardization
30. KPIs – Key performance indicators
31. KSI – Key Success Indicators
32. LCC – Lifecycle costing
33. LCCA – Life-cycle cost analysis
34. OECD – The Organisation for Economic Co-operation and Development, Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj
35. OHSAS 18001 – Occupational Health and Safety Advisory Service
36. PDCA – Plan-Do-Check-Act Cycle
37. PWC – PricewaterhouseCoopers
38. ROA – Return on assets
39. ROI – Return on investment
40. SA 8000 – Social Accountability 8000 Standard
41. SBSC – Sustainability Balanced Scorecard
42. SBU – Strategic Business Unit, Strateška poslovna jedinica
43. SCP – sustainable corporate performance
44. SMA – strategic management accounting
45. TBL – Triple Bottom Line

46. TQC – Total Quality Costs
47. TQM – Total Quality Management
48. UNDP – United Nations Development Programme
49. USAID – United States Agency for International Development
50. WCED – World Commission on Environment and Development
51. WTO – World Trade Organization

SAŽETAK

Sve veći broj kompanija svjestan je da samo dugoročno promišljanje strategije temeljeno na poštivanju okruženja (prirodnog i društvenog) osigurava dugoročan opstanak na tržištu. Naročito velik utjecaj na okruženje imaju korporacije te je stoga od posebnog značenja opredjeljenje njihova menadžmenta za održivi razvoj. Kako bi menadžment mogao kvalitetno donositi upravljačke odluke, on mora raspolagati relevantnim informacijama. Strategijsko računovodstvo, naročito njegov podsustav računovodstvo održivog razvoja, vrijedan su izvor informacija menadžmentu iz internih i eksternih izvora. Upravo iz tog razloga u teoriji i praksi razvijaju se novi instrumenti, metode i tehnike strategijskog računovodstva koji pridonose kvaliteti informacija i omogućuju mjerenje realizacije zacrtanih strateških ciljeva i izvještavanje o postignućima održivog razvoja. Prisutan problem je nepostojanje standardiziranog izvještavanja o održivom razvoju kao i dobrovoljnost tog izvještavanja. Kako u svijetu, tako i u Hrvatskoj, javljaju se razne inicijative (GRI smjernice, Global Compact, Smjernice EU-ESG, Indeks DOP-a i slično) čiji je cilj unaprijediti izvještavanje o održivom razvoju i osigurati vjerodostojnost izvještaja kako bi se postigla veća kvaliteta informacija za sve interesne skupine.

U ovom radu istražena je razina izvještavanja o održivom razvoju hrvatskih kompanija kako bi se dobiveni rezultati dobre prakse, skupa s teoretskim polazištima, aplicirali na izradu modela upravljanja održivim razvojem turističke destinacije na korporativnim načelima. Praksa održivog razvoja u Republici Hrvatskoj još nije na zadovoljavajućoj razini, ali u komparaciji s prethodnim istraživanjima, pokazuje trend rasta. Visoku razinu izvještavanja o održivosti imaju kompanije koje su tržišni lideri, pretežiti izvoznici ili su sastavni dio multinacionalnih korporacija. U fokusu interesa hrvatskih menadžera još uvijek prevladava ekonomska komponenta, mali broj njih implementira postupke i procese unapređenja zaštite okoliša iznad zakonom propisanih dok se značenje društvene komponente sve više prepoznaje.

Održivim razvojem turističke destinacije moguće je upravljati primjenom najbolje prakse korporativnog upravljanja što znači da destinacijski menadžment mora raspolagati relevantnim informacijama iz eksternih i internih izvora u cilju donošenja odluka na dugi i kratki rok. Pred računovodstvom održivog razvoja je zadatak da, upotrebom instrumenata i metoda strategijskog računovodstva, osigura kvalitetne izvještaje o ostvarenju strateških ciljeva destinacije i postignutoj razini održivosti.

Ključne riječi: održivi razvoj, računovodstvo održivog razvoja, računovodstvene informacije, BSC, SBSC, KPIs, strategija, turistička destinacija, tržišna pozicija, konkurentnost

SUMMARY

An increasing number of companies is becoming aware that only long-term thinking based on the respect for the environment (natural and social) can provide long-term success on the market. Since corporations have a particularly large impact on the environment, it is of utmost importance that their management opt for sustainable development. In order to make quality decisions in the short and long run, it is essential that the management have all the relevant information. Strategic accounting, especially its subsystem sustainable accounting, is a valuable source of information from internal and external sources. It is for this very reason that new instruments, methods and techniques of strategic accounting are being developed in both theory and practice, which contributes to the quality of information and provides a tool for measuring the realization of strategic goals and for reporting on the level of sustainable development. The problem is the absence of standardized reporting on sustainable development and the unwillingness to do such reporting when it is not required. Various initiatives (GRI guidelines, the Global Compact, the EU Guidelines ESG, CSR Index, etc.) have appeared worldwide, Croatia included, with the aim of improving the reporting on sustainable development, as well as its credibility, so as to provide higher quality information for all stakeholders.

This paper researches the level of reporting on the sustainability of Croatian companies so that the results based on successful practice, as well as its theoretical premises, could be applied while developing a model of managing the sustainable development of a tourist destination which at the same time leans on corporate managing principles. In Croatia the practice of sustainable development is not yet at a satisfactory level but in comparison with some previous studies, it does show a positive trend. Major companies, predominantly exporters or those that are a part of multinational corporations, however, already have a high level of sustainability reporting. The economic component of sustainability development is still what interests Croatian managers the most. Very few of them implement the procedures and processes aimed at environmental protection more than the legislation requires, while the social component is being increasingly recognized.

It is possible to manage the sustainable development of a tourist destination by implementing the optimal practices of corporate management, which means that a destination's management need to have access to all the relevant information from both internal and external sources in order to make quality long and short-term decisions. Sustainability accounting has the task of

using the instruments and methods of strategic accounting to ensure quality reports about the achievement of the destination's strategic goals and its level of sustainability.

Key words: Sustainable development, sustainability accounting, accounting information, BSC, SBSC, KPIs, strategy, tourist destinations, market position, competitiveness

SADRŽAJ:

POPIS KRATICA ..... **I**

SAŽETAK ..... **III**

SUMMARY ..... **V**

1. UVOD **1**

1.1. Polazišta istraživanja 1

1.2. Ciljevi istraživanja 5

1.3. Dosadašnja istraživanja 6

1.4. Metode istraživanja 12

1.5. Obrazloženje strukture i sadržaja rada 13

2. ODRŽIVI RAZVOJ KORPORACIJE **18**

2.1. Pojam i sadržaj održivog razvoja korporacije 19

2.2. Propisi i standardi koji podupiru održivi razvoj korporacije 25

2.2.1. Odnos propisa i standarda kojima se regulira izvještavanje o održivom razvoju 25

2.2.2. UN Global Compact 33

2.2.3. Indeks DOP-a 35

2.2.4. GRI – Inicijativa za globalni pristup izvještavanju (Global Reporting Initiative) 36

2.2.5 Ostali pristupi 42

2.3. Praksa korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj 45

2.4. Teorijska polazišta ocjene dostignutog stupnja održivog razvoja korporacije 48

2.5. Informacijski zahtjevi korporativnog menadžmenta 54

2.6. Sustav pokazatelja i modeli izvještavanja o održivom razvoju korporacije 58

2.7. Turistička destinacija kao korporacija 65

2.7.1. Uporišne točke sagledavanja turističke destinacije kao korporacije 66

2.7.2. Misija, vizija, strateški ciljevi i konkurentnost turističke destinacije 73

2.7.3. Upravljanje turističkom destinacijom 82

3. RAČUNOVODSTVO I ODRŽIVI RAZVOJ KORPORACIJE **87**

3.1. Strategijsko računovodstvo kao izvor informacija za upravljanje održivim razvojem 87

3.1.1. Strategijski pristup računovodstvu 87

3.1.2. Računovodstveno održivog razvoja 89

3.1.3. Računovodstvo okoliša 102

3.1.4. Standardi i norme koji podupiru računovodstvo i reviziju okoliša 109

3.2. Računovodstvene informacije za upravljanje životnim vijekom proizvoda 115

3.2.1. Sagledavanje životnog vijeka kroz ponudbeni lanac vrijednosti 116

3.2.2. Računovodstvene informacije za upravljanje životnim vijekom proizvoda 121

3.2.3. Upravljanje troškovima kvalitete okoliša 125
3.3. Uravnoteženo mjerenje rezultata 129
3.3.1. Balance Scorecard metoda – klasični pristup 130
3.3.2. Balanced Scorecard metoda – održivi pristup 133
3.4. Informacije za strateško upravljanje turističkom destinacijom 155
3.4.1. Upravljanje održivim razvojem na korporativnim načelima 155
3.4.2. Informacijski zahtjevi menadžmenta strateških poslovnih jedinica 159
3.4.3. Informacijski zahtjevi za upravljanje strateškim projektima 161
3.4.4. Uravnoteženo mjerenje rezultata turističke destinacije 165

4. OCJENA DOSTIGNUTOG STUPNJA RAZVOJA RAČUNOVODSTVA ODRŽIVOG RAZVOJA 169

4.1. Pristup istraživanju dostignutog stupnja razvoja računovodstva održivog razvoja u kompanijama u RH 170
4.2. Rezultati empirijskog istraživanja za sve kompanije u Republici Hrvatskoj 174
4.3. Specifičnost kompanija hotelijerstva i turizma u odnosu na ostale djelatnosti, prepoznate u rezultatima empirijskog istraživanja u Republici Hrvatskoj 184
4.3. Dokazivanje hipoteza 193
4.3.1. Polazišta definiranja hipoteza 193
4.3.1. Pristup dokazivanju hipoteza 197
4.3.2. Dokazivanje pomoćne hipoteze 1 (H_1) 199
4.3.3. Dokazivanje pomoćne hipoteze 2 ($H_{2)}$ 203
4.3.4. Dokazivanje pomoćne hipoteze 3 (H_3) 208
4.3.5. Dokazivanje pomoćne hipoteze 4 (H_4) 213
4.3.6. Dokazivanje glavne hipoteze 216

5. IZGRADNJA MODELA PRIPREME INFORMACIJA ZA UPRAVLJANJE ODRŽIVIM RAZVOJEM TURISTIČKE DESTINACIJE 219

5.1. Osnovne postavke modela 219
5.2. Strateška polazišta održivog razvoja turističke destinacije 224
5.3. Sustav planiranja održivog razvoja turističke destinacije 230
5.4. Računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije 234
5.4.1. Koncepcija modela pripreme i korištenja računovodstvenih informacija o održivom razvoju 234
5.4.2. Definiranje ciljeva i pokazatelja po perspektivama BSC i SBSC metode 239
5.4.3. Načela oblikovanja strateške mape i njezina uloga u ocjeni uspješnosti menadžmenta turističke destinacije 245

ZAKLJUČAK 250

LITERATURA 253

POPIS TABLICA **267**

POPIS SLIKA **268**

PRILOG 1 ..... **270**

PRILOG 2 ..... **282**

1. UVOD

1.1. Polazišta istraživanja

Istraživanje na temu „Računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem korporacije“ provedeno je s ciljem da se ocijene mogućnosti suvremenog računovodstva u prilagodbi globalizacijskim procesima kako bi osiguralo informacije za upravljanje održivim razvojem na razini korporacije. Pošlo se od pretpostavke da turističkom destinacijom treba upravljati po korporativnim načelima te da treba uvažavati specifičnosti djelatnosti u ustrojavanju modela pripreme relevantnih informacija za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije. Ako je turistička destinacija ustrojena kao korporacija, tada destinacijskom menadžmentu treba osigurati informacije da bi mogao upravljati turističkom destinacijom po načelima održivog razvoja. Upravljačke informacije računovodstvo priprema primjenom posebnog instrumentarija strategijskog računovodstva. U oblikovanju modela koristili su se rezultati empirijskog istraživanja kao i teorijska polazišta i primjena dobre prakse.

Načelo održivog razvoja se u korporacijama prepoznaje kao društveno odgovorno ponašanje odnosno način promišljanja budućnosti, filozofiju života i poslovanja u kojem se daje doprinos razvoju internog i eksternog okruženja. Djelovanje slijedi uvažavanje potreba svih interesnih skupina direktno i indirektno uključenih u ostvarivanje ciljeva održivog razvoja. Održivi razvoj zahtijeva izučavanje ekonomskih, ekoloških i društvenih odnosa na korporativnoj preko nacionalne do globalne razine. Da bi menadžment korporacije mogao upravljati održivim razvojem, potrebno je osigurati relevantne informacije u okviru menadžment informacijskog sustava. Da bi se naturalno i vrijednosno izraženi podaci i informacije mogli pripremiti za prezentiranje u izvještaje za potrebe menadžmenta i eksternih korisnika, nužno je koristiti se instrumentima, metodama i tehnikama strateškog pristupa. Uz relevantnu informatičku i organizacijsku podršku sustava kao cjeline, informacije treba distribuirati korisnicima svih razina odgovornosti u korporaciji i u okruženju. Računovodstvo održivog razvoja je onaj stupanj razvoja menadžerskog računovodstva, koji uvažava informacijske zahtjeve menadžmenta korporacije i svih interesnih skupina u okruženju (iz područja ekonomskog, ekološkog i društvenog djelovanja) koji očekuju dokaz o društveno odgovornom ponašanju korporacije

Globalizacijski procesi kao i sve prisutnije promjene okruženja i svijesti potrošača u kojima kompanije djeluju nalažu preustroj tradicionalnog u suvremeni sustav izvještavanja, gdje se

uz financijske, obvezno prezentiraju i nefinancijske informacije, s posebnim naglaskom na uključivanje eksternih činitelja od utjecaja na efektivnost poslovanja sukladno načelima održivog razvoja u dugom i kratkom roku.

Kako je održivi razvoj sinteza harmoniziranog djelovanja internih i eksternih čimbenika, nameće se potreba umrežavanja interesa svih sudionika u ponudbenom lancu uz uvažavanje životnog vijeka proizvoda, procesa i sustava u cjelini. Polazi se sa stanovišta da je održivost proces, a kompanija može uspješno upravljati tim procesom ako u vlastiti održivi razvoj ugrađuje održivost i drugih sudionika svog ponudbenog lanca, a računovodstvo mora osigurati relevantne informacije, kako bi se učinci procesa mogli usmjeravati, mjeriti, sustavno ocjenjivati i unapređivati.

Za razliku od klasičnog, održivo se računovodstvo temelji na instrumentariju, metodama i tehnikama strategijskog računovodstva, usmjerenog na ocjenu dostignutog stupnja ostvarenja vizije, misije i ciljeva u definiranoj jedinici vremena. Računovodstvene informacije ove vrste postaju nezaobilazan resurs sagledavanja realnosti postavljenih strateških ciljeva održivog razvoja kao i stupnja njihova ostvarenja, vodeći računa o snagama i slabostima sustava, kao i o mogućnostima i šansama u danom okruženju. Strategijsko računovodstvo osigurava informacije o dostignutom stupnju provođenja strateških opredjeljenja u operativne zadatke i aktivnosti (poveznica sustava strategijskog i operativnog planiranja) sustavno prezentirajući donositeljima poslovnih odluka informacije o dostignutoj razini operacionalizacije zadataka strategijskog plana u definiranom kraćem obračunskom razdoblju.

U istraživanju se osiguralo sagledavanje operativnog i strateškog pristupa kroz harmonizaciju internog i eksternog obračuna, povezanih jedinstvenom bazom podataka. Društveno odgovorno ponašanje korporacije temelji se na načelima održivog razvoja, na putu postizanja strateški definiranih ciljeva i uz racionalno trošenje svih raspoloživih resursa s posebnim naglaskom na brigu o očuvanju i zaštiti okoliša. To znači da ostvarenje profita pod svaku cijenu više nije u prvom planu, već se uspješnim smatra onaj menadžment koji ostvaruje zadovoljavajuću stopu profita za svoje vlasnike uz smanjenje otpada, smanjenje emisija u okoliš, povećanje korištenja obnovljivih izvora energije uz zadovoljstvo zaposlenih i povjerenje ostalih interesnih skupina. Kako bi se navedeno postiglo, pred suvremeno računovodstvo postavljaju se zahtjevi da osigura podatke temeljem kojih će biti u mogućnosti pružiti menadžerima relevantne informacije za donošenje poslovnih odluka u kratkom i dugom roku.

Sve su izraženiji zahtjevi menadžera da se osiguraju informacije o uravnoteženom mjerenju rezultata, kao pretpostavke kontrole ostvarenja strateških ciljeva održivog razvoja, vodeći računa o svim utjecajnim činiteljima i potrebi da se uspješno upravlja poslovnim rizicima. Danas je potreban značajan odmak od nasljeđa „industrijskog društva“, koje obilježava razvoj temeljen na stalnom porastu profita, te od početnih načela „globalizacijskog društva“ koje je slijedilo paradigmu „ili razvoj ili okoliš“, jer se sve više naglasak stavlja na paradigmu „i razvoj i okoliš“, ali i na „blagostanje naroda“. Društveno odgovorno ponašanje je ono koje vodi računa o okruženju, poštuje to okruženje i zadovoljava svoje ciljeve kroz racionalno korištenje i zaštitu postojećih resursa na svim razinama uz zaštitu kulturnih, etničkih i ljudskih vrijednosti. U okviru društveno odgovornog računovodstva, poseban se naglasak stavlja na komponentu računovodstva okoliša i računovodstva kvalitete.

Dok je s jedne strane globalizacija utjecala na brze promjene, prijenos znanja, tehnologije, kretanja ljudi i kapitala, istovremeno je došlo do otuđenja među sudionicima tržišnih odnosa, koji su sve više izloženi poslovnim rizicima. Događaji s jednog tržišta brzo se manifestiraju na drugo pa se odluke na razini korporacije moraju sagledati u kontekstu okruženja i načela održivog razvoja, što je posebno značajno za globalni turistički razvoj. Da bi se ovi ciljevi mogli ostvariti, nužno je ustrojiti sustav izvještavanja o održivom razvoju na razini poslovnog sustava, na lokalnoj, nacionalnoj i međunarodnoj razini, uz uvažavanje propisa, standarda i dobre poslovne prakse. Načela održivog razvoja na razini korporacije nalažu strategijskom računovodstvu da za odgovorni menadžment osigura relevantne informacije za optimalnu alokaciju resursa i postizanje maksimalne učinkovitosti uz uvažavanje ekonomske, ekološke i društvene komponente.

Izvještaji o održivom razvoju moraju biti kreirani tako da osiguraju relevantne informacije svim interesnim skupinama u okruženju, a slijedom zahtjeva globalizacijskih procesa koji traže umrežavanje svih sudionika te njihovo interaktivno djelovanje na postizanju održivosti. Kako se, povijesno promatrano, računovodstvo uvijek prilagođavalo društvenim promjenama, sada se pred njega stavlja novi izazov; da se u izvještaje pretoče svi oni zahtjevi koji slijede načela održivog razvoja, ali i da se menadžeri osposobe da mogu navedene izvještaje čitati i koristiti u procesu donošenja poslovnih odluka. Poslovne odluke sada slijede pravila poslovne etike, uključuju viši stupanj korištenja obnovljivih izvora, teže smanjenju emisija, zadovoljstvu zaposlenih, očuvanju zdravlja uz visoki stupanj uvažavanja potreba lokalne i šire društvene zajednice, s orijentacijom na one tržišne segmente koji ove napore percipiraju, što postaje konkurentska prednost u odnosu na one koji ovakvu orijentaciju nemaju.

Jačanje tržišnog udjela povezano s imidžom održivog razvoja znači ujedno i obvezu za istovremeno jačanje ekonomske, ekološke i društvene komponente kao segmenata u postizanju uravnoteženog pristupa održivom razvoju. Održivi razvoj podrazumijeva usklađenost djelovanja na globalnoj, nacionalnoj i korporativnoj razini. Djelovanje na globalnoj razini odraz je globalne politike prema uravnoteženom razvoju svih nacionalnih ekonomija, promatrano kroz mogućnost preraspodjele ukupnog društvenog bogatstva, kroz disperziju kapitala te nastojanja da se uspostavi integrativna pravednost. Integrativna pravednost zahtijeva simultano sagledavanje različitih aspekata održivog razvoja u definiranoj jedinici vremena kroz uravnoteženo i sustavno smanjivanje utrošenih resursa, emisija i nezaposlenosti te povećanje životnog vijeka, razine obrazovanja, kvalitete života i drugo.

U istraživanju se pošlo od temeljnih načela održivog razvoja temeljenog na općeprihvaćenoj i najviše korištenoj definiciji Svjetske komisije za okoliš i razvoj – WCED-a (World Commission on Environment and Development), prema kojoj se održivi razvoj definira kao onaj razvoj koji „zadovoljava potrebe sadašnjih, a ne ugrožava sposobnost budućih generacija da i oni zadovolje svoje potrebe“ (Brundtlandova komisija, WCED, 1987., str. 43). Održivi razvoj sagledava se u kontinuitetu kroz sustav vremena i sustav prostora, kroz harmoniziran odnos menadžmenta i svih relevantnih interesnih skupina u okruženju od utjecaja kompanije u sadašnjosti i budućnosti, vodeći računa da se osigura održivi razvoj kroz rast prihoda, smanjenje troškova, jačanje ugleda u okruženju i uz djelovanje na smanjenju poslovnih rizika.

Suvremeno računovodstvo mora udovoljiti informacijskim zahtjevima menadžmenta na svim razinama, što znači pružiti im objektivnu sliku o rezultatima njihovih odluka o alokaciji ograničenih resursa, pozicioniranju proizvoda i usluga na ciljno tržište, ocjeni pozicije u odnosu na konkurente, zadovoljavanje potreba i želja kupaca, dostignute razine kooperacije s dobavljačima i u valorizaciji dostignutog stupnja efikasnosti i efektivnosti ostvarene u dugom i kratkom roku. Upravljanje održivim razvojem temelji se na računovodstvenim i ne-računovodstvenim informacijama te pred računovodstvo postavlja zahtjev za pripremu informacija o poziciji korporacije u okruženju, o provedbi načela održivog razvoja, o primjeni etičkih načela kao i o društveno odgovornom ponašanju u zajednici.

Društveno odgovorno ponašanje korporacije uključuje odgovoran odnos prema okolišu, prema zaposlenicima, prema društvenoj zajednici, kupcima, dobavljačima i svim partnerima jer u suvremenim uvjetima nisu dobre samo one korporacije koje kratkoročno ostvaruju dobre poslovne rezultate, već one koji imaju pozitivan utjecaj na okruženje (koje rade dobro i čine dobro), što osigurava dugoročan razvoj. Navedena opća polazišta implementirala su se u

obliku modela društveno odgovornog računovodstva u specifičnim uvjetima djelovanja turističke destinacije, kojom treba u suvremenim uvjetima upravljati po načelima korporativnog upravljanja. Naime, održivi razvoj turističke destinacije predstavlja rezultat usklađenog djelovanja svih sudionika turističke ponude, na čelu s destinacijskim menadžmentom, koji za upravljanje koristi informacije strategijskog računovodstva, temeljenog na načelima održivog razvoja – dakle društveno odgovornog računovodstva.

1.2. Ciljevi istraživanja

Cilj je ovog istraživanja sagledati utjecajne činitelje, značajne za izgradnju računovodstva održivog razvoja, čiji je zadatak osigurati relevantne računovodstvene informacije od značaja za upravljanje turističkom destinacijom kao korporacijom. U istraživanju se pošlo od razrade značajki instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva u pripremi informacija za menadžment u sustavu korporacijskog upravljanja, uz uvažavanje specifičnosti upravljanja turističkom destinacijom kao korporacijom. Cilj je ovog istraživanja izgraditi MODEL računovodstvenih informacija za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije te ukazati na mogućnosti pojedinih instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, da udovolje ovim zahtjevima koristeći pri tome iskustva najbolje korporativne prakse.

Računovodstvo održivog razvoja sagledava se kao najrazvijeniji dio strategijskog računovodstva, usmjerenog ka zadovoljenju informacijskih zahtjeva korporacijskog menadžmenta u koje spada i destinacijski menadžment, usmjeren na zadovoljenje ciljeva održivog razvoja. U tu svrhu, a temeljeno na teorijskim pretpostavkama, propisima, standardima i primjerima najbolje prakse, istražile su se pretpostavke i mogućnosti apliciranja načela održivosti u računovodstveni informacijski sustav i na specifičnosti djelovanja turističke zajednice kao korporacije. Ukazalo se na ulogu jedinstvene, informatički podržane baze podataka, koja u pripremi računovodstvenih informacija za upravljanje održivim razvojem uvažava sinergijske procese svih sudionika turističke ponude na razini turističke destinacije.

Naglasak je na harmoniziranom pristupu u povezivanju računovodstvenih i neračunovodstvenih informacija, temeljenih na povezivanju internih i eksternih izvora, uz uvažavanje tržišne pozicije korporacije u odnosu na konkurenciju, a sve u cilju usmjeravanja i sustavnog unapređivanja razvoja turističke destinacije, njezinih sastavnica i šireg okruženja u kojem djeluje. Polazeći od spoznaje da je održivi razvoj „način na koji kompanija ili organizacija stvara vrijednost za svoje dioničare i društvenu zajednicu smanjenjem negativnih

utjecaja i jačanjem pozitivnih utjecaja u socijalnom, ekonomskom i području očuvanja okoliša, te za svoje interesne skupine kroz rast prihoda, smanjenje troškova, upravljanje rizikom i stvaranjem nematerijalne imovine“ (AICPA, 2011., str. 4), vidljivo je da kompleksnost obuhvata održivog razvoja traži i kompleksnost informacija koje moraju biti dostupne menadžmentu da bi bio u mogućnosti upravljati održivim razvojem kompanije.

Razina upravljanja održivim razvojem koju neka kompanija postiže, predmet je interesa kako njezinih vlasnika, dioničara, tako i niza eksternih korisnika, interesnih skupina: svih onih na koje direktno ili indirektno položaj korporacije i njezina postignuća imaju bilo kakav utjecaj. Kako bi se moglo upravljati kompleksnim procesima i odnosima koji utječu na održivi razvoj, potrebno je stvoriti pretpostavke za sustavno praćenje i izvještavanje o svim komponentama razvoja kroz sve poslovne faze, životni vijek turističkog proizvoda i cjelokupni ponudbeni lanac turističke destinacije. U okviru modela razradio se sustav računovodstvenih informacija o održivom razvoju, temeljeno na relevantnim, međunarodno prihvaćenim standardima izvještavanja u koje prvenstveno spada Global Reporting Initiative (GRI 2, 2011.) koji nudi i sustav pokazatelja za sustavnu ocjenu dostignute razine održivog razvoja, bilo da se radi o pokazateljima poslovnog uspjeha – KPIs (Key Performance Indicators) ili strateškog postignuća održivosti KSI (Key Suceess Indicators).

Odredili su se ključni pokazatelji od značaja za primjenu u specifičnim uvjetima poslovanja turističke destinacije kao korporacije, kojima je moguće pratiti uspješnost provođenja strategije održivosti. U izradi modela uvažavala su se iskustva svjetske prakse i specifičnosti hrvatskog tržišta, a u okviru održivosti poseban naglasak stavio se na uspješno tržišno pozicioniranje svih sudionika turističke ponude turističke destinacije u orijentaciji na ekološki svjesne goste i uz osiguranje kvalitetnijih odnosa s lokalnom zajednicom. Ustroj modela društveno odgovornog računovodstva na razini turističke destinacije temelji se na rezultatima istraživanja najbolje prakse u Republici Hrvatskoj raznih djelatnosti, koje su razvile taj sustav izvještavanja. Predložen je instrumentarij za upravljanje održivim razvojem destinacije na korporativnim načelima, uz podršku instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva.

1.3. Dosadašnja istraživanja

Do porasta svijesti o potrebi odgovornijeg ponašanja u području ekonomije, društva i politike dolazi nakon konferencije u Rio de Janeiru (1992.), otkad se „održivi razvoj“ (engl. *sustainable development*) uvodi kao dominantan pojam u ponašanju odgovornosti, a vezano

za unapređenje i zaštitu životne i radne sredine (Zillessen, 1998., str. 4). Da se već dugo ističe ova problematika, potvrđuju i stavovi OECD-a, čije su ocjene uvijek temeljene na sagledavanju budućnosti planeta Zemlje. Naime, prema procjenama OECD-a povećanje volumena BDP-a i sustavno povećanje stanovništva nalaže ozbiljnost u provođenju politike održivog razvoja (OECD, 2001., str. 2) u procesima planiranja, kontrole i unapređenja sustava. Kako bi se moglo upravljati održivim razvojem, potrebne su informacije koje su po svom sadržaju vezane na ostvarenje strateških ciljeva, kroz mogućnost njihove kontrole kroz kraća razdoblja, kako bi se mogla kontrolirati uspješnost provođenja strategije kroz operativne aktivnosti i u kratkom roku.

Održivi razvoj je strateško opredjeljenje kompanije jer je to proces koji traje dugoročno i na kojem treba kontinuirano raditi i djelovati. Održivi razvoj temelji se i na primjeni održivih tehnologija i na podizanju razine kvalitete proizvoda i usluga, uvođenju inovativnih poslovnih modela u cilju ostvarenja konkurentnih prednosti (Simmond, 1981.; Hilton, 2005.), što nalaže uvođenje strateškog pristupa upravljanju troškovima, a ovisno o izabranom modelu troškovnog vodstva ili diferencijacije (Chapman, 2007., str. 482). Kompanija sama ne može biti uspješna u upravljanju održivim razvojem jer je ona samo jedna karika u ukupnom ponudbenom lancu vrijednosti. Na ukupnost njezina poslovanja znatan utjecaj imaju sve interesne skupine u ponudbenom lancu, a društveno odgovorno ponašanje očituje se kroz eksterni aspekt odnosa s dobavljačima i predanost lokalnoj zajednici na način da se potiče njihov aktivni angažman, kao i interni aspekti koji obuhvaćaju odnose sa zaposlenicima i sindikatima te odgovornost i transparentnost koja se očituje kroz uredno izvještavanje o održivom razvoju (Yadong, 2007., str. xi).

IISD (Međunarodni institut za održivi razvoj / International Institute for Sustainable Development) naglašava kako održivi razvoj polazi od potrebe da se svijet sagleda kao sustav koji povezuje prostor i vrijeme (IISD, 2011.), što upućuje na potrebu da se osigura informacijska osnovica za ocjenu dostignute razine u primjeni ovih načela. Informacije računovodstva održivog razvoja obuhvaćaju utjecaje svih sudionika iz ponudbenog lanca vrijednosti (Porter, 1996.) s kojima korporacija komunicira u okruženju. Računovodstvo održivog razvoja temeljna je pretpostavka upravljanjem održivim razvojem jer samo na temelju mjerljivih i vjerodostojnih informacija menadžment može donositi ispravne odluke. To je prvenstveno zadaća strategijskog računovodstva, koje jedino posjeduje instrumentarij kojim uspijeva odgovoriti izazovu konkurencije i tehnološkog napretka, a ovisno o obuhvatu podataka u lancu vrijednosti, društvenom okruženju te uravnoteženom sagledavanju

ekonomskog, društvenog i psihološkog pristupa problemima (Chapman et al., 2005., str. 4.), ne zanemarujući važnost tehnoloških promjena, veličine tržišta i dominacije monopolista (Chandler, 1962., 1977., 1990.). Usvajanje novih tehnologija (engl. *new product development*, NPD) i razvoj napredne proizvodnje (engl. *modern manufacturing systems*, MMS) koje su se u početku primjenjivale na proizvodne djelatnosti šire se i na uslužne djelatnosti, uključujući i turizam.

Naglasak se stavlja na *ex ante* mjerenje rezultata dok *ex post* postaje metodologija prošlosti (Gietzmann, 1996., Cachon & Fisher, 2000.; Anderson & Lanen, 2002.; Baiman & Rajan, 2002.). Težište je na uspostavljanju kvalitetnijeg odnosa s kupcima, kooperaciji s dobavljačima, uključivanju zaposlenika u donošenje i provođenje strategije, na način da svi poslovni procesi i tehnologije budu usmjereni na konkurentne poslovne modele (Kaplan & Norton, 1996. str. 76). Klasični pristup izračuna prinosa na uloženi kapital (ROI, ROE) danas se upotpunjuje informacijama o količini prodaje, tržišnom udjelu, profitabilnosti i efikasnosti novih projekata te utjecaju koji imaju na okoliš, na budući napredak i odnose s društvenom zajednicom, na jačanje nematerijalne imovine kroz povjerenje zaposlenika, kupaca i svih drugih interesnih skupina te na ukupnu strategiju korporacije uz uvažavanje tehnoloških mogućnosti, zakonskih odredbi i ocjenu rizika u kratkom i dugom roku.

Računovodstvo održivog razvoja je podsustav strategijskog računovodstva koji slijedi potrebu sustavnog prilagođavanja teorije i prakse menadžerskog računovodstva promjenama u ekonomiji i društvu, a te su promjene često slabo povezane s računovodstvom u prostoru i vremenu. Računovodstvo održivog razvoja intenzivnije se počelo razvijati u zadnjih desetak godina, što znači da još nije dovoljno istraženo, pogotovo u pogledu jasno definiranih stavova, definicija, izbora pokazatelja i modela primjene. Da ti napori nisu uvijek uspješni, pokazuju povijesna iskustva o načinu primjene menadžerskog računovodstva u pojedinim ekonomijama, tim više što organizacijski ustroj menadžerskog računovodstva i primijenjena terminologija nije uvijek ujednačena (Chapman, et al. 2007., str. xi). Upravljati procesima znači nadzirati njihovo provođenje u svrhu stalnog unapređenja i razvoja. Upravljanje procesima na način da se poslovanje usmjerava u cilju odgovornog ponašanja u okruženju dugoročno utječe na rast prihoda, smanjene troškova, uravnotežen pristup upravljanju financijskim i nefinancijskim vrijednostima, kao i upravljanju rizicima, kako u gospodarstvu, tako i u javnom sektoru (Callon, 1998., Fligstein, 1990., Granovetter & Swedberg, 1992., Berthon, 2008., str. 4).

Iako je uz ekonomsku komponentu društvena komponenta održivog razvoja bila prepoznatljiva znatno prije od ekološke komponente (svijest o potrebi održivog razvoja kroz očuvanje okoliša), ona je u računovodstvu znatno bolje prihvaćena i dosljednije metodološki poduprta. U suvremenim uvjetima očuvanje okoliša je komponenta koja snažno pridonosi ocjeni razine postignuća u okviru dugoročno definiranih načela održivog razvoja.

Za upravljanje očuvanjem okoliša najznačajnije su informacije EMA-e odnosno menadžerskog računovodstva okoliša. Prvi značajni akt takve vrste donijela je EPA 1995. godine i publicirala pod nazivom „An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts And Terms“. EMA ima dužu praksu, izvrsna teorijska polazišta (Bartolomeo, Bennett, Bouma, 1999., Schaltegger, Burritt, Petersen, 2003., Bennett, Rikhardsson, Schaltegger, 2003., Rikhardsson, Bennett, Bouma, Schaltegger, 2005., Schaltegger, Bennett, Burritt, 2006.) i zakonsku podlogu u većem broju zemalja (Engleska, Nizozemska, Japan…).

Navedeno potvrđuje da je uz ekonomsku na adekvatan način razvijena i ekološka komponenta računovodstvenog praćenja održivog razvoja, ali da je nužno na odgovarajući način istraživati i implementirati i društveni aspekt, kao treću komponentu održivog razvoja (Schaltegger, Wagner, 2006.). Naime, sve je očitije da uspjeh tvrtke ovisi i o njezinu utjecaju na lokalnu zajednicu koji treba na adekvatan način procijeniti i to izborom odgovarajućeg metodološkog pristupa koji se primjenjuje za procjenu utjecaja na okoliš, u procjeni rizika i neizvjesnosti (Gregor, 2007., str. 9), što se regulira politikom sustava održivog razvoja, ali i nizom eksternih normi i propisa.

Da bi se to postiglo, nije moguće koristiti metodološku osnovicu tradicionalnog računovodstva, već orijentacija mora biti na primjeni instrumentarija strategijskog računovodstva, čiji je najviši stupanj razvoja računovodstvo održivog razvoja. Tako se računovodstvo održivog razvoja percipira kao koristan alat za utvrđivanje, vrednovanje i upravljanje društvenim i ekološkim rizicima preko identificiranja izvora efikasnosti i sniženja troškova povezujući pri tome društvene i ekološke komponente s financijskim mogućnostima (CIRIA, 2004., str. 1). U instrumente strategijskog računovodstva, koji značajno pridonose učinkovitosti računovodstva održivog razvoja je i primjena BSC metode, kao oblika uravnoteženog mjerenja rezultata, koji nadilazi klasičan pristup orijentiran isključivo na vrijednosno izražene informacije.

Upravljanje održivim razvojem temelji se na ocjeni učinkovitosti implementacije strategije korporacije, a BSC metrika osigurava procjenu utjecaja svih relevantnih interesnih skupina u koje spadaju zaposlenici, dobavljači, kupci, društveno okruženje, vladine mjere... (Kaplan & Norton, 1996., 2004.). No, uvijek je naglasak na kvaliteti informacije, koja se mjeri dostignutom razinom njezine upotrebne vrijednosti, koja je utoliko veća, ukoliko je informacija ciljno orijentirana problematici donošenja poslovne odluke (Peršić, Janković, 2006., str. 5).

Politikom održivog razvoja usmjerava se primjena računovodstvenog instrumentarija pojedine korporacije k zadovoljenju ciljeva interesnih skupina u okruženju, kako bi svi sudionici u sustavu mogli odgovoriti institucionalnim i društvenim pritiscima, a informacijski sustav pojedine kompanije tako postaje dio globalne društvene mreže. Potreba takvog pristupa nije nova (Simmonds, 1981.), a temelji se na spoznaji da računovodstvo nužno slijedi promjene u ekonomiji i društvu, da se u suvremenim uvjetima razvija u skladu s globalizacijskim procesima te da mora odgovoriti novim izazovima. Opstanak korporacije na globaliziranom tržištu sagledava se u odnosu na okruženje koje čine druge korporacije (konkurencija) te društvene institucije i „povezanost s određenim strateškim i programskim ambicijama za povećanje efikasnosti, promicanje gospodarskog rasta, poticanje odgovornosti, unapređenje donošenja odluka u svrhu poboljšanja konkurentnosti“ (Miller, 2001., str. 394)

Računovodstvo održivog razvoja kao komponenta strategijskog računovodstva ima orijentaciju na pripremu računovodstvenih informacija na kojima se temelje dugoročne poslovne odluke, a to su one koje osiguravaju praćenje održivog rasta korporacije tijekom cijelog životnog ciklusa proizvoda (Shank & Govindarajan, 1992., 1994.; Tomkins & Carr, 1996.; Gangneux, 2011.). Značenje dugoročno orijentiranih informacija računovodstva postaje utoliko veće, ukoliko su one podobne za kontinuirano vrednovanje implementiranih strateških odluka i na operativnoj razini poslovanja jer su upravo računovodstvene informacije osnova za tekuće preispitivanje realnosti postavljenih strateških ciljeva (Rohm & Halbach, 2005.; Gangneux, 2011.).

Brze promjene uvjetuju da poslovanje postaje podložno raznim rizicima u poslovnom okruženju koje treba brzo uočiti kako bi se moglo od njih zaštititi. Postaje nužnost povezivanja informacijskog sustava kompanije s informacijskim prostorom, odnosno svim relevantnim i dostupnim podacima iz okruženja u svrhu realne ocjene položaja kompanije na ciljnom tržištu (Hunton, 2002., Chapman, 2005.).

Računovodstvo održivog razvoja podrazumijeva povezivanje inicijative održivosti sa strategijom korporacije, procjenu rizika i mogućnosti, osigurava mjerljivost i pokazatelje upravljačkih vještina kako bi se održivost ugradila u svakodnevna postupanja kompanije (AICPA, 2011.). Računovodstvo održivog razvoja predstavlja okvir za povezivanje informacija koje se donose na različitim područjima djelovanja uz primjenu različitih politika. Prema stavu OECD-a, računovodstveni okvir održivog razvoja ima zadatak integrirati gospodarsku, ekološku i društvenu dimenziju održivog razvoja, osigurati osnovne informacije za mjerenje održivog razvoja odabirom pokazatelja, pojasniti odnos između različitih pokazatelja i uspostaviti vezu između pokazatelja i politika. (OECD, 2011., str. 1-4).

Mjerenje održivog razvoja zahtijeva da se uz standardne poslovne izvještaje pripremaju i izvještaji o postignućima u zaštiti okoliša, odnosa s društvenom zajednicom i zaposlenicima, odnosno o svim sudionicima ponudbenog lanca, što uključuje najznačajnije kupce i njihove lokacije, postojeće i potencijalne konkurente, troškove životnog vijeka proizvoda, utjecaj na okoliš u svakoj fazi životnog vijeka proizvoda i uravnoteženo mjerenje rezultata (BSC). BSC osigurava, uz tradicionalne financijske pokazatelje, informacije o mogućnosti stvaranja budućih vrijednosti, kroz sustavno ulaganje u odnose s kupcima, dobavljačima i zaposlenicama, uz unapređenje poslovnih procesa, tehnologiju i inovacije, što se sve prikazuje kroz četiri temeljne perspektive (financijska, kupci, interni procesi, kadrovi i razvoj) te procjenjuje kroz sinergijske procese među njima u sadašnjem i budućim razdobljima (Kaplan & Norton, 1996., Gray, 2001., Lamberton, 2005., Schaltegger & Burritt, 2010.).

Iako u svijetu postoje razne inicijative da se ujednači izvještavanje o održivom razvoju (Global Compact, GRI – Global Reporting Initiative), praksa je još daleko od toga. U većini država izvještavanje o održivom razvoju je dobrovoljna inicijativa izvjestitelja, što utječe na neharmoniziranost i netransparentnost izvještaja, čime je otežan *benchmarking* i mjerljivost rezultata. U Republici Hrvatskoj nema značajnijih teorijskih istraživanja iz računovodstva održivog razvoja, iako mnoge kompanije sa sjedištem u RH sastavljaju izvještaj o održivom razvoju (Holcim, Nexe Grupa, HT, Coca Cola, VIP...). U poticanju kompanija da izvještavaju o održivom razvoju na harmoniziran način unutar Hrvatske značajnom se može ocijeniti uloga koju ima **Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (HR PSOR)**. HR PSOR osnovan je kao neprofitna ustanova 1997. godine i do danas je okupio 40 članica, respektabilnih hrvatskih gospodarskih subjekata.

Misija HR PSOR-a je „jačanje svijesti održivog razvoja kao temeljnog razvoja Republike Hrvatske, uvođenje održivog razvoja u razvojne strategije, nacionalne, gospodarske i druge.

HR PSOR potiče održivi razvoj u gospodarstvu i zastupa gospodarstvo u održivom razvoju. Ciljevi članova i ustanove su: djelovati u okvirima održivosti – povezati zalaganje za gospodarski rast s društvenom odgovornošću i brigom za okoliš, podupirati usmjerenja prema održivom razvoju u gospodarskom, političkom, pravnom i socijalnom životu i poticati promjene koje će pospješiti prijelaz na održivi razvoj u Hrvatskoj, zastupati gospodarstvo u pitanjima u vezi s održivim razvojem u Hrvatskoj i na međunarodnoj razini“ (HR PSOR, 2011.). Da bi se ostvarili proklamirani ciljevi, HR PSOR je harmonizirao izvještaje svojih članica o održivom razvoju preko Indeksa DOP (društveno odgovorno poslovanje) kojima gospodarstvenici u redovitim razmacima obavještavaju javnost o ostvarenjima, djelovanju i utjecajima kompanije u vezi s poslovanjem, utjecajem na okoliš te odnosima s društvenom zajednicom.

1.4. Metode istraživanja

Istraživanje za potrebe ovog rada temeljilo se na primjeni metoda znanstvenih istraživanja, primjerenih društvenim znanostima. Korištenjem povijesne metode analizirala se dostupna stručna i znanstvena literatura te drugi relevantni izvori iz područja koje obuhvaća ovaj rad (strategijsko i računovodstvo održivog razvoja kao podsustavi menadžerskog računovodstva, sustavi izvještavanja prema GRI okviru, sustav pokazatelja o održivom razvoju, instrumenti, metode i tehnike strategijskog računovodstva i sl...).

Metodom anketiranja prikupljeni su relevantni podaci za ocjenu dostignutog stupnja razvoja računovodstva održivog razvoja korporacija iz raznih područja djelatnosti (industrija, IT, uslužne djelatnosti...). Iz razloga što je turistička destinacija po svojoj strukturi skup heterogenih jedinica i faktora, odabran je heterogeni uzorak korporacija, kako bi se bolje uočile određene zakonitosti. Metodom apstrakcije i konkretizacije te metodom komparacije sagledala se snaga i slabost korištenih instrumenata, metoda i politika unutar anketiranog uzorka. Tako dobivene spoznaje bile su polazište za formiranje modela turističke destinacije.

Pomoću statističkih metoda i modela na egzaktan način utvrđeni su opći odnosi, pravilnosti i zakonitosti u postavljenim hipotezama, a kao baza za pristup u razvoju modela. U tu svrhu primijenile su se metode analize i sinteze, kako bi se uopćavanjem mogao definirati sustav izvještavanja po svim kategorijama obuhvata održivog razvoja uz uvažavanje povijesnog nasljeđa i zahtjeva suvremenog tržišta i drugih uvjeta okruženja u kojem pojedina kompanija djeluje. Nakon analiziranja podataka (dobivenih anketiranjem) i njihovim povezivanjem s

podacima dobivenim iz sekundarnih izvora, primjenom metode sinteze donijet je sud o spoznajama do kojih se došlo, kako bi se uočene zakonitosti primijenile u razradi modela.

Metodom apstrakcije, u okviru ovako prikupljenih i sistematiziranih podataka, odvojeni su bitni od nebitnih elemenata, čime se došlo novih teorijskih spoznaja, ali i ukazalo na mogući doprinos praksi. Dijalektičkim pristupom prepoznati su trendovi kretanja ove problematike, što je bila smjernica za oblikovanje općeg modela, a radi njegove razrade u specifičnim uvjetima djelovanja turističke destinacije. Primjenom metode konkretizacije i generalizacije donijeti su sudovi o problematici koja se istraživala te su se dokazale postavljene hipoteze, vodeći računa o teorijskom okviru, dostignutom stupnju razvoja prakse u Republici Hrvatskoj, uz uvažavanje primjera najbolje prakse u svijetu te uz uvažavanje okvira koji definiraju standardi djelatnosti i računovodstveni standardi, koje se slijedilo u izradi modela.

Uvažene su sve relevantne spoznaje o informacijskim mogućnostima pojedinog instrumenta, tehnike ili metode menadžerskog računovodstva, kako bi se rasvijetlile temeljne veze i odnosi u definiranju općih i posebnih spoznaja, u skladu s temeljnim ciljevima istraživanja. U okviru modela, uz pojedinačne spoznaje, vodilo se računa i o sinergijskim procesima, koji nastaju istovremenom primjenom ustupaka i razvoja ekološke, ekonomske i društvene komponente održivog razvoja. Proces održivog razvoja vodi integralnom razvitku, pri čemu isti ne treba shvaćati kao usporedno ostvarenje gospodarskih, društvenih i ekoloških ciljeva, već kao ostvarenje jedinstvene vizije razvitka i iz nje izvedenih ciljeva, turističke destinacije. To se prvenstveno odnosi na pripremu informacija od značenja za efikasnost i efektivnost poslovnog sustava u okruženju u kojem djeluje kako bi se harmonizirano s okruženjem postigli željeni rezultati održivog razvoja turističke destinacije.

1.5. Obrazloženje strukture i sadržaja rada

Uz uvod, ovaj doktorski rad koncipiran je kroz četiri poglavlja koja se međusobno nadopunjuju kako bi se od općeg prema posebnom prikazali rezultati istraživanja, dokazale postavljenje hipoteze te na temelju dobivenih spoznaja izradio model upravljanja turističkom destinacijom na korporativnim načelima.

Prva dva poglavlja bave se izučavanjem i interpretacijom teoretskog okvira održivog razvoja uz uvažavanje specifičnosti postizanja održivog razvoja turističke destinacije. U njima se daje prikaz dosadašnjih istraživanja u svijetu s posebnim naglaskom na kompleksnost obuhvata održivog razvoja kroz ekonomsku, ekološku i društvenu komponentu na globalnoj, nacionalnoj, lokalnoj i korporativnoj razini. Pred takvim zahtjevima računovodstvo prestaje

biti samo kroničar događanja u prošlosti i postaje budućnosti okrenuta aktivnost te kao takva postaje sastavni i konstitutivni element organizacijske prakse.

U četvrtom i petom poglavlju obrađuju se rezultati empirijskog istraživanja o postignućima prakse održivog razvoja u Republici Hrvatskoj, koji su se u komparaciji s primjerima dobre prakse i uz uvažavanje teorijskih polazišta koristili u izradi modela upravljanja održivim razvojem turističke destinacije prema korporativnim načelima. U modelu je ponuđen najbolji korporativni pristup upravljanja održivim razvojem, uvažavajući specifičnosti svojstvene turističkoj destinaciji. Uočene nedostatke u sustavu upravljanja u anketiranim hrvatskim poslovnim sustavima u okviru ponuđenog modela nastojalo se otkloniti te ugraditi najbolja postignuća u teoriji u sinergiji s iskustvima dobre prakse. Ukazalo se i na otvorena pitanja (koja proizlaze prvenstveno iz neharmoniziranosti izvještavanja), kao i na smjerove u kojima trebaju ići buduća istraživanja.

U nastavku će se pojedinačno predstaviti sadržaj svakog pojedinog poglavlja.

Drugo poglavlje nosi naziv *Održivi razvoj korporacije* u njemu se obrađuje pojam održivog razvoja, upozorava na kompleksnost čimbenika održivog razvoja kroz ekonomsku, ekološku i društvenu komponentu. Globalizacijski procesi uvjetovali su rast i brze promjene u svim područjima života s trendovima još snažnijih promjena u budućnosti. To postavlja zahtjev pred politiku i ekonomiju da brzo rade na unapređenju održivog razvoja jer je neodrživo da se u sadašnjosti troše resursi koji pripadaju budućim generacijama. Uravnoteženim djelovanjem u svim komponentama održivog razvoja kroz uvažavanje potreba zaposlenih, očuvanje okoliša i zdravlja ljudi, uvažavanje potreba razvoja lokalne zajednice, jačanjem brenda, stvara se povjerenje u kompaniju koje dugoročno rezultira boljim rezultatima kroz rast prihoda, smanjenje troškova, smanjenje rizika i jačanje nematerijalne snage kompanije. Turistička destinacija složeni je sustav heterogenih jedinica koji svoj razvoj temelji na jačanju konkurentnosti, brenda i doživljaja te je tako složenim sustavom moguće upravljati jedino na načelima korporativnog upravljanja.

U svrhu jasnijeg isticanja značenja održivog razvoja za turističku destinaciju, daje se prikaz pristupu održivom razvoju u pojedinim državama koje su i zakonskom regulativom obvezale korporacije na njegovu primjenu. Tek manji broj država izvještavanje o održivom razvoju napravio je zakonski obvezujućim, veći broj to područje regulira direktivama i smjernicama, s različitim stupnjem obveznosti. Razne udruge i stručna tijela u svijetu, ali i u Hrvatskoj nastoje pridonijeti standardizaciji i harmonizaciji izvještaja o održivom razvoju, kako bi se mogla vršiti mjerenja postignuća i dobile relevantne informacije o tome. Najrašireniji je

mrežni okvir GRI smjernica izvještavanja o održivom razvoju, Global Compact načela održivog razvoja te razni drugi okviri prilagođeni djelatnosti ili potrebama velikih korporacija. Kako pokazuju rezultati istraživanja, hrvatske kompanije, kao najčešći oblik izvještavanja o održivom razvoju i društveno odgovornom poslovanju temelje na Indeksu DOP-a. Osnova za mjerenje postignuća su temeljni pokazatelji KPIs. Kako su sve ove inicijative dobrovoljne i neobvezujuće, to postoji dosta raznolik pristup izvjestitelja, što umanjuje vjerodostojnost i snagu *benchmarkinga* izvještaja. U ovom poglavlju kritički se sagledava navedena problematika.

Treće poglavlje nosi naziv *Računovodstvo i održivi razvoj korporacije* i u okviru njega sagledava se uloga i značenje računovodstva održivog razvoja kao najnovijeg podsustava strategijskog računovodstva. Suvremeni potrošači su osviješteni te postavljaju zahtjeve visoke kvalitete u pogledu brige o očuvanju okoliša i poštivanja dostojanstva čovjeka. Troškovi kvalitete i ne kvalitete kao i troškovi očuvanja okoliša i nebrige o okolišu, stalno se nadziru i sučeljavaju s prihodima koji rezultiraju iz upravljanja tim troškovima na dugi rok. Održivi razvoj postiže se ugradnjom u sve faze životnog vijeka proizvoda. Da bi opstala na tržištu, kompanija se mora društveno odgovorno ponašati, što se očituje kroz odnos prema zaposlenicima, lokalnoj zajednici, vlasnicima, poslovnim partnerima i okolišu. Prikazuju se instrumenti, metode i tehnike koje razvija računovodstvo održivog razvoja za potrebe kreiranja relevantnih informacija. Informacije koje traži upravljanje održivim razvojem složene su jer kroz sve tri komponente mjerenja održivog razvoja moraju zadovoljiti interne korisnike (engl. *management approach*) uz istovremeno zadovoljenje eksternih korisnika, niza interesnih skupina. To zahtijeva kreiranje informacija kroz cijeli životni vijek proizvoda uvažavajući i ocjenjujući održivost ukupnog opskrbnog lanca vrijednosti kompanije. Menadžment turističke destinacije treba destinacijom upravljati na korporativnim načelima, što znači da treba sagledavati pojedine dijelove kratkoročno kao segmente te dugoročno kao strateške poslovne jedinice (SBU), dok metrika uravnoteženog mjerenja rezultata postignutog održivog razvoja (SBSC) osigurava procjenu utjecaja svih relevantnih interesnih skupina u koje spadaju posjetitelji, zaposlenici, lokalna zajednica, dobavljači, šire društveno okruženje, administrativne mjere i politike.

U četvrtom poglavlju, koje nosi naziv *Ocjena dostignutog stupnja razvoja računovodstva održivosti* obrađuju se empirijski podaci prikupljeni istraživanjem. Istraživanje se obavljalo putem anketnog upitnika i metodom intervjua kako bi se prikupili podaci o dosegnutom stupnju razvoja računovodstva održivog razvoja i izvještavanja o održivom razvoju

korporacija koje posluju na tržištu Republike Hrvatske. Istraživanjem su bile obuhvaćene raznovrsne djelatnosti, a posebno se nastojala istražiti sličnost ili različitost korporacija s obzirom na djelatnost kojom se bave kako bi se te spoznaje koristile za razvoj modela upravljanja održivim razvojem turističke destinacije. Posebna se pozornost posvetila sagledavanju globalizacijskih utjecaja na razvoj izvještavanja, utvrđivanju zakonitosti po specifičnim tržištima i/ili predmetu osnovne djelatnosti. Rezultati dobiveni istraživanjem komparirani su u odnosu na teoretska polazišta, ali i najbolju praksu. Dobiveni rezultati omogućili su dokazivanje postavljenih hipoteza i poslužili su kao nezaobilazan resurs pri izradi modela.

Peto poglavlje nosi naziv *Izgradnja modela pripreme informacija za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije* Izgradnjom modela nudi se rješenje za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije na korporativnim načelima. Destinacijski menadžment mora imati viziju i misiju destinacije te na temelju nje definirati strategiju dugoročnog razvoja. Strateški ciljevi trebaju biti jasni i transparentni kako bi se sve interesne skupine destinacije mogle uključiti u njihovu provedbu. Polazi se s gledišta da menadžment turističke destinacije u upravljanju destinacijom efikasnost postiže primjenom korporativnih načela uvažavajući životni vijek turističkog proizvoda turističke destinacije u ukupnom ponudbenom lancu destinacije. Zahtjevima strateškog menadžmenta treba osigurati relevantne informacije temeljene na primjerenom instrumentariju. Jedan od najznačajnijih instrumenata je uravnoteženo iskazivanje rezultata (BSC) i postizanje dugoročnog održivog razvoja harmoniziranim razvojem i uvažavanjem svih čimbenika (SBSC) u okviru kojeg će se definirati temeljni pokazatelji trostruke polazišne crte – TBL[1] (engl. *triple bottom line*) rukovodeći se potrebama mjerenja ostvarenja strateških ciljeva održivog razvoja uvažavajući ekonomski prosperitet, očuvanje okoliša i odnose s društvenom zajednicom, uz uvažavanje i procjenu rizika koji se ne uključuju u tržišno djelovanje destinacije, ali se značajno mogu odraziti na njezinu uspješnost. Na temelju teoretskih spoznaja, iskustava najbolje svjetske prakse kao i prikupljenih podataka dobivenim istraživanjem, izrađen je model strateškog i operativnog upravljanja održivim razvojem turističke destinacije. Predložen je sustav pokazatelja za mjerenje i izvještavanje o postignućima održivog razvoja turističke destinacije koji destinacijskom menadžmentu pruža relevantne informacije za donošenje odluka u kratkom i dugačkom roku uz uvažavanje specifičnosti hrvatskog tržišta. Izrada ovog modela

[1] U daljnjem tekstu koristit će se u stručnoj literaturi uobičajena kratica TBL za pojam trostruke polazišne crte (engl. *triple bottom line*)

može biti od koristi ne samo za turističku djelatnost nego i za druge gospodarske subjekte jer model nudi, uz specifične pokazatelje svojstvene turističkoj djelatnosti i generičke pokazatelje koji su primjenjivi i u drugim djelatnostima što dopunjava potrebu heterogenih čimbenika (SBU) koji sačinjavaju turističku destinaciju. Kroz postavke modela dokazale su se i postavljene hipoteze.

2. ODRŽIVI RAZVOJ KORPORACIJE

Razvoj korporacija na globalnom planu zadnjih je 50-ak godina toliko uzeo maha da su lokalna tržišta za njih postala ograničavajući činitelj razvoja pa se sustavno prerastaju nacionalne okvire i djeluju multinacionalno. Multinacionalnost znači poslovanje na svjetskom tržištu, a najčešće i vlasništvo podijeljeno između većeg broja investitora heterogenog nacionalnog podrijetla. Kapitalno snažne korporacije imaju veliki broj zaposlenih te veliku vrijednost proizvodnje i prodaje, uz visoki udio na različitim tržištima sa značajnim utjecajem na okruženje. Korporacije su najsloženiji oblik trgovačkih društava te raspolažu ogromnom imovinom i kapitalom. Korporacije su najčešće ustrojene kao dionička društva koja kotiraju na burzama vrijednosnih papira. Njihov ustroj je takav da privlači kapital jer investitor, (u slučaju bankrota korporacije) može izgubiti samo vrijednost uloženu u dionice.

Veliki i složeni korporacijski sustavi, koji se sastoje od niza kompanija, poslovnih segmenata, strateških poslovnih jedinica i sl. traže i adekvatan način upravljanja koji prelazi okvire same korporacije. Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) 2004. godine izradila je dokument „Principi korporativnog upravljanja“ u kojem se od korporacija traži da poštuju načela etike u svim svojim poslovnim odnosima te da djeluju u skladu s načelima odgovornosti, istinitosti, učinkovitosti, transparentnosti, kvalitete, postupanja u dobroj vjeri te poštivanja dobrih poslovnih običaja prema poslovnim partnerima, poslovnom i društvenom okruženju i vlastitim zaposlenicima. (OECD, 2004.) Korporativno upravljanje (engl. *corporate governance*) postaje predmet izučavanja u teoriji i praksi, a predstavlja sustav koji obuhvaća strukturu i postupke upravljanja i kontrole korporacija. Korporativnim upravljanjem utvrđuje se podjela ovlasti i odgovornosti između različitih tijela i sudionika [2] (uprava, nadzorni odbor, većinski dioničari ili udjelničari, radnici, kupci, vjerovnici i sl.) u djelovanju korporacije primjenom strogih pravila i načela o podjeli. Naime, iz odnosa dioničari, udjelničari i interesne skupine (engl. *stockholders*, *shareholders* i *stakeholders*)

[2] Složenost korporativnog upravljanja očituje se i kroz niz pojmova koji se javljaju u vezi s tim. Najčešći od njih su: dioničko društvo koje je trgovačko društvo (društvo kapitala) „u kojem članovi (*dioničari*, engl. *stockholders*) sudjeluju svojim ulozima u temeljnom kapitalu podijeljenom na dionice.“ (Cerovac, 2004.) Trgovačko društvo može imati i samo jednog člana ili nekoliko članova te može biti osnovano kao društvo s ograničenom odgovornošću (društvo kapitala) u kojem članovi društva (*udjelničari*, engl. *shareholders*) mogu imati samo jedan temeljni ulog. „Temeljni ulozi ne moraju biti jednaki… i ne mogu se izraziti u vrijednosnim papirima“ (ZTD, str. 565). Udjelničari su i vlasnici udjela u financijskim fondovima. Međutim, osim za vlasnike (dioničare i udjelničare), u suvremenim uvjetima korporativno upravljanje mora osigurati informacije i širem krugu interesnih skupina (*dionici*, engl. *stakeholders*) kao što su kupci, dobavljači, investitori, zaposlenici, lokalna, regionalna ili šira društvena zajednica (Cerovac, 2004.). Pojam dionici je širi pojam jer obuhvaća vlasnike (dioničare i udjelničare) i druge interesne skupine.

proizlazi način postavljanja i ostvarivanja ciljeva korporacije kao i uspostavljanje nadzora nad njihovim ispunjenjem. Učinkovito korporativno upravljanje jedan je od kritičnih faktora za ostvarivanje korporativnih ciljeva i povećanje vrijednosti kompanije. Mnoge zemlje su kroz zakonsku regulativu odredile pravila korporativnog upravljanja. Menadžment kompanije mora uvažavati odredbe nacionalnog zakonodavstva u svim zemljama u kojima djeluje te slijediti pravila na korporativnoj razini koju svojim aktima, politikama i procedurama definira svaka pojedina korporacija prema svojim potrebama, ali i prema znanju i sposobnosti vodećeg menadžmenta.

2.1. Pojam i sadržaj održivog razvoja korporacije

Društveno odgovorno ponašanje imperativ je koji se nametnuo globalnom društvu kroz odgovorno promišljanje budućnosti, promjenu filozofije života i poslovanja s ciljem razvoja, zaštite i unapređenja eksternog i internog okruženja uz poštivanje interesa svih društvenih čimbenika. Društveno odgovorno ponašanje temelji se na načelima održivog razvoja. Održivi razvoj je kompleksan pojam jer zahtijeva izučavanje i harmonizirano djelovanje na tri razine (globalna, nacionalna, korporativna) ekonomskih, ekoloških i društvenih odnosa. Na globalnoj i nacionalnoj razini održivi razvoj može se definirati kao uspostavljanje ravnoteže između potrebe postizanja ekonomskog rasta, napretka društva, osiguranja zdravlja ljudi i brige za okoliš, na način da se ne ugrožavaju potrebe budućih naraštaja. Na korporativnoj razini održivi razvoj postiže se kroz uspostavu ravnoteže između željene stope profitabilnosti, zaštite okoliša vezano uz poslovni proces, zadovoljstva zaposlenih i izgradnje povjerenja svih interesnih skupina što rezultira smanjenjem poslovnih rizika u budućnosti i povećanjem nematerijalne vrijednosti kompanije.

Dosadašnji razvoj obilježilo je industrijsko društvo, koje je pred menadžment stavljalo zahtjeve za postizanjem što više profitne stope kao jedinog relevantnog pokazatelja uspješnog poslovanja. Stoga se i računovodstvo tog razdoblja razvijalo na takvim polazištima. Globalizacijsko društvo postupno mijenja paradigmu „ili razvoj, ili okoliš“ u paradigmu „i razvoj i okoliš“, ali sve su jači zahtjevi za postizanjem „odgovornog društva bogatstva“. Društveno odgovorno ponašanje je ono koje vodi računa o okruženju, poštuje to okruženje i zadovoljava svoje ciljeve kroz racionalno korištenje i zaštitu postojećih resursa na svim razinama. Navedeno, pred suvremeno računovodstvo postavlja zahtjev za osiguranjem sveobuhvatnih informacija za potrebe upravljanja održivim razvojem kako za interne korisnike, tako i za interesne skupine iz okruženja.

Nakon konferencije u Rio de Janeiru 1992. godine dolazi do značajne promjene u spoznaji važnosti održivog razvoja na svim razinama društva. Od tada se pojam „održivi razvoj" (engl. *sustainable development*) uvodi kao vodeći pojam u politici o unapređenju i zaštiti životne i radne sredine (Zillessen, 1998., str. 4). Svjetska komisija za okoliš i razvoj – WCED (World Commission on Environment and Development), poznatija po nazivu Brundtlandova komisija, dala je 1987. godine jednu od najviše korištenih definicija održivog razvoja koju su prihvatili i Ujedinjeni narodi, (WCED, 1987., str. 43). Održivi razvoj definira se kao onaj „razvoj koji ispunjava potrebe sadašnjosti bez ugrožavanja sposobnosti budućih generacija kako bi zadovoljile svoje potrebe" Prema Bruntlandu održivi razvoj mora slijediti dva temeljna polazišta, a to su:

a) koncept potreba

b) koncept ograničenja.

a) *Koncept potreba* temelji se na spoznaji da se ne može postići održiv razvoj ako su potrebe zadovoljene samo na strani razvijenih zemalja, što znači da treba uvažavati potrebe siromašnih i njima dati prioritet. Naime, održivi razvoj postiže se kroz ujednačenost u zadovoljenju potreba i razine tih potreba. Uspostava ravnoteže u zadovoljenju potreba je bitna. Njihovo zadovoljenje bitno je za gospodarski rast, a kapital će potaknuti veću participaciju stanovništva u potrošnji, obrazovanju, očuvanju okoliša, kreiranju nove razine potreba. Navedeno djeluje u sustavu povratne veze.

b) *Koncept ograničenja* vezuje se uz okvire koje moraju postaviti vlade i druge društvene organizacije kako bi ograničile upotrebu tehnologija koje ne vode računa o zaštiti okoliša i dobrobiti zajednice, odnosno kako bi stalno stimulirale istraživanje i razvoj novih tehnologija i procesa koji tome pridonose. Polazi se od „međugeneracijskog kapitala" na način da se kroz potrebe koje se zadovoljavaju u sadašnjosti omogućuje stvaranje kapitala koji će preko razvoja osigurati zadovoljenje potreba u budućnosti. Ograničenje za veći uspjeh održivog razvoja leži u „nedostatku vizije, dizajna i provedbenih politika koje bi unaprijedile i međusobno poduprle društvene ciljeve s jedne, te s druge strane zbog ukorijenjenih ekonomskih i političkih interesa u postojećem sustavu od kojih se ostvaruju koristi" (Ashford & Hall, 2011., str. 272; 3/23). Ograničenje ima dvije dimenzije. Prvenstveno treba ograničiti sve one subjekte koji djeluju na tržištu i u okruženju, a koji u cilju postizanja što veće zarade u kratkom roku uništavaju postojeće resurse (materijalne, ljudske i društvene) ne vodeći računa o potrebama budućih generacija. Dalje se ograničenja očituju u nedovoljnoj sposobnosti, nedostatku vizije, ali i spremnosti za promjene koje se nužno moraju poduzeti da

bi se postigla zadovoljavajuća razina održivog razvoja. Ograničenja se uspješno rješavaju konsenzusom na globalnoj razini, kako bi se stvorili preduvjeti i definirao okvir za njihovu implementaciju na nacionalnim, lokanim i korporativnim razinama.

Svojim pristupom Brundtlandova komisija prvi put je napravila poveznicu između pojmova „okoliš“ i „razvoj“. Okoliš sagledava kao okruženje koje nema neposrednu vezu s ljudima. Razvoj promatra kao politički cilj ili gospodarsko opredjeljenje rasta. Brundtland navedeno povezuje kroz uključivanje ljudskih emocija i radnji. Formira novo polazište u kojem je okoliš mjesto gdje živimo, a razvoj nastojanje i trud da se poboljšaju uvjeti u tom prebivalištu. Naglašava se potreba da se okruženje/okoliš i razvoj uvijek sagledavaju kao cjelina. (WCED, 1987.). Preduvjet razvoja su progresivne promjene u gospodarstvu i socijalnoj osjetljivosti društva, a održivost se temelji na uspostavi i provedbi strogih političkih i društvenih standarda kojih se moraju pridržavati pojedinci i korporacije.

Slika 1: Shematski prikaz međuutjecaja komponenti održivog razvoja
Izvor: Johann Dreo (2007.), str. www commons.wikimedia.org

Globalizacijski procesi brišu granice u kretanju kapitala, radne snage, znanja kao i distribucije proizvoda i usluga do krajnjeg korisnika. Takva situacija pogoduje jačanju velikih gospodarskih subjekata, korporacija, koje se bore za prevlast na ciljnim tržištima. Zbog kapitalne snage i veličine njihov utjecaj na okruženje u kojem djeluju veoma je značajan te njihovo poslovanje izaziva permanentan interes cijele društvene zajednice uključujući i niz raznovrsnih poslovnih partnera. Međuovisnost svih subjekata na tržištu raste te su oni, stoga, nužno umreženi u ponudbeni lanac korporacije. Okruženje korporacije određeno je prirodnim

nasljeđem i stupnjem društvenog razvoja, a djelovanje korporacije uvijek je usmjereno ka potrebi da se isto prilagodi stvarnim potrebama i interesima. Potrebe su sve veće, a raspoloživi, za eksploataciju dostupni resursi ograničeni. Iz tog razloga sve više jača svijest o društveno odgovornom ponašanju svakog subjekta da bi se naslijeđeno racionalno koristilo, ali i zaštitilo za buduće generacije. Društveno odgovorno ponašanje je odgovorno promišljanje budućnosti, svojevrsna filozofija života i poslovanja, doprinos razvoju internog i eksternog okruženja, uz uvažavanje potreba svih interesnih skupina, direktno i indirektno uključenih u sve procese.

Održivi razvoj podrazumijeva usklađenost sva tri segmenta djelovanja na svim razinama: globalnoj, nacionalnoj i korporativnoj. Djelovanje na globalnoj razini uvjetovano je prvenstveno stavom politike prema zaštiti i unapređenju stanja u okolišu i prema uravnoteženom razvoju svih nacionalnih ekonomija, kroz preraspodjelu bogatstva i disperziju kapitala. Dugoročno se ne može očekivati uravnotežen razvoj ako sva tri segmenta nisu uravnotežena na svim razinama, odnosno ako nije uspostavljena integrativna pravednost. Integrativna pravednost zahtijeva simultano razmatranje mjera koje predstavljaju različite aspekte održivog razvoja tijekom vremena kako bi se mogla provoditi analiza „ustupaka između različitih razvojnih ciljeva kao što su smanjenje utrošenih materijala, emisija, diferencijacija prihoda i nezaposlenosti, povećanje očekivanog trajanja života, obrazovanja i kvalitete života“ (Martinez-Alier, 1998., u Rodriguez-Labjos¸&Shmelev, 2007., str. 2) Kako je održivi razvoj proces koji se odvija tijekom vremena, jedino harmoniziranošću postupaka u svim segmentima i svih sudionika u njemu moguće je da taj proces traje i ostvaruje trend rasta.

Pod utjecajem globalizacijskih procesa zakonska regulativa se širi s domene upravljanja korporacijom i na područje upravljanja i izvještavanja o održivom razvoju korporacija. Korporacija postiže održivi razvoj ako uravnoteženo djeluje u svim komponentama (ekonomskoj, ekološkoj i društvenoj) jer potreba razmišljanja o održivom razvoju te poduzimanje radnji da se on i ostvari postavlja nove izazove pred menadžere. Mijenjaju se pravila poslovne etike i vrednovanje kompanije okreće se od stope profita kao ključnog indikatora uspješnosti prema transparentnosti poslovanja, smanjenju korištenja neobnovljivih izvora, smanjenju emisija, zadovoljstvu zaposlenih, očuvanju zdravlja i korektnosti u odnosu na društvenu zajednicu. Globalizacijski procesi stavljaju pred menadžere zadatak dugoročnog, strateškog promišljanja u vođenju kompanije jer traže brzo i jasno djelovanje i donošenje odluka, a u cilju zadržavanja i povećavanja tržišnog udjela. Jačanje tržišnog udjela moguće je

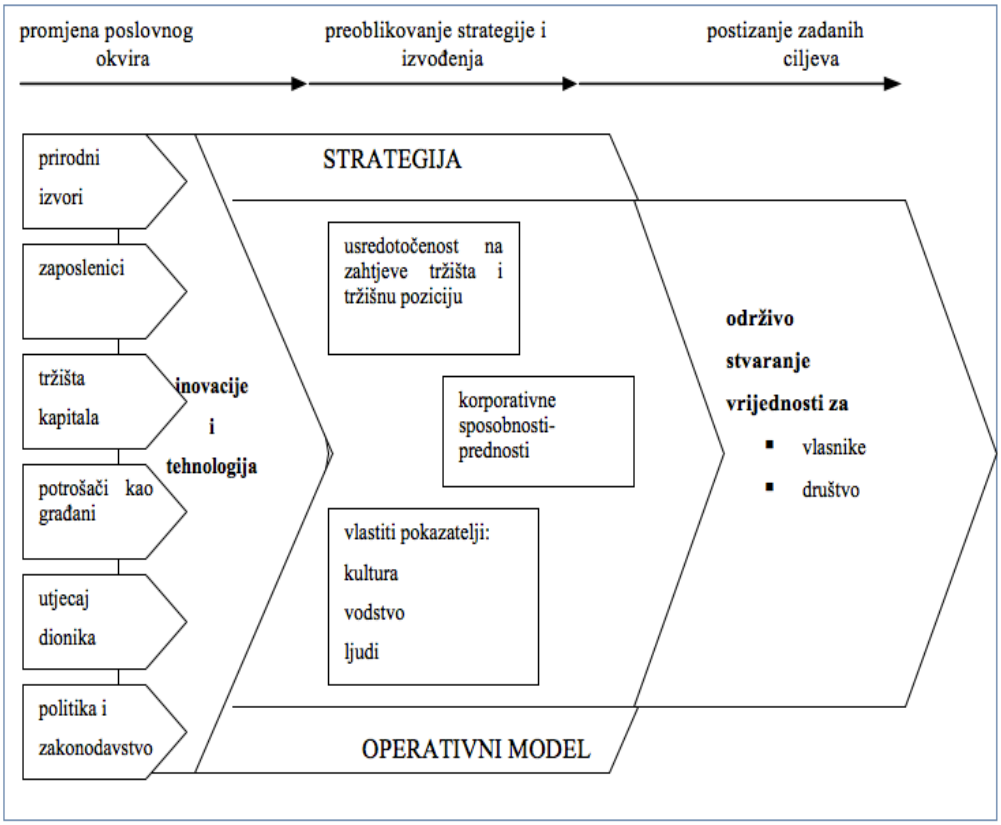
postići jedino ako se razvoj kompanije temelji na istovremenom jačanju svih komponenti održivog razvoja kako bi se dobilo povjerenje kupaca i drugih partnera te time smanjili poslovni rizici koji zbog globalizacijskog umrežavanja tržišta značajno rastu.

Ekonomska i društvena komponenta održivog razvoja razvile su se znatno ranije od ekološke komponente, koja je povezana sa sviješću o potrebi održivog razvoja kroz očuvanje okoliša. Više pozornosti okolišu se počinje posvećivati tek nakon Drugog svjetskog rata u visokorazvijenim zemljama Europe. U suvremenim uvjetima očuvanje okoliša je komponenta koja snažno pridonosi ocjeni razine postignuća dugoročno održivog razvoja iako ju, zadnjih nekoliko godina, pod utjecajem ekonomske krize jačanje konkurentnost i porast zaposlenosti stavljaju u drugi plan.

„Održivi razvoj zahtijeva nove i inovativne načine razmišljanja. Razvoj znanja i tehnologije direktno pridonosi ekonomskom razvoju, ali on također predstavlja i potencijal za uklanjanje prijetnji održivosti društvenih odnosa, okoliša i ekonomija. Inovacije i nove spoznaje u tehnologiji, menadžmentu i javnoj politici postavljaju pred organizacije izazov pronalaska novih načina na koje će njihovo poslovanje, proizvodi, usluge i djelatnosti utjecati na zemlju, ljude i ekonomije”.(GRI 2, 2011., sec1:2, str. 2). Kako bi se unaprijedio uravnotežen razvoj, Ujedinjeni narodi izradili su akcijski program održivog razvoja u kojem su predviđene aktivnosti na svim razinama i to tako da sve razine ovise jedna o drugoj i međusobno utječu na razvoj druge.

Djelovanje je predviđeno globalno, i na temelju njega formiraju se lokalne *Agende 21*, na razinama užih društvenih zajednica, općina i gradova, s ciljem da se održivi razvoj događa ondje gdje ljudi žive i rade. „Ujedinjavanjem razvojnih interesa zaštite okoliša, njihovim poštivanjem, može nam uspjeti osigurati pokrivanje osnovnih potreba čovječanstva, poboljšati životni standard svih ljudi, te ostvariti veću zaštitu ekosustava, a da se pri tome ostvare veći prinosi i da se osigura budućnost.“ (Agenda 21, 2011., preambula)

Održivi razvoj korporacije postiže se na način da se ona umrežava sa svojim okruženjem. Okruženje u kojem korporacija djeluje uvjetuje korporaciji da stalno preispituje svoju poziciju tako da provodi prilagodbu poslovnog okvira. Jednom definirani strateški ciljevi stalno se moraju preispitivati, preoblikovati i operativno prilagođavati pod utjecajem brzih globalizacijskih promjena, što rezultira podizanjem razine ciljeva, a to je razvoj. Održivi razvoj odvija se u kontinuitetu. Sve je manje jasna granica između operativnog i strateškog upravljanja, raste značaj strategijskog pristupa u upravljačkom računovodstvu uz obveznu potporu informatičke tehnologije.



Slika 2: Način utjecaja održivosti na poslovanje korporacije
Izvor: Obrada autora prema Berthon 2008, str.5

Proces održivog razvoja počinje izvan korporacije a kroz odabir resursa, dobavljača, radne snage i sl. Sagledavaju se ograničenja u zajednici da bi se korporacija razvijala i stvarala dodatnu vrijednost u internim procesima te kako bi se kroz operativno djelovanje pridonosilo realizaciji strateških ciljeva. Korporacija svoje djelovanje treba usmjeriti na stvaranje vrijednosti za skupine izvan korporacije, a to su: kupci, vlasnici, lokalna i šira društvena zajednica. Korporacija je samo jedna od karika ukupnog ponudbenog lanca u stvaranju održivosti, a menadžment korporacije svojim poslovnim odlukama temeljeno na načelu održivosti značajno pridonosi razini postignuća održivog razvoja. „Odluke menadžmenta korporacije treba promatrati kroz moguće utjecaje na društvo, okoliš i gospodarstvo, imajući na umu da će naša djela imati utjecaj na drugom mjestu, a naša postupanja imati utjecaj na budućnost“ (Strange & Bayley, 2008., str. 25).

Prilikom utvrđivanja strateških ciljeva korporacija treba uvažavati sve dostupne i ograničavajuće čimbenike iz okruženja. Jačanje tržišnog položaja i konkurentske sposobnosti u dugom roku postiže se i uz unapređenje internih odnosa. Kako bi se ostvarenje ciljeva moglo pratiti, nužno je definirati pokazatelje koji trebaju biti jasni i razumljivi svim razinama menadžmenta. Korporativna kultura koja je prepoznatljiva jača ugled korporacije među

zaposlenicima i poslovnim partnerima. Sve to skupa omogućuje kontinuirano preispitivanje strateških ciljeva na operativnoj razini kako bi se, uvažavajući zahtjeve tržišta radile prilagodbe koje omogućuju daljnji rast i razvoj. Usklađenim djelovanjem eksternih i internih čimbenika postiže se održivi razvoj kao proces unutar kojega se briše granica dugoročnog i operativnog djelovanja. Globalizacijski procesi su tako brzi da definirana strategija stalno mora biti predmet preispitivanja na operativnoj razini što pred menadžment postavlja zadatak novog definiranja strateških ciljeva koji su usklađeni sa svim promjenama na tržištu uzrokovanim novim tehnologijama i stalno novim zahtjevima kupaca. Uravnoteženi razvoj korporacije ostvaruje se kad se na dugačak rok stvara nova vrijednost za društvenu zajednicu kao i za vlasnike korporacije.

2.2. Propisi i standardi koji podupiru održivi razvoj korporacije

Posljednjih dvadesetak godina pojam održivi razvoj (engl. *sustainable development*) sve je više u fokusu zanimanja raznih interesnih skupina. Globalizacijski procesi nametnuli su spoznaju da održivi razvoj više ne može biti tretiran kao izbor, nego kao nužnost, imperativ. Sve više vlada u svijetu uključuju održivi razvoj u svoje politike i razvojne planove, korporacije diljem svijeta ugrađuju održivost u svoje proizvode i procese, a lokalne zajednice i civilne organizacije sa sve više uspjeha jačaju svijest građana o potrebi očuvanja okoliša kroz smanjenje otpada, obnavljanje urbanih prostora, poboljšanje uvjeta života i zdravlja ljudi i druge programe. Usprkos svemu tome područje praćenja postignuća održivog razvoja još uvijek nije harmonizirano ni standardizirano na globalnoj razini, a često i na nacionalnoj.

2.2.1. Odnos propisa i standarda kojima se regulira izvještavanje o održivom razvoju

Na jačanje svijesti o imperativu održivog razvoja i društveno odgovornog ponašanja, globalno su značajno utjecale odluke dvaju velikih gospodarskih foruma, u Davosu i Monte Alegru. „Okolišne i društvene krize bile su važan faktor koji je povećao svijest investitora o potrebi integriranja održivosti u investicijske odluke; okolišni i društveni rizici mogu imati značajne i dugotrajne posljedice“ (DOP.HR, 2011., str. 6/24). U većini zemalja svijeta izvještavanje o održivom razvoju, dobrovoljno je opredjeljenje kompanije. Međutim, zbog velikog utjecaja koji na svoje okruženje, ali i nacionalno gospodarstvo, imaju korporacije, sve češće se različitim direktivama, uputama ili zakonima nastoji prisiliti korporacije da izvještavaju o pojedinim segmentima svoga djelovanja koje zadire u neki od stupova održivog razvoja (očuvanje okoliša, odnos sa zajednicom). Tako se upravljanje održivim razvojem u nekim državama temelji na propisima ili uputama koje nemaju snagu zakonskog akta, ali čija

primjena se traži i preporučuje (Njemačka, Belgija, Nizozemska i veći broj ostalih zemalja članica EU). Zakonskim propisima uglavnom se regulira ekološka komponenta održivog razvoja (Danska, Nizozemska, Australija, Japan), dok je izvještavanje o ostalim komponentama prepušteno odlukama menadžmenta korporacije. Polazišta na kojima se temelji sustav izvještavanja o održivom razvoju u pojedinim značajnim ekonomijama, prikazuje se u sljedećoj tablici:

Tablica 1.: Prikaz polazišta za izvještavanje o održivom razvoju

Država	Obveza od	Obveznici izvještavanja	Karakteristike izvještaja	Forma izvještaja	Posljedice
Norveška Accounting Act	1998. 2006. 2007. 2010. 2013.	Sve kompanije koje su na burzi i strane kompanije koje su obveznice poreza	Dvije vrste izvještaja o učinku na okruženja: **eksterno**: a) opis aktivnosti i/ili proizvoda koji *bi mogli* imati utjecaj na vanjski okoliš; b) utjecaj koji procesi/ proizvodi *imaju* na okoliš; **interno** (radni okoliš): izvještaj o ozljedama, nesrećama, izostancima zbog bolesti; izvještaj o ravnopravnosti spolova i mjere koje se planiraju provesti. – obvezno izvještavanje o načinu na koji se DOP integrira u poslovnu strategiju	Objavljuju se u sklopu godišnjeg izvještaja uprave, nema obveze stručnog revidiranja	Nema predviđene kazne u sklopu zakona o računovodstvu; članovi uprave mogu biti odgovorni
Švedska Accounting Act (proširen s izvještajem o okolišu 1999.)	1999. 2000. 2007.	Sve kompanije koje su obvezne imati dozvolu prema švedskom zakonu o zaštiti okoliša; sve kompanije u vlasništvu države	1. utjecaj proizvodnih procesa/ proizvoda na najbliže okruženje 2. kako ti utjecaji direktno ili indirektno mogu utjecati na tekući i budući financijski rezultat 3. opis svih aktivnosti koje su uzrokovale da je kompanija pod nadležnosti EC-a 4. nacionalni mirovinski fondovi objavljuju etičke čimbenika koji utječu na odluke investiranja – sve kompanije u državnom vlasništvu obvezno izvještavaju sukladno GRI, G3 smjernicama	Objavljuju se u sklopu godišnjeg „izvještaja uprave“	Predviđene kazne za slučaj neistinitih izvještaja
	1995.,	Obveza za sve korporacije	1. utjecaj njihova poslovanja na okoliš i društveno	Obvezna godišnja	

Država	Obveza od	Obveznici izvještavanja	Karakteristike izvještaja	Forma izvještaja	Posljedice
Danska Danish Green Accounting Low	novi 2008.	(cca 1000 kompanija)	okruženje 2. poduzeti napori da se ublaže negativni utjecaji 3. koje politike DOP-a primjenjuju, kako ih implementiraju i koje rezultate njima postižu	objava	
Njemačka The German Council for Sustainable Development (GCSD,) – razvilo German Sustainability Code (GSC).	2002., 2004., 2011.	Sve velike kompanije i kompanije koje se listaju na tržištu vrijednosnih papira	– obveza izvještavanja o ekološkim i društvenim čimbenicima koji su relevantni za poslovne operacije kompanije; GSC uključuje 20 kriterija i 27 GRI pokazatelja – obveza pojašnjenja KPIs pomoću kojih se iskazuju informacije relevantne za razumijevanje položaja kompanije i postignute razine održivosti (obveza za sve s više od 250 zaposlenih) – objašnjenje politika održivosti u području koje nije u direktnoj vezi s poslovnim operacijama (obveza za sve sa više od 500 zaposlenih)	Nefinancijske informacije su integralni dio godišnjeg poslovnog izvještaja; Obvezna revizija obavlja se u sklopu poslovnog izvještaja	
Francuska Decree 2002-221 (usvojen 2002.)	2001. 2002. 2009. 2011.	Sve kompanije koje se listaju na Premier Marché – francuskoj burzi vrijednosnih papira	Tri vrste izvještaja o učinku na okruženja **okoliš:** korišteni izvori i emisije, mjere za poboljšanje energetske učinkovitosti i biološke raznolikosti, prevencije štete, kadrovska obučenost, certificiranje, izdaci za sprječavanje štetnih utjecaja, rezervacije za rizike... **društveni**: kompletan utjecaj kompanije na okruženje uključujući utjecaj na regionalni razvoj i zapošljavane, odnose s civilnim udrugama... **radni**: svi podaci o zaposlenima, vanjskim suradnicima, radnom vremenu, otpuštanju ili zapošljavanju, kretanju plaća, ravnopravnosti, kolektivnim ugovorima...	Objavljuje se kao dio godišnjeg izvještaja; Revizija se obavlja u sklopu ukupne revizije godišnjih financijskih izvještaja	Nisu predviđene kazne

Država	Obveza od	Obveznici izvještavanja	Karakteristike izvještaja	Forma izvještaja	Posljedice
Nizozemska The Environmental Protection Act	1993. 1999. 2010.	Sve kompanije „najveći zagađivači“; sve kompanije koje kotiraju na tržištu vrijednosnih papira	– izvještavanje o utjecaju na okoliš koje ima poslovanje kompanije – izvještavanje o održivosti procesa javne nabave	Godišnje izvještavanje	
Južnoafrička Republika Global Reporting Initiative (GRI) South Africa King II Report	2004. 2008. 2009.	sve kompanije koje kotiraju na tržištu vrijednosnih papira (JSE Securities Exchange)	1. strategija i analize 2. profil kompanije 3. opis izvještaja 4. upravljanje, obveze, angažman 5. upravljački pristup i pokazatelji pokazatelji su detaljno definirani i kategorizirani: a) ekonomski b) okolišni c) društveni (odnosi prema zaposlenima, dostojanstvo na radu, ljudska prava, odnos sa lokalnom zajednicom, odgovornost za proizvod)	Samostalni izvještaji; moraju se objaviti detaljni podaci o vlasničkoj strukturi i svim podružnicama; informacije o utjecaju na OR moraju obuhvatiti cijelu korporaciju, uključujući i utjecaj podružnica koje posluju u drugim dijelovima svijeta	Kompanija sama klasificira rejting izvještaja u A, B i C kategoriju; može tražiti neovisnu reviziju pa time podići rejting na A*. B+, C+. Pogrešni izvještaji neće biti uključeni u bazu, a ako se naknadno otkriju neistine, izvjestitelj se briše iz baze
Japan *Principles for Responsible Institutional Investors*	2004. 2014.		– Obveza pojedinim kompanijama i vladinim agencijama da izvještavaju o svojim aktivnostima vezanim za okoliš – Japan's Financial Services Authority (FSA) objavio je nacrt o stavkama za dobrovoljno izvještavanje o održivom razvoju – Japanska burza traži izvještavanje o CSR i praćenje putem Socially Responsible Investment Indeksa	Godišnje izvještavanje	
Hong Kong Ne postoji zakonska obveza, samo propis tržišta vrijednosnica	2011. 2012.	Kompanije koje se listaju na tržištu vrijednosnih papira	Hongkonška burza objavila je zahtjeve koje kompanije moraju objaviti iz područja: – zaštite okoliša – društvenih odnosa – korporativnog upravljanja – kompanije koje ne objave	Nema zakonske obveze	

Država	Obveza od	Obveznici izvještavanja	Karakteristike izvještaja	Forma izvještaja	Posljedice
			sve zahtjeve dužne su pojasniti zašto to nisu napravile		
Ujedinjeno Kraljevstvo Accounting Act, prošireno sa zahtjevima nadležnih institucija (za energetiku, vodu i sl., UK companies Act	2000. 2006. 2010. 2013.	Sve velike kompanije i kompanije koje se listaju na tržištu vrijednosnih papira; umirovljenički fondovi	Opseg izvještaja mora omogućiti ocjenu postignutog razvoja –moraju se pojasniti pokazatelji kojima se pojašnjava položaj kompanije – uključiti sve informacije vezane uz zaštitu okoliša – uključiti sve informacije vezane uz zaposlene, – uključiti sve informacije vezane uz lokalnu zajednicu i društvo – posebni izvještaji o emisijama u okoliš za sve potrošače iznad 6000 MW/godišnje – mirovinski fondovi objavljuju društvene, ekološke i etičke čimbenike koji utječu na odluke investiranja	Sastavni dio obveznog poslovnog izvještaja uprave/ direktora	

Izvor: Gregor 2007., str. 4-5, Study 2011., str.66-68, 86-88/101; BDI 2013., str.6-7/12, IFRI 2014.

Iz tablice je vidljivo da postoji selektivna obveza izvještavanja o održivom razvoju. Kako su korporacije najznačajniji čimbenici održivog razvoja na lokalnom tržištu, obveza izvještavanja propisuje se pogotovo za kompanije čije dionice kotiraju na tržištima vrijednosnih papira. Najčešće pojedina tržišta vrijednosnih papira nalažu korporacijama koje kotiraju na njima stroga pravila izvještavanja o postignućima održivog razvoja, te na temelju tih izvještaja izračunavaju i indekse održivosti (The Australian Securities Exchange –ASX, Canada launches SVX, Hong Kong Stock Exchange, Environmental ETF Japan Green Chip 35, Oslo Børs, The Singapore Stock Exchange, The Johannesburg Stock Exchange, The UK-based Social Stock Exchange-SSE, The London Stock Exchange, United Nations' Sustainable Stock Exchanges, The New York Stock Exchange – NYSE indeks, S&P Dow Jones Indeks)

Za manje subjekte su blaže obveze te imaju obvezu selektivnog izvještavanja ili uopće nemaju obvezu izvještavanja. Za korporacije se dodatno traži da objavljuju informacije o internim

politikama, upravljačkom pristupu i odgovornosti a temeljem zahtjeva GRI okvira. Temeljem podataka iz tablice može se zaključiti da:

- najkompleksniji sustav izvještavanja imaju Francuska i Norveška jer se od korporacija traži objava podataka iz područja radnih odnosa, zaštite na radu i sigurnosti zaposlenih, ravnopravnosti, očuvanja okoliša i ocjene rizika kako bi se mogla procijeniti postignuća u svim ovim područjima
- Švedska, gdje je nešto blaži sustav, od kompanija koje imaju poslovne dozvole prema švedskom Zakonu o zaštiti okoliša, traži sastavljanje izvještaja o zaštiti okoliša te procjenu rizika na poslovni rezultat, a ovisno o djelatnosti koju kompanija obavlja
- Južnoafrička Republika, umjesto zakonskih propisa, traži za sve korporacije koje kotiraju na tržištu vrijednosnih papira da svoje izvještaje objavljuju sukladno GRI smjernicama što znači da se GRI pokazatelji primjenjuju obvezno (sa zakonom snagom).

Iako pojedine zemlje imaju zakonskim odredbama reguliranu obvezu izvještavanja o održivom razvoju, ta regulativa je različita od zemlje do zemlje. Prema podacima iz 2007. godine, nijedna zemlja, osim Francuske, nije imala detaljnije razrađena pitanja vezana uz aktivnosti podružnica u inozemstvu, niti o ukupnom obuhvatu opskrbnog lanca. Međutim, noviji izvori (Study, 2011, IFRI, 2014.) upućuju na to da je i na tom području napravljen značajan zaokret. Regulativa Bruxelles I (The Brussels I Regulation) kao i Zeleni papir EU (European Commission Green Paper) pridonijeli su razvoju regulative članica koja se odnosi na korporativnu odgovornost, a vezano za ekološku i društvenu komponentu održivog razvoja ne samo u zemljama članicama EU nego i u trećim zemljama u kojima korporacije iz EU posluju preko svojih podružnica. Preporuka je da se u trećim zemljama primjenjuju korporativna načela održivog razvoja korporacije iz EU ako su ona na višoj razini odgovornosti nego što to zahtijeva nacionalno zakonodavstvo zemlje u kojoj se posluje. Nova reforma 4. i 7. direktive (2003. godine), a koja se odnosi na godišnje konsolidirano korporacijsko izvještavanje (Directives 78/660/EEC i 83/349/EEC) „otvara velike mogućnosti srednjim i velikim korporacijama u EU da budu više transparentne vezano na utjecaje koje njihovo poslovanje u inozemstvu ima“ (Study, 2011., str. 81.)… na okoliš i društvo…“te omogućuje uspostavu standarda koji će pridonijeti jačanju vjerodostojnosti izvještavanja o nefinancijskim informacijama, što će pridonijeti jačanju konkurentnosti EU na globalnoj skali“ (BDI, 2013., str. 2.) Također se traži da se podružnice koje posluju na teritoriju EU, a

čije se matične korporacije nalaze izvan EU, ponašaju na istovjetan način prema okolišu i društvu kao i lokalne kompanije. Europska unija uspješno utječe na svoje članice u cilju jačanja nacionalne legislative kojom bi se reguliralo praćenje održivog razvoja na istovjetnim polazišnim osnovama. Na ovim polazištima Europska unija je u svojoj „Moderniziranoj direktivi izvještavanja“ (Modernisation Directive) usvojila koncept „prosvijećene vrijednosti dionica“ (engl. *enlightened shareholder value*) koji polazi od toga da je nematerijalna imovina (vještine zaposlenika, poslovni odnosi, povjerenje i ugled) značajna u procjeni uspješnosti i vrijednosti kompanije. „Uspjeh tvrtke ovisi, također, i o njezinu utjecaju na lokalnu zajednicu i okoliš, o rizicima i neizvjesnostima kojima je kompanija izložena kao i politikama koje primjenjuje u vezi s tim“ (Gregor, 2007., str. 9.). Moderniziranu direktiva usvojila je 2006. godine i Velika Britanija kroz svoj Zakon o trgovačkim društvima. Dok je Konferencija UN-a o zaštiti okoliša i razvoju (Rio, 1992. godine), naglasak stavila na zaštitu okoliša kao poticaj održivog razvoja, nova Lisabonska strategija (EU strategija, 2010.) naglasak stavlja na ekonomski rast, kroz jačanje konkurentnosti i povećanje zaposlenosti uz poštivanje zaštite okoliša, na što je utjecaj imala financijska kriza iz 2008. godine.

Njemačka, Švicarska, SAD, Belgija, Danska i još neke Europske zemlje preferiraju sustav preporuka za izvještavanje o održivom razvoju (umjesto zakonske regulative). Ako se odredbe kod svih ne primjenjuju dosljedno, ne osigurava se harmoniziranost izvještaja što umanjuje njihovu vrijednost za vlasnike i interesne skupine jer je otežana usporedivost, mjerljivost pa i ne postoje sankcije za nepridržavanje. Neovisno o pristupu pojedine države, sve više jača svijest o potrebi promjena u proizvodnji i ponašanju na način da se stalno traže alternative. Postiže se bolji uspjeh ako vlade svojim autoritetom i zakonskom prisilom tome pridonose. Polazeći od takvog stava, Europska unija pokrenula je pilot-projekt pod nazivom „Integrirane proizvodne politike“ (IPP, 2012.) u koji su uključeni proizvođači mobilnih uređaja, proizvođači dijelova, telekom operateri, poduzeća za zbrinjavanje otpada, potrošačke skupine, nevladine udruge, predstavnici vlasti i znanosti. Svrha projekta je tražiti alternative koje će pridonositi održivom razvoju kroz sve životne faze elektroničkih uređaja. Prevladava mišljenje da pojedinačni proizvođač ili potrošač nema dovoljno snage nametnuti održivi razvoj okruženju u kojem djeluje. Svojim postupanjem oni mogu postaviti visoke standarde zaštite okoliša, osigurati visoka primanja i poštivanja dostojanstva zaposlenih, zaštitu njihova zdravlja, ali lako se mogu naći u nepovoljnijem položaju u odnosu na konkurenciju ako država svojim autoritetom ne prisili i ostale sudionike na tržištu na takvo ponašanje snagom

propisa i potporom porezne politike. Dobra zakonodavna politika je osnovni alat za implementiranje načela održivog razvoja u praksu.

Utjecaj regulativnih odredbi i ponašanja tržišnih subjekata je u međuovisnosti. Pod pritiskom određenih skupina donose se zakonski propisi kojima se utječe na razvoj društva i unapređenje ekonomskih uvjeta kroz iznalaženje novih materijala i tehnologija, a imaju utjecaj na jačanje svijesti o očuvanju zdravlja i zaštiti okoliša. Kad se dosegne viša razina održivog razvoja, ponovno se javlja potreba za novom zakonskom regulativom koja će ponovno tražiti poštivanje viših ciljeva i tako se unapređuje razvoj kroz dijalektiku njegovih čimbenika. (Strange & Bayley, 2008., str. 92-125). Porter postavlja hipotezu prema kojoj kompanije koje poštuju strogu zakonsku regulativu razvijaju nove tehnologije i postaju „prvi pokretači“ koji imaju priliku iskoristiti mogućnosti i zauzeti veći tržišni udjel (Porter, 1995.). Kompanije koje primjenjuju nove tehnologije utječu na snižavanje troškova materijala, otpada, vode, energije, pridonose optimiziranju proizvodnje, povećavanju prodaje i podizanju profitabilnosti i zauzimaju veće tržišne udjele dok se konkurencija još nije prilagodila. Naime, Porterova hipoteza temelji se na polazištu da postojanje propisa o zaštiti okoliša, zdravlja i sigurnosti kod ljudi može izazvati dramatične inovacije, ne samo kroz poticanje razvoja novih proizvoda ili usluga postojećih proizvođača nego i stvaranjem uvjeta u kojima novi proizvođači mogu ući na tržište. Zakonske odredbe mogu utjecati tek kad kompanije imaju (ili su inducirane da imaju) spremnost, priliku i kapacitete za inovacije“ (Ashford & Hall, 2011., str. 8/23-277).

Do sada postignuti uspjeh na ovom polju nije dovoljan jer izvještavanja o održivom razvoju treba standardizirati kako bi se povećale mogućnosti mjerenja ostvarenja, provjerljivosti podataka i usporedivosti na nacionalnoj, lokalnoj, granskoj, korporativnoj razini i sl. U tu svrhu, razne asocijacije nastoje harmonizirati pokazatelje u cilju vrednovanja postignuća, ali i ujednačenog *benchmarkinga,* a sa svrhom ocjene kvalitete i djelovanja u području održivog razvoja kompanije jednako kao i lokalne zajednice. Tome značajno pridonose GRI standardi jer osiguravaju osnovu za provođenje sustava. Izvještavanje o održivosti pretpostavka „je mjerenja, objavljivanja i polaganja računa unutarnjim i vanjskim interesnim skupinama u vezi s organizacijskim učinkom u cilju održivog razvoja” (GRI 2, 2011., sec1:3, str. 3).

Briga o održivom razvoju strateška je odluka na mikro i makro razini. Da bi se udovoljilo tom zahtjevu, radni procesi i postupci trebaju se temeljiti na primjeni relevantnih standarda. Primjena standarda u kompaniji definira se kroz interne akte čime se određuju postupanja i procedure, na jasan i razumljiv način kako bi ih zaposlenici mogli razumjeti i jednostavno

primijeniti. To se prvenstveno odnosi na sustav ISO 9001 (za standardizaciju kvalitete procesa), ISO 14000 (za standardizaciju zaštite okoliša) ili TQM i drugo jer su to polazne pretpostavke za upravljanje održivim razvojem. Informacijska osnovica osigurava se kroz prepoznavanje, praćenje i mjerenje ostvarenih ekonomskih, ekoloških i društvenih učinaka tijekom životnog vijeka proizvoda uz uvažavanje potreba zaposlenika i lokalne zajednice. Ustroj poslovanja prema načelima Global Compacta i izvještavanje o postignućima na području održivog razvoja prema GRI smjernicama su komplementarni, prate se i nadopunjuju i stoga je poticajno da ih istovremeno kompanije primjenjuju kroz svoje strateške politike.

2.2.2. UN Global Compact

Primjenu načela održivog razvoja podržavaju i Ujedinjeni narodi što je rezultiralo osnivanjem UN Global Compacta (GC). Global Compact je zamišljen kao strateška inicijativa koju prihvaćaju sve kompanije koje su se opredijelile uskladiti svoje poslovanje s deset načela u području ljudskih prava, rada, zaštite okoliša i borbe protiv korupcije. Global Compact definira se kao okvir praksi za razvoj, implementaciju i objavljivanje politika i praksi održivog razvoja, nudeći pri tome korisnicima široki spektar radnji, upravljačkih alata i izvora – sve osmišljeno kako bi se unaprijedio poslovni i tržišni model održivog razvoja (Global Compact, 2011.). Načela GC-a temelje se na sljedećim polazištima: Deklaracija o temeljnim principima i pravima iz rada, Opća deklaracija o ljudskim pravima, Deklaracija iz Rija o okolišu i razvoju (Agenda 21) te Konvencija Ujedinjenih naroda protiv korupcije. Osnovna svrha GC-a je u poticanju poslovanja kao pokretača globalizacije da pridonosi unapređenju razvoja tržišta, jačanju trgovine, razvoju i razmjeni tehnologije i kapitala na način koji će pridonijeti boljem poslovnom uspjehu kako kompanije, tako i društva kao cjeline. „Global Compact od kompanija zahtijeva da, u okviru svojih sfera utjecaja, usvoje, promiču i primjenjuju osnovne vrijednosti tj. deset načela podijeljenih u sljedeća četiri osnovna područja“: (Global Compact):

a) ljudska prava kroz 2 načela nalažu da kompanija:
    - mora podržavati i uvažavati međunarodno proklamiranu zaštitu ljudskih prava
    - poduzimati sve mjere da se onemogući kršenje ljudskih prava
b) radni odnosi kroz 4 načela zahtijevaju od kompanije:
    - da podržava slobodu udruživanja i učinkovito priznavanje prava na kolektivno pregovaranje

- mora ukinuti sve oblike prisilnog rada
- učinkovito zabraniti dječji rad
- eliminirati svaku vrstu diskriminacije kod zapošljavanja i radnog mjesta

c) zaštita okoliša kroz 3 načela, za kompaniju znači:

- oprezno pristupanje ekološkim izazovima
- poduzimanje inicijative za jačanje odgovornosti prema okolišu
- poticati razvoj i širenje ekološki prihvatljivih tehnologija

d) antikorupcijsko ponašanje definirano kroz 1 načelo za kompaniju znači da:

- treba raditi na suzbijanju korupcije u svim njezinim oblicima, uključujući iznudu i potkupljivanje.

Global Compact polazi od konkretnih poslovnih načela koje kompanije moraju uvažavati i implementirati u svoje poslovne politike kako bi ostvarile održivi razvoj kroz temeljna načela u području ljudskih prava, rada, okoliša i antikorupcije, a što rezultira ostvarenjem boljih poslovnih rezultata kompanije i gospodarstva. Korporacija postaje članica GC-a na način da njezin prvi menadžer (predsjednik uprave, direktor…) pošalje pismo Glavnom tajniku Ujedinjenih naroda u kojem kompanija izražava svoju potporu Global Compactu i njegovim načelima. Potpisivanjem Global Compact Svjetskog sporazuma, kompanija se obvezuje, u svom poslovanju i ponašanju, implementirati načela Global Compacta kako kroz svoje strateške ciljeve, tako i u operativnom djelovanju te propagirati načela GC-a na svim područjima svog djelovanja. Potpisnici GC sporazuma dužni su kroz „Communication on Progress“ u svojim godišnjim izvještajima izvještavati o načinu na koji kompanija podupire i provodi načela GC-a kao i prikazati napredak koji se postiže u promaknuću načela GC-a.

Global Compact osniva nacionalne mreže kako bi time poticao razvoj svijesti svih subjekata o potrebi društveno odgovornog poslovanja. Svojim članicama Global Compact pruža stručnu pomoć naročito u dijelu razvoja svijesti o nužnosti društveno odgovornog ponašanja i orijentiranosti prema održivom razvoju kao i značenju i metodologiji mjerenja i iskazivanja rezultata o ostvarenim postignućima i poboljšanjima provedbe načela. Global Compact Network Republika Hrvatska dio je globalizirane mreže GC-a u Hrvatskoj, a trenutno ju sačinjavaju 74 kompanije, poslovna udruženja, akademske zajednice i nevladine organizacije. (GCNRH).

2.2.3. Indeks DOP-a

Poticaj kompanijama u Hrvatskoj da izvještavaju o održivom razvoju daje Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (HR PSOR) koji djeluje kao neprofitna ustanova od 1997. godine i do danas je okupio 37 članica, respektabilnih hrvatskih gospodarskih subjekata. Misija HR PSOR-a je „jačanje svijesti održivog razvoja kao temeljnog razvoja Republike Hrvatske, uvođenje održivog razvoja u razvojne strategije, nacionalne, gospodarske i druge. HR PSOR potiče održivi razvoj u gospodarstvu i zastupa gospodarstvo u održivom razvoju“. (HR PSOR, 2013.)

HR PSOR potiče djelovanje u okvirima održivosti uz zalaganje za gospodarski rast po društveno odgovornom modelu uz brigu za okoliš, i uz unapređenje socijalne osjetljivosti po međunarodno prihvatljivim načelima. (HRPSOR, 2011.) Indeks DOP-a nastao je kao inicijativa HR PSOR-a i Zajednice za DOP pri HGK uz stručnu i financijsku podršku USAID-a i UNDP-a. Da bi se ostvarili proklamirani ciljevi, HR PSOR je harmonizirao izvještaje svojih članica o održivom razvoju preko Indeksa DOP (društveno odgovorno poslovanje).

Indeks DOP-a je metodologija koja hrvatskim tvrtkama omogućuje procjenu razine društveno odgovorne prakse, a kao pretpostavku za usporedbu s drugim sustavima unutar grane. Metodologija definira niz kriterija za ocjenjivanje dobrovoljnih praksi hrvatskih tvrtki u šest osnovnih područja:

- ekonomska održivost
- uključenost društveno odgovornog poslovanja u poslovnu strategiju
- radna okolina
- zaštita okoliša
- tržišni odnosi
- odnosi sa zajednicom.

Rađena je po uzoru na Dow Jones Sustainability i Business in the Community CR Index (Matešić, 2008., str.1) te osigurava pretpostavke za ocjenu dostignute razine primjene načela održivog razvoja korporacija u Republici Hrvatskoj. Indeks DOP-a popunjava se u Hrvatskoj već pet godina. Upitnik se popunjava *online*. HR PSOR šalje upitnik poduzećima koja su prema kriterijima Zlatne kune u prethodnoj godini ocijenjena kao najuspješnija. Kompanije koje nisu na taj način pozvane, a smatraju da provode dobru praksu održivog razvoja i zadovoljavaju kriterije za kandidiranje za nagradu Indeksa DOP-a, mogu se također uključiti

putem HGK. Upitnik sadrži 119 pitanja za velike i srednje te 61 pitanje za male tvrtke. Od 2011. godine otvorena je nova kategorija upitnika koja omogućuje javnim poduzećima sudjelovanje u nagradi Indeksa DOP-a (DOP.hr, 2013., str. AktivnostiMreže)

Specifičnost je Indeksa DOP-a da ima razrađenu metodologiju bodovanja tako da se svako od šest područja adekvatno valorizira. HR PSOR je utemeljio i sustav nagrađivanja najboljih praksi članica mjerenu putem Indeksa DOP-a. Harmonizirani izvještaji omogućuju praćenje trendova koji se postižu u pojedinim godinama kao i *benchmarking* unutar grane. Uključivanje u sustav izvještavanja prema DOP-u potiče menadžment kompanije na poslovno promišljanje o mogućnostima unapređenja odnosa prema načelima održivog razvoja, ali i na bolju ocjenu šansi, slabosti i rizika

2.2.4. GRI – Inicijativa za globalni pristup izvještavanju (Global Reporting Initiative)

Područje izvještavanja o dostignutom stupnju održivog razvoja na globalnom planu cjelovito regulira GRI (Global Reporting Initiative), odnosno Inicijativa za globalni pristup izvještavanju. GRI je mrežno temeljena organizacija koja predstavlja najviše korišten okvir izvještavanja o održivom razvoju u svijetu. GRI nudi načela i pokazatelje značajne za standardizirani sustav izvještavanja o učincima ekonomskog, ekološkog, društvenog i upravljačkog aspekta uravnoteženja. Okvir izvještavanja GRI predstavlja „konsenzus svih interesnih skupina koje u njemu participiraju u okviru globalnoga gospodarstva, civilnih udruga, radnih odnosa, akademske zajednice i stručnih organizacija“ (GRI 1, 2011., str. 2). Izvještaji moraju biti uravnoteženi te prikazivati pozitivne i negativne doprinose održivom razvoju izvjestitelja. Izvještaji prema GRI okviru služe za (GRI 2, 2011., sec 1:3, str. 3) :

- određivanje oglednih vrijednosti i procjenu učinka politike održivosti uz uvažavanje zakona, normi, kodeksa, standarda i dobrovoljnih inicijativa;
- prikaz načina na koji kompanija utječe na održivi razvoj te ocjenu utjecaja očekivanja okruženja na primjenu načela održivog razvoja
- uspoređivanje učinka primjene politika održivog razvoja kompanije s drugim kompanijama u prostoru i vremenu.

Ideja o razvoju mreže standardiziranih pokazatelja o održivom razvoju u praksi počela se realizirati 1998. godine kad je bostonska neprofitna organizacija CERES ustanovila Global Reporting Initiative. Godine 1999. objavljen je Nacrt smjernica GRI za izvještavanje o održivom razvoju, a sljedeće godine objavljena je prva generacija smjernica da bi već iste godine 50 organizacija u svijetu objavljivalo izvještaje prema GRI smjernicama. Godine

2002. u Ujedinjenim narodima u New Yorku javno je prihvaćena i predstavljena Institucija GRI (sa sjedištem u Nizozemskoj). Godine 2006. GRI objavljuje usavršenu verziju smjernica izvještavanja poznatu kao G3 Guidelines. Izvještavanje prema GRI smjernicama dobrovoljno je i u svijetu to primjenjuje tisuće subjekata iz različitih područja djelovanja (državna i lokalna uprava, proizvodni i uslužni sektor, civilne, neprofitne organizacije). Okvir GRI izvještaja daje smjernice na koji način organizacije mogu prikazati svoja postignuća na području održivog razvoja, a sastoji se od Općih smjernica, Granskih dodataka i Tehničkog protokola (primjena načela izvještavanja) Da bi se otklonila prevelika općenitost izvještaja (GRI primjenjuju administrativne jedinice lokalne uprave, civilne i druge neprofitne udruge), pristupilo se izradi smjernica za izvještavanje po pojedinim djelatnostima. Cilj je da izvještaji budu više fokusirani na djelatnost što pridonosi kvaliteti i povećava upotrebnu vrijednost izvještaja. Navedeno osigurava usporedbu poslovnih subjekata unutar grane o dostignutom stupnju održivog razvoja, ali isto tako i drugih ciljnih skupina.

Godine 2011. objavljena je unaprijeđena treća generacija smjernica G3.1. Guidelines, koje su proširene pokazateljima vezanim uz zaštitu ljudskih prava, ravnopravnost po svim osnovama kao i utjecaj i odnosi s lokalnom zajednicom. G3.1 okvir smjernica sastoji se od dva dijela (GRI 2, 2011., str. 20-36). U prvom dijelu izvještaja iznose se opći podaci o izvještaju kao obuhvatnost, sadržaj, pouzdanost, jasnoća, interesne skupine kojima je izvještaj namijenjen i sl. U drugom dijelu izvještaja iznose se konkretni podaci o izvjestitelju kroz tri segmenta: profil izvjestitelja i njegovi strateški ciljevi, politike upravljanja i pokazatelji.

GRI pokazatelji klasificirani su u šest kategorija koje treba uvažavati kao polazišta izvještavanja o održivom razvoju kroz ekonomsku, ekološku i društvenu komponentu. Svaka od šest *kategorija* sadrži određen broj *područja pokazatelja* (ukupno 37) izvještavanja za različita područja interesa. Sljedeća tablica prezentira kategorije izvještavanja, područja izvještavanja i *pokazatelje* unutar njih. Najveći broj pokazatelja je u kategoriji zaštite okoliša (30 pokazatelja unutar 9 područja), sljedeći su oni o zaštiti ljudskih prava i dostojanstvu rada (26 pokazatelja). Ekonomska kategorija pokazatelja fokusirana je na podatke iz temeljnih financijskih izvještaja i odnose s tržišta. Naime, korporacije su obvezne objavljivati godišnje financijske izvještaje, a prate i druge podatke o ekonomskim odnosima s okruženjem, a kako je jačanje financijske snage kompanije prvenstveno interes njezinih vlasnika, GRI predviđa sljedeće pokazatelje.

Tablica 2: Pregled GRI pokazatelja održivog razvoja

Kategorije izvještavanja	Područje interesa
zaštita okoliša (9 područja, 30 pokazatelja, oznaka pokazatelja EN)	1. **energija**, (*direkti utrošak iz primarnih izvora, indirektni utrošak*, postignuta smanjenja utroška, inicijative za daljnje uštede) 2. **materijal**, (vrsta, količina, % utrošenog materijala koji je dobiven recikliranjem) 3. **voda**, (*ukupno utrošena voda iz izvora*, mogućnosti smanjenja, % vode koja se reciklira) 4. **emisija, otpadne vode, otpad**, (ukupne izravne i neizravne emisije stakleničkih plinova po težini, ukupne druge emisije po težini, emisije tvari koje oštećuju ozon po težini, NO, SO i ostale emisije u zrak po vrsti i težini, ukupno ispuštanje vode prema kakvoći i odredištu, ukupna težina otpada po vrsti i način odlaganja, broj i obuhvat značajnijih izlijevanja, težine uvezenog, izvezenog ili obrađenog otpada koji se smatra štetnim po Bazelskoj konvenciji, vrsta, količina i biološka raznolikost voda i staništa koji mogu biti oštećeni ispuštanjem u procesu proizvodnje, ostvarena smanjenja stakleničkih plinova i inicijative za daljnja smanjenja 5. **transport**, (značajniji utjecaj prijevoza roba, materijala i radne snage za potrebe proizvodnog procesa na okoliš) 6. **proizvodi i usluge**, inicijative za smanjenje utjecaja na okoliš proizvedenih proizvoda ili usluga, postignuti učinci, % prodanih proizvoda i njihove ambalaže po vrstama utrošenih materijala 7. **biološke raznolikosti**, (lokacija i veličina zemljišta u vlasništvu, zakupu, okruženju zaštićenog zbog bio raznolikosti, opis utjecaja djelatnosti/ proizvoda na zaštićeno područje, zaštićena ili obnovljena staništa, strategije, planovi i akcije upravljanja zaštitom, popisi zaštićenih vrsta u okruženju s ocjenom utjecaja djelatnosti na rizik istrebljenja) 8. **sukladnosti (**ukupan iznos plaćenih kazni i broj nenovčanih sankcija za nepoštivanje propisa o zaštiti okoliša) 9. **ostalo** (ukupna ulaganja i izdaci za zaštitu okoliša po vrstama**)**
ekonomska (3 područja, 9 pokazatelja, oznaka pokazatelja EC)	10. **pokazatelji ekonomske vrijednosti** (prihodi, troškovi poslovanja, naknade zaposlenicima, donacije i druga ulaganja u društvenu zajednicu, zadržana dobit, isplate vlasnicima i državi; financijske implikacije i rizici koje mogu izazvati aktivnost izvjestitelja na okoliš; pregled potraživanja i obveza; značajniji iznosi pomoći primljene od države) 11. **tržišna pozicija** (politike i praksa prema dobavljačima te udio lokalnih dobavljača na značajnijim tržištima djelovanja; politika zapošljavanja lokalne radne snage i udjel lokalnog višeg menadžmenta; raspon plaća te odnos plaća prema prosječnim primanjima na lokalnom području djelovanja) 12. **neizravni ekonomski utjecaji (**razvoj i utjecaj infrastrukturnih ulaganja i pruženih usluga koji povećavaju javno dobro kroz komercijalni ili dobročiniteljski angažman; opis i pojašnjenje značaja i opsega neizravnih utjecaja)
društvena (5 područja, 10 pokazatelja,	13. **lokalna zajednica** (% operacija provedenih u zajedničkom angažmanu s društvenom zajednicom, procjena značenja i razvojni programi; radnje koje su stvarno ili mogu potencijalno negativno

Kategorije izvještavanja	Područje interesa
oznaka pokazatelja SO)	utjecati na lokalnu zajednicu; prevencija i ublažavanje negativnih utjecaja koji su nastali ili mogu nastati na lokalnu zajednicu 14. **korupcija** (% i ukupan broj poslovnih jedinica za koje je ocijenjeno da postoji rizik izloženosti korupciji % zaposlenika obučenih da provode postupke i politike kako bi se izbjegli koruptivni utjecaji; poduzete mjere kao odgovor na slučajeve korupcije;) 15. **javne politike** (*pozicija u javnoj politici, participacija u razvoju javne politike i lobiranje;* ukupna vrijednost novčanih i nenovčanih davanja političkim strankama, političarima i sličnim institucijama) 16. **netržišno natjecanje** (ukupan broj pravnih postupaka pokrenut protiv netržišnog natjecanja, monopolskog ili antitrustovskog ponašanja i ishodi tih postupaka) 17. **sukladnost** (ukupan iznos plaćenih kazni i ukupan broj drugih sankcija koje su rezultirale iz nepoštivanja zakonskih odredbi)
ljudska prava (9 područja, 11 pokazatelja, oznaka pokazatelja HR)	18. **ulaganja i praksa dobavljača (**% i ukupan broj sklopljenih ugovora o ulaganju koji u sebi sadrže klauzulu o poštivanju ljudskih prava i rezultati praćenja poštivanja % značajnijih dobavljača i drugih izvođača koji imaju regulirano poštivanje ljudskih prava, i rezultati praćenja poštivanja; ukupni sati obuke zaposlenika o ljudskim pravima u okviru djelatnosti te % obučenih zaposlenika) 19. **ne diskriminacija (**ukupan broj incidenata na osnovi diskriminacije i poduzete mjere) 20. **sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja (**dobavljači kod kojih su povrijeđena ili postoji rizik da budu povrijeđena ljudska prava, kolektivno pregovaranje i poduzete mjere prema njima) 21. **dječji rad (**dobavljači koji koriste ili postoji rizik da koriste dječji rad te poduzete mjere) 22. **prisilni rad (**dobavljači koji primjenjuju prisilu ili postoji rizik od primjene prisilnog rada i mjere da se to spriječi) 23. **sigurnost (**% osoblja izučenog za zaštitu na radu u vezi s aspektima ljudskih prava vezanih uz radne procese) 24. **prava urođenika (**broj incidenata povrede urođenika i poduzete mjere) 25. **procjena (**% ili broj mogućih radnji i postupaka koji mogu uvjetovati povredu ljudskih prava) 26. **sanacija (**broj pritužbi na povrede ljudskih prava, broj riješenih i mehanizmi rješavanja)
pravo na rad i dostojanstvo rada (6 područja, 15 pokazatelja, oznaka pokazatelja LA)	27. **zaposleni** (ukupno zaposleni prema vrsti zaposlenja, zaposleni prema ugovoru, prikaz zaposlenih po regijama i po spolu; ukupan broj novozaposlenih, prosječna primanja zaposlenih po regiji, dobnim skupinama i spolu; pogodnosti koje imaju stalno zaposleni u odnosu na one koji nisu zaposleni stalno ili su zaposleni na skraćeno radno vrijeme; broj povratnika s porodiljskog dopusta i duljina korištenja 28. **odnos radna snaga/menadžment (**% zaposlenika pokriven kolektivnim ugovorom; minimalni otkazni rok uslijed tehnoloških promjena i je li i kako utvrđen u kolektivnom ugovoru) 29. **zaštita zdravlja i sigurnost (**% zaposlenih uključen u odbore za

Kategorije izvještavanja	Područje interesa
	praćenje i savjetovanje o zaštiti zdravlja i sigurnosti na poslu*; broj ozljeda na radu i profesionalnih oboljenja, smrti zbog nesreće na radu, stope izostanaka s rada iz navedenih razloga; obrazovanje, obuka, savjetovanja, programi kontrole rizika u cilju pomoći zaposlenima, članovima njihovih obitelji i članovima lokalne zajednice u cilju sprečavanja opasnih oboljenja*; zdravstvena pitanja i pitanja sigurnosti na radu obuhvaćena ugovorima sa sindikatima) 30. **obuka i obrazovanje** *(prosječni godišnji sati obuke zaposlenika prema kategorijama zaposlenih i spolu*; programi usvajanja radnih vještina, cjeloživotnog obrazovanja, prekvalifikacije, upravljanja karijerom, %zaposlenika koji redovno dobivaju pokazatelje i obavijesti o mogućnostima razvoja karijere) 31. **raznolikost i jednake mogućnosti (**upravljačka tijela te njihova struktura prema kategorijama zaposlenika, spolu, dobnim i manjinskim skupinama i drugim pokazateljima raznolikosti) 32. **jednakost žena i muškaraca (**omjer primanja žena i muškaraca prema kategorijama značajnijih radnih mjesta)
odgovornost za proizvod (5 područja, 9 pokazatelja, oznaka pokazatelja PR)	33. **zdravlje i sigurnost potrošača (**kako proizvod ili usluga utječu na zdravlje i sigurnost potrošača kroz životni vijek, koja su unapređenja postignuta i koje su kategorije proizvoda podložne tom praćenju; ukupan broj i vrsta incidenata zbog nesuglasnosti proizvoda tijekom cijelog životnog vijeka, s propisima ili dobrovoljnim kodeksima koji se odnose na sigurnost i zaštitu zdravlja, s prikazom ishoda) 34. **obilježavanje proizvoda i usluga (***vrsta i tipovi proizvoda i usluga i % istih koji traže posebne upute o korištenju;* ukupan broj i vrsta incidenata zbog nesuglasnosti proizvoda, s propisima ili dobrovoljnim kodeksima koji se odnose neadekvatno obilježavanje s prikazom ishoda; prakse ispitivanja zadovoljstva kupaca koje se primjenjuju i rezultati ispitivanja) 35. **tržišna komunikacija** (programi za poštivanje zakona, standarda i dobrovoljnih kodeksa u vezi s tržišnim komunikacijama, uključujući oglašavanje, promidžbu i sponzorstva; ukupan broj i vrsta incidenata zbog nesuglasnosti proizvoda, s propisima ili dobrovoljnim kodeksima koji se odnose na tržišne komunikacije, oglašavanja i sponzorstva, s prikazom ishoda) 36. **privatnost potrošača (**ukupan broj pritužbi vezanih na zaštitu privatnosti i podaci o izgubljenim kupcima iz tog razloga) 37. **sukladnost (** novčana vrijednost plaćenih kazni zbog nesuglasnosti sa zakonskim propisima, vezano na upotrebu proizvoda ili usluge)
Napomena: Pokazatelji navedeni *kurzivnim ispisom* su obvezujući za izvjestitelje koji su prihvatili GRI standard izvještavanja, dok ostali nisu obvezujući, ali se preporučuje o njima očitovati	

Izvor: Prema:GRI 2, 2011., str. 26-36

U gornjoj tablici prikazano je šest kategorija izvještavanja temeljem GRI okvira. Kategorije se dalje dijele na područja izvještavanja (ukupno 37 područja u svih šest kategorija). Svako područje izvještavanja sadrži određen (različit) broj pokazatelja izvještavanja. Pokazatelji se dijela na obvezujuće i neobvezujuće. Obvezujući su oni na koje organizacija koja se odlučila

na primjenu GRI okvira izvještavanja *obvezno mora* dati odgovor, dok na neobvezujuće pokazatelje ne mora odgovoriti, a da pri tome izvještaj i dalje bude sukladan GRI okviru. Međutim, vrijednost izvještaja je veća ako izvjestitelj odgovori na veći broj neobvezujućih pokazatelja.

GRI kao svoju misiju navodi standardizirati praksu izvještavanja o održivom razvoju na način da bude prihvatljiva za sve tipove organizacija (korporacije, administrativne jedinice lokalne uprave, civilne udruge i ostale). Broj izvjestitelja u svijetu prema GRI smjernicama ubrzano raste zadnjih nekoliko godina jer mnogi smatraju GRI izvještaje korisnim alatom za mjerenje postignuća u području održivog razvoja. Međutim, rast subjekata koji izrađuju izvještaje o održivom razvoju sukladno GRI okviru, upućuje i na određene nedostatke tog okvira. Kao najveći problemi ističu se:

- dobrovoljnost izvještavanja
- općenitost GRI pokazatelja.

Odluka da se izvještava sukladno smjernicama GRI okvira je dobrovoljna, utemeljena na opredjeljenju menadžmenta za održivi razvoj. Dobrovoljni izvještaji ne podliježu reviziji te stoga i GRI izvještaji omogućuju izvjestiteljima da prezentiraju podatke koje žele prikazati, a istovremeno prikriju one s kojima ne žele upoznati sve interesne skupine. Ta činjenica umanjuje vrijednost izvještaja o održivom razvoju temeljenim na GRI okviru jer se može iskazati sumnja u istinitost izvještaja, a time i značenje *benchmarkinga*, kao jednog od polazišta za donošenje strateških odluka, gubi na svojoj relevantnosti.

Smjernice GRI okvira namijenjene su različitom profilu izvjestitelja te su stoga pokazatelji izvještavanja općeniti, prihvatljivi za sve. Pokazatelji koji se traže samo su opisno navedeni, a ne postoji jasna definicija kako se iskazuju i izračunavaju. Zbog toga izvještaji nisu konzistentni, usporedivost je otežana. Neprilagođenost pokazatelja specifičnosti poslovanja pojedine grupacije ili branše djelatnosti, jedan je od nedostataka GRI-a. Razvojem tržišta pojavljuju se i nove interesne skupine (regulatori, investitori, rejting agencije, nevladine organizacije) koje su zainteresirane za izvještaje o održivom razvoju kompanije. Navedeni nedostaci nastoje se riješiti razvojem četvrte generacije Smjernica izvještavanja o održivom razvoju – G4 koja „treba zadovoljiti zahtjeve za održivošću podataka te omogućiti izvjestiteljima pružanje relevantnih informacija raznim interesnim skupinama te poboljšati sadržaj u aktualnim smjernicama – G3 i G3.1 – na način da se unaprijede tehničke definicije i poboljša jasnoća pokazatelja, što treba doprinijeti da informacije korisnicima i davateljima

usluga dobiju na vrijednosti“. Uslijed globalizacije sve su veći tržišni rizici te je „uspjeh kako izmjeriti sutrašnje probleme“ te stoga razvoj G 4 ide u smjeru „uvođenja novih koncepata, trendova i alata, te zahtjeva od strane novih interesnih skupina“ (GRI 1) na globaliziranom tržištu. Na unapređenju izvještavanja o održivom razvoju neprestano se radi tako da se očekuje da nova generacija smjernica (G4), bude više fokusirana na pripremu pokazatelja koji bi bili relevantni za korisnike i izvjestitelje čime će se povećati vrijednost izvještaja o održivom razvoju (GRI 1, 2011.). Naglasak je na većoj fokusiranost pokazatelja na specifičnosti određene djelatnosti radi bolje usporedivosti izvještavanja o održivom razvoju unutar odrađene grane djelatnosti što bi izvještajima dalo novu vrijednost.

2.2.5 Ostali pristupi

Unutar Europske unije također se ulažu napori za standardizaciju izvještaja o održivom razvoju na način da pokazatelji izvještavanja budu što jasnije definirani kako bi *benchmarking*, mjerljivost i mogućnost kontrole iskazanih učinaka održivog razvoja bili na višoj razini. U cilju standardizacije pokazatelja Komisija za održivi razvoj (Commission on ESG) Europske federacije financijskih analitičara (The European Federation of Financial Analysts – EFFAS) i Nefinancijska komisija (Commission on Non-Financials – CNF) Njemačkog društva za financijske analize i investicije (Deutschen Veraeinigung für Finanzanalyse und Asset Management – DVFA) kreirali su 2010. godine skup pokazatelja pod nazivom “Temeljni pokazatelji izvještavanja za okoliš, društvo i upravljanje“ (KPIs for ESG 3.0).

„Ovaj set sadrži ključne pokazatelje uspješnosti na integraciji dodatnih i ne-financijskih pokazatelja koji se odnose na ESG (Environmental, Social, Governance), održivi razvoj, korporativno upravljanje i upravljanje rizicima“ te kao takvi, uz ostalo, predstavljaju informacijsku bazu za „donošenje poslovnih odluka i ocjenu i investicijskih odluka“ (Solar World, 2010., str.16.). Za EFFAS-ov pristup je značajno da korporativno upravljanje i održivi razvoj povezuje u neraskidivu cjelinu: kapitalno snažnim korporacijama mora se odgovorno upravljati na način da se jačaju kroz istraživanje i razvoj novih tehnologija, poštivanje zaposlenih i društvene zajednice uz očuvanje okoliša.

Poslovne i investicijske odluke temelje se na ocjeni smanjenja poslovnih rizika u budućnosti kako bi se sačuvala i povećala vrijednost korporacije za vlasnike i društvo. Pokazatelji KPIs za ESG 3.0 dosta su bliski GRI pokazateljima, s tim da su više usmjereni prema specifičnostima djelatnosti te su stoga više orijentirani na korporativno izvještavanje te jače fokusirani na ekonomske učinke uvažavajući pri tome njihovu povezanost s ekološkim i

socijalnim postignućima. Granska razrađenost pokazatelja uvažava specifičnosti svake djelatnosti te time pridonosi mogućnosti kvalitetnog *benchmarkinga* unutar grupacije. U pravilu se upotrebljavaju kao dopuna GRI pokazateljima u području pobližeg definiranja mogućnosti i rizika u području održivog razvoja, postignuća, ali i ocjene dugoročnih trendova održivog razvoja sagledavajući buduće rizike i mogućnosti.

Prema istraživanju provedenom za potrebe ovog rada, hrvatske kompanije svoje izvještavanje o održivom razvoju temelje najviše na pokazateljima Indeksa DOP-a (53,8%), zatim Global Compacta (46,2%) te GRI pokazateljima (38,5%). 23,1% anketiranih primjenjuje i korporativne pokazatelje. Većina kompanija istovremeno primjenjuje više okvira izvještavanja o održivom razvoju.

Tablica 3: Usporedba GRI pokazatelja i pokazatelja Indeksa DOP-a

GRI		**Indeks DOP-a**	
Dimenzije izvještavanja	***Područje interesa***	***Dimenzije izvještavanja***	***Područje interesa***
zaštita okoliša (oznaka pokazatelja EN)	1. energija 2. materijal 3. voda 4. emisija, otpadne vode, otpad 5. transport 6. proizvodi i usluge 7. biološke raznolikosti 8. sukladnosti 9. ostalo	**upravljanje okolišem**	1. upravljanje 2. praćenje utjecaja na okoliš 3. mjere zaštite okoliša 4. dionici i upravljanje okolišem
ekonomska (oznaka pokazatelja EC)	10. pokazatelji ekonomske vrijednosti 11. tržišna 12. neizravni ekonomski utjecaji	**ekonomska održivost** misija i vizija strateško planiranje	5. prihod 6. izvoz 7. investicije u razvoj
društvena (oznaka pokazatelja SO)	13. lokalna zajednica 14. korupcija 15. javne politike 16. netržišno natjecanje 17. sukladnost	**odnosi sa zajednicom**	8. briga o lokalnom i društvenom razvoju 9. lobiranje i javno zagovaranje
ljudska prava (oznaka pokazatelja HR)	18. ulaganja i praksa 19. ne-diskriminacija 20. sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja	**uključenost DOP-a u poslovnu strategiju** upravljanje	10. upravljanje ljudskim resursima 11. zaštita okoliša 12. zaštita prava potrošača

GRI		Indeks DOP-a	
	21. dječji rad 22. prisilni rad 23. sigurnost 24. prava urođenika 25. procjena 26. sanacija	društveno odgovornim poslovanjem u poduzeću programi i aktivnosti koje se odnose na područja DOP-a	13. korporativno upravljanje 14. odnosi sa zajednicom
pravo na rad i dostojanstvo rada (oznaka pokazatelja LA)	27. zaposleni 28. odnos radna snaga/menadžment 29. zaštita zdravlja i sigurnost, 30. obuka i obrazovanje 31. raznolikost i jednake mogućnosti 32. jednakost žena i muškaraca	**radna okolina**	15. politika zapošljavanja 16. vrednovanje rada 17. ulaganje u obrazovanje i zapošljivost zaposlenika 18. kvaliteta i sigurnost radnih uvjeta 19. organizacijska klima
odgovornost za proizvod (oznaka pokazatelja PR)	33. zdravlje i sigurnost potrošača 34. obilježavanje proizvoda i usluga 35. tržišna komunikacija 36. privatnost potrošača 37. sukladnost	**tržišni odnosi**	20. odnosi s dobavljačima 21. odnosi s kupcima i potrošačima 22. dioničari i korporativno upravljanje 23. konkurencija

Izvor: Prijedlog autora prema: GRI 2, 2011. str. 26-36, i HRPSOR: Indeks DOP-a –kratki pregled str. 2-5)

Kako se iz gornje tablice može vidjeti, postoje znatne sličnosti između GRI okvira kao globalno prihvaćenih pokazatelja izvještavanja o održivom razvoju s pokazateljima Indeksa DOP-a. Riječ je o šest razina potencijalnih pokazatelja za izvještavanje koji, svaki na svoj način, trebaju omogućiti prikaz dostignute razine održivog razvoja korporacije. Obje inicijative potiču rast i razvoj kroz jačanje odnosa s interesnim skupinama iz okruženja, što rezultira zadovoljstvom i lojalnošću kupaca, osnažuje vrijednost robne marke, poboljšava ugled i privlači najbolje zaposlenike. Sam proces izvještavanja pridonosi sagledavanju vlastitih snaga i slabosti te smanjenju poslovnih rizika i negativnih utjecaja na okoliš i okruženje, što pridonosi dugoročnom jačanju konkurentnosti

2.3. Praksa korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj

Praksa korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj regulirana je Zakonom o trgovačkim društvima (Narodne novine 111/1993., 34/1999., 52/2000., 152/2011 – pročišćeni tekst, 111/2012). Praksa i tradicija korporativnog upravljanja u RH relativno je mlada, datira s početka devedesetih godina prošlog stoljeća, kad se političkom odlukom napušta društveno vlasništvo i otpočinje proces privatizacije i pretvorbe društvenog u privatno vlasništvo. Dosadašnja istraživanja pokazuju da zbog nedovoljno učinkovite uspostave zakonskih i institucionalnih okvira za korporativno upravljanje, a zbog nedostatka znanja i iskustva te zato što to nije prepoznato od poslovne zajednice i stručne javnosti, nije osigurana transparentnost poslovanja u korporacijama niti je osigurana zaštita prava dioničara i interes ulagača na tržištu kapitala.

Istraživanja koja je proveo Ekonomski institut Zagreb pokazuju da se praksa korporativnog upravljanja u Hrvatskoj sporo unapređuje, da upravljanje, u velikom broju slučajeva, nije transparentno te s obzirom na to, domaće kompanije nisu dovoljno interesantne potencijalnim investitorima. (Račić & Cvijanović, 2005.) Obveza uvrštavanja većih dioničkih društava na tržište vrijednosnih papira, pridonijela je jačanju transparentnosti te razvoju kvalitetnijeg korporativnog upravljanja u tim tvrtkama. Značajniji pomak u kvaliteti korporativnog upravljanja nalazi se u tvrtkama koje su ulaskom strateškog partnera u vlasništvo postale podružnice velikih međunarodnih korporacija. U tim tvrtkama se primjenjuju načela korporativnog upravljanja uz primjenu relevantnog instrumentarija (Holcim, HT, Ericsonn-Nikola Tesla, Siemens, Dukat, PBZ i druge).

Svjesni niske razine korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj, Zagrebačka burza i Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (HANFA), početkom 2007. godine donose Kodeks korporativnog upravljanja u kojem se uvažavaju OECD-ove smjernice korporativnog upravljanja. „Cilj Kodeksa je uspostaviti visoke standarde korporativnog upravljanja i transparentnosti poslovanja dioničkih društava radi olakšanja pristupa kapitalu uz niže troškove, s obzirom na to da su jasno definirane procedure korporativnog upravljanja, koje se temelje na prepoznatljivim međunarodnim standardima, jedan od osnovnih kriterija za donošenje odluke o investiranju.“ (Kodeks, 2007., str. 6) Kao svoja temeljna načela Kodeks navodi:

- transparentnost poslovanja

- jasno razrađene procedure za rad nadzornog odbora, uprave i drugih organa i struktura koje donose važne odluke
- izbjegavanje sukoba interesa
- efikasna unutarnja kontrola
- efikasan sustav odgovornosti.

Na temelju OECD-ova Kodeksa poslovanja te hrvatskog Kodeksa korporativnog upravljanja, određeni broj domaćih korporacija[3] donio je vlastite korporativne kodekse ponašanja.

Dostignuta razina korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj još uvijek se smatra nezadovoljavajućom zbog nedovoljne transparentnosti poslovanja, česte povezanosti vlasničke i upravljačke funkcije kao i zbog nejasnih kriterija obračuna plaća i bonusa za članove uprava korporacija. Prema istraživanju UNDP-a korporativno upravljanje u Hrvatskoj treba sagledati u svjetlu tranzicije. Tako dvjestotinjak poduzeća (koji su ujedno i lideri u svojoj branši) slijedi praksu razvijenu u korporacijama u svijetu. To su pretežno velika poduzeća sa značajnim udjelom stranog vlasništva, kompanije čije se dionice listaju na tržištu vrijednosnih papira te one usmjerene na izvoz. Nasuprot njima stoji veliki broj srednjih i malih poduzeća (koja čine gotovo 90% svih poslovnih subjekata u Hrvatskoj) kao i više stotina velikih poduzeća, koja se nisu profilirala u procesu privatizacije te se bore s opstankom na tržištu i niskom profitabilnošću (UNDP 2007.).

U Hrvatskoj se u posljednjih nekoliko godina razvilo više inicijativa koje svojim djelovanjem pridonose poticanju razvoja društveno odgovornog poslovanja i izvještavanju o održivom razvoju kompanija. Najbolje prepoznate inicijative su: HR PSOR, Zajednica za DOP, Poslodavac-partner te Kodeks etike u poslovanju HGK kao i pristupanje Global Compactu. U 2007. godini Kodeks etike imalo je potpisano 6% svih aktivnih poduzeća s 10 i više zaposlenih. Članstvu Zajednice za DOP pri HGK pristupilo je 87 poduzeća, svih veličina iz različitih sektora poslovanja uključujući i dvije neprofitne institucije. U HR PSOR (Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj), koji ima viši standard za članstvo, uključeno je 35 poduzeća i to od velikih tržišnih lidera, srednjih poduzeća specijaliziranih za upravljanje otpadom i za proizvodnju opreme za zaštitu okoliša, do konzultantskih tvrtki za upravljanje okolišem. (UNDP 2007., str. 47).

---

[3] U Hrvatskoj je registrirano 68.000 poduzeća, od toga se svega 251 smatra korporacijom, odnosno dioničkim društvom koje je dužno o svom poslovanju izvještavati Komisiju za vrijednosne papire Zagrebačke burze (podatak preuzet s www.zse.hr, pristup, 21. 3. 2012.)

Istraživanja provedena 2007. godine pokazala su da je razvitak specifičnih upravljačkih struktura za politike i programe DOP-a tek u začetku (UNDP 2007., str. 41), ali ni do danas proces znatno nije uznapredovao. Istraživanje je provedeno na glavnom uzorku od 35 kompanija i dodatnom uzorku od 12 kompanija. Uzorak je bio 35 slučajno odabranih s popisa 500 najuspješnijih poduzeća u Hrvatskoj prethodne godine po kriteriju neto dobiti u skladu sa službenim podacima FINE. Dodatni uzorak ciljano je odabran na temelju prethodnih istraživanja među poduzećima koja su bila zainteresirana za primjenu i promociju načela društvene odgovornosti te sudjeluju u relevantnim poslovnim inicijativama i dobrom reputacijom u medijima i poslovnoj zajednici (UNDP 2007., str. 35). U dodatnom uzorku prevladavaju kompanije koje su u potpunom ili pretežitom stranom vlasništvu (Pliva, Holcim, Hartmann, Hauska&Partner International Communications, Coca-Cola Beverages Croatia, Ericsson Nikola Tesla, Nestlé, Zagrebačka banka, T-HT, Privredna banka, Carlsberg Croatia)

Istraživanjem je utvrđeno da se u svega četiri kompanije (Podravka, Hauska, Croatia Airlines i Holcim) obuhvaćene glavnim (1) i dodatnim uzorkom (3), upravljanje vezano uz DOP može opisati kao dobra praksa dok je njih 15 (8 u glavnom uzorku i 7 u dodatnom) „na putu“ razvijenog korporativnog upravljanja u odnosu na DOP, pri čemu se niti jedno poduzeće ne može smatrati primjerom dobre prakse (UNDP 2007., str. 41)

Ocjenjuje se da u Hrvatskoj danas djeluje oko 200 kompanija koje su društveno odgovorno poslovanje prihvatile kao dio svoje vrijednosne i strateške orijentacije. Najveći interes za DOP koncentriran je u prerađivačkoj industriji, financijskom sektoru i telekomunikacijama. Hrvatske kompanije koje su dosegnule višu razinu održivog razvoja i koje se ponašaju društveno odgovorno, većim dijelom su one:

a. koje su podružnice u vlasništvu stranih korporacija pa primjenjuju korporativne politike izvještavanja o održivom razvoju i DOP-u
b. koje se listaju na tržištu vrijednosnih papira
c. koje su usmjerene izvozu.

Tržišni lideri u Hrvatskoj, u pravilu, lideri su i u implementaciji dobre prakse DOP-a. „Premda postoje uzori i najbolje prakse, još uvijek je velik jaz što se tiče informiranosti, kompetencija i profitabilnosti, koji dijeli lidere od najvećeg broja srednjih i malih poduzeća, koja čine gotovo 90% svih poslovnih subjekata u Hrvatskoj“ (UNDP 2007., str. 10).

Novija istraživanja pokazuju određene pomake prema jačanju svijesti o potrebi održivog razvoja, ali još uvijek se nameće zaključak da su hrvatska poduzeća „pretežno orijentirana na

operativni i financijski (kratkoročni) aspekt poslovanja, dok istovremeno postoji svijest o nužnosti proširenja perspektive prema strateškoj i normativnoj (dugoročnoj – ekološkoj i društvenoj) perspektivi poslovanja“ (Osmanagić Bedenik& Labaš, 2012., str. 144, 2/22). Istraživanje o razini svijesti o potrebi održivog razvoja društveno odgovornog ponašanja koje su 2009. i 2010. godine proveli Osmanagić Bedenik i Labaš obuhvatilo je kompanije članice Hrvatske udruge poslodavaca. Pitanja su poslana na 900 kompanija, istraživanju se odazvalo 79 kompanija (8,78%).

Na prva mjesta svojih prioriteta kompanije postavljaju rast prihoda i smanjenje troškova u odnosu na prethodno razdoblje, dok su ekološki i društveni ciljevi pri samom dnu liste prioriteta. Istovremeno 42% ispitanih kompanija izjašnjava se da su pokazatelji TBL sastavni dio njihovih godišnjih izvještaja, a namijenjeni su prvenstveno vlasnicima, kupcima i dobavljačima i zaposlenicima. Većina smatra da DOP implementira time što se ponaša sukladno regulativi dok je na drugom mjestu dugoročni poslovni uspjeh. Rezultati ovog istraživanja jasniji su ako se sagledaju u kontekstu hrvatske gospodarske zbilje: zbog gospodarske krize koja traje već pet godina operativni ciljevi kao rast prihoda, sniženje troškova, očuvanje likvidnosti su prioritet za menadžment. S druge strane, u istraživanje su se uključile uspješne kompanije koje izvoze na strana tržišta i koje su, dijelom članice velikih korporacija te stoga njihov menadžment ističe i dugoročne ciljeve održivog razvoja kao svoje prioritete.

Sva dosadašnja istraživanja nedvojbeno su pokazala da postoji korelacija između poslovne uspješnosti kompanije i njezine opredijeljenosti prema društveno odgovornom poslovanju i izvještavanju o održivom razvoju. (Štifanić, 2012.) Društveno odgovorno ponašanje kompanije preduvjet je njezina uspjeha, i iako u Hrvatskoj još uvijek nije dovoljno razvijena kritička svijest o održivom razvoju koja bi povratno utjecala na kompanije da svoju odgovornost još više jačaju, već na ovoj razini je očito da će u budućnosti opstati samo oni subjekti koji su poslovno odgovorni i koji uvažavaju potrebe svih svojih interesnih skupina.

2.4. Teorijska polazišta ocjene dostignutog stupnja održivog razvoja korporacije

Da bi se mogla postaviti ocjena dostignutog stupnja održivog razvoja, treba poći od temeljnih načela održivog razvoja. Održivi razvoj se mora sagledavati u kontinuitetu u vremenu i prostoru, a kroz harmoniziran odnos menadžmenta i svih relevantnih interesnih skupina u okruženju. Održivi razvoj definira se kao „model trostruke polazišne crte – *triple bottom line*“. Na Konferenciji Ujedinjenih naroda o okolišu i razvoju u Rio de Janeiru 1992, te na

Summitu o održivom razvoju u Johannesburgu 2002., brundtlandski koncept tri stupa dodatno je elaboriran“ (Ebner & Baumgartner, 2008., str. 2.)

Djelovanje korporacija uvijek je odraz globalne politike prema uravnoteženom razvoju, kao zbroju nacionalnih ekonomija, a promatrano kroz mogućnost preraspodjele ukupnog društvenog bogatstva. Na globalnom planu se kroz disperziju kapitala nastoji uspostaviti integrativna pravednost što nalaže simultano sagledavanja različitih aspekata održivog razvoja u definiranoj jedinici vremena kroz uravnoteženo i sustavno smanjivanje utrošenih resursa, emisija i nezaposlenosti te povećanje životnog vijeka, razine obrazovanja, kvalitete života i drugog. Društveno odgovorno ponašanje korporacije uključuje odgovoran odnos prema okolišu, prema zaposlenicima, prema društvenoj zajednici, kupcima, dobavljačima i svim partnerima, jer u suvremenim uvjetima nisu dobre samo one korporacije koje kratkoročno ostvaruju dobre poslovne rezultate već one koji imaju pozitivan utjecaj na okruženje što jedino osigurava dugoročan razvoj.

Razina upravljanja održivim razvojem koju neka kompanija postiže predmet je interesa vlasnika, dioničara, ali i interesnih skupina te svih onih na koje položaj kompanije i njezina postignuća imaju direktan ili indirektan utjecaj. Kako bi se moglo upravljati kompleksnim procesima i odnosima koji utječu na održivi razvoj, potrebno je stvoriti pretpostavke za sustavno praćenje i izvještavanje o svim komponentama razvoja i to kroz sve faze životnog vijeka proizvoda kroz cjelokupni ponudbeni lanac. Polazeći od spoznaje da je održivi razvoj način na koji kompanija ili organizacija stvara vrijednost za svoje dioničare i društvenu zajednicu kroz smanjenje negativnih i jačanjem pozitivnih utjecaja u društvenom, ekonomskom i ekološkom području, za svoje interesne skupine, a kroz rast prihoda, smanjenje troškova, upravljanje rizikom i stvaranjem nematerijalne imovine, vidljivo je da kompleksnost obuhvata održivog razvoja traži i kompleksnost informacija koje moraju biti dostupne menadžmentu da bi bio u mogućnosti upravljati održivim razvojem kompanije. (AICPA, 2011., str. 4)

Nekoliko zadnjih desetljeća prihvaćen je stav da na vrijednost kompanije ne utječe samo usredotočenost na rast prihoda i maksimiziranje profita već da jednako jak utjecaj ima ocjena vrijednosti odnosa prema okolišu i društvu (Elkington, 1998.). Stoga se sve veći broj teoretičara bavi problematikom izvještavanja o održivom razvoju te harmonizacijom i standardizacijom, a kako bi se povećala upotrebljivost informacija, a kroz mogućnost osiguranja mjerljivosti i usporedivosti ciljeva. U fokusu istraživanja je kreiranje informacija na korporativnoj razini zbog njihova značaja za održivi razvoj budući da su one umrežene s velikim brojem raznih dionika

unutar i izvan korporacije. Sve je prisutniji pristup da na razini korporacije treba uvažavati dva sljedeća termina:

a) održivi razvoj korporacije ili korporativna održivost i

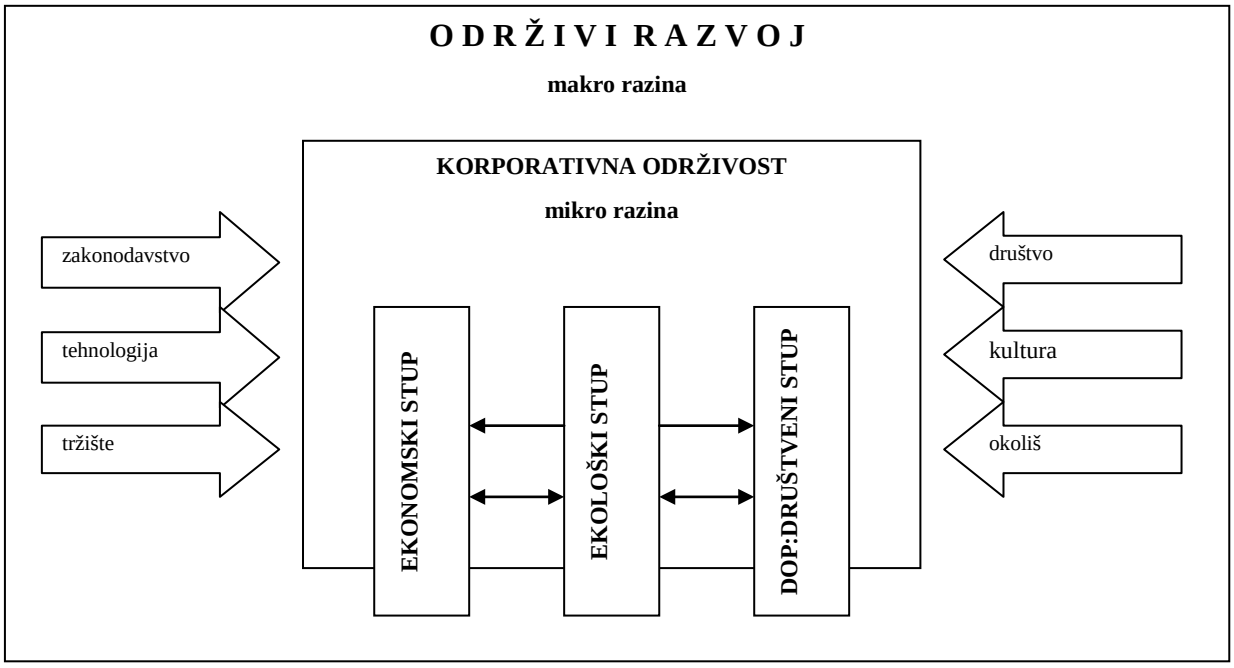
b) društveno odgovorno poslovanje – DOP.

„**Korporativna održivost** je zadovoljenje potreba svih interesnih skupina korporacije, direktnih i indirektnih, bez ugrožavanja sposobnosti korporacije da se u budućnosti zadovolje potrebe svih interesnih skupina. Da bi postigle taj cilj, korporacije moraju održavati i razvijati svoju ekonomsku, društvenu i ekološku kapitalnu bazu i pri tome aktivno pridonositi razvoju održivosti u političkoj domeni“ (Dyllick & Hockerts, 2002.). Društvena komponenta zadnjih nekoliko godina dobila je ravnopravan položaj uz ekonomsku i ekološku komponentu jer uvećava vrijednost okruženja u kojem djeluju kroz valorizaciju ljudskog kapitala partnera i kroz promicanje društvenog kapitala iz okruženja. Kompanija upravlja društvenim kapitalom tako da motivira sve interesne skupine za prihvaćanje sustava vrijednosti koji promiče kompanija, ali i da se uvažava okruženje u kojem kompanija djeluje kroz odnose s dobavljačima, zaposlenicima, kupcima i lokalnom zajednicom. Što je djelovanje korporacije više umreženo s okruženjem i što je ta umreženost veća, postiže se i viša razina održivog razvoja budući da svi čvorovi mreže utječu jedan na drugi te potiču kontinuirano povećanje višoj kvalitativnoj razini.

Društvena komponenta održivog razvoja predstavlja sposobnost korporacije da kroz učinkovito zadovoljenje potreba svih interesnih skupina utječe na uspješan razvoj u dugom roku (Knox et al., 2005., Maignan & Ferrell, 2004.). Dok je model održivog razvoja TBL (baziran na definiciji Brundtlandove komisije) dostatan za razinu gledanja vlada i pojedinaca, za korporativnu razinu je značajno društveno odgovorno poslovanje – DOP. Održivi razvoj je baza i preduvjet DOP-a fokusiranog prvenstveno na odnose s interesnim skupinama. DOP je razvijanje etičkog i društveno odgovornog odnosa prema svim interesnim skupinama (unutar korporacije i izvan nje). Cilj DOP-a je stvarati sve viši i viši životni standard uz očuvanje profitabilnost korporacije što koristi svim interesnim skupinama, unutar i izvan korporacije (Hopkins, 2005.).

Korporacija mora prvenstveno zadovoljavati interese svih interesnih skupina svog ponudbenog lanca uz brigu za očuvanje okoliša, što neki smatraju također društveno odgovornim poslovanjem (prema okolišu) (DesJardins, 1998.). Korporacija mora razvijati društveno odgovorno poslovanje kako bi mogla postići održivi razvoj. Iako su pojmovi DOP i

održivi razvoj korporacije često upotrebljavaju kao sinonimi, prema Van Marrewijk, postoji među njima mala, ali uočljiva razlika te on smatra da održivi razvoj korporacije mora imati u području svog interesa „stvaranje vrijednosti, upravljane zaštitom okoliša, proizvodni sustav koji je prijateljski prema očuvanju okoliša, upravljanje ljudskim kapitalom i još mnogo toga“, dok je DOP „zajedništvo ljudi i organizacija“ i odnosi se na „stvari kao što su transparentnost, dijalog svih interesnih skupina i izvještavanje o održivosti.“ (Marrewijk, 2003.), a sve navedeno prikazuje i sljedeća slika:



Slika 3: Međuodnos održivog razvoja, korporativne održivosti i društveno odgovornog poslovanja
Izvor: Ebner, D. & Baumgartner, R.(2008.),. str. 13

Slika podupire definiciju održivog razvoja i model TBL na makro razini (globalnoj i nacionalnoj), a položaj korporacije temelji se na tri stupa (ekonomskom, ekološkom i društvenom). Slika ukazuje na međuovisnost u prihvaćanju orijentacije k održivom razvoju između korporacije te okruženja definiranih vremenom i prostorom nacionalnog i globalnog. Da bi korporacija mogla razvijati održivi razvoj, treba joj potpora okruženja kroz propise, odnose na tržištu, razinu obrazovanja stanovništva, kulturno nasljeđe i slično, dok s druge strane razvoj održivog razvoja nacionalnog gospodarstva ovisi o razini održivog razvoja svih jedinki koje ga sačinjavaju. Veza je uzročno-posljedična: postignuća na jednoj razini odražavaju se kao poticaj ili limit za postignuća na drugoj razini. Model TBL odvija se kroz neprekinuti proces koji s istom pozornošću akceptira sve tri komponente i koji, kad se tako primjenjuje, korporaciji osigurava dugoročne pozitivne učinke. Koncept TBL u literaturu je uveo

Elkington 1994. godine s ciljem da naglasi „ekspanziju održivosti u poslovnoj praksi“, a da bi ga poslije prihvatio i razrađivao niz autora: Schlange, 2006.; Dixon & Clifford, 2007.; Tilley & Young, 2009.; Hall et al., 2010.; Hockerts & Wüstenhagen, 2010. (Majid & Koe, 2012., str. 293, 300). Prema Elkingtonu (1997.) postoje tri osnovna aspekta kreiranja vrijednosti kompanije, a to su:

- ekonomski prosperitet
- kvaliteta očuvanja okoliša
- društvena pravednost.

Ekonomski, ekološki i društveni aspekt su polazišne crte (stupovi) – TBL održivog razvoja. Oni moraju paralelno egzistirati u strategiji kompanije, biti u uzročno-posljedičnoj vezi kako bi se harmoniziranim djelovanjem unutar i između TBL-a ostvarili sinergijski efekti održivosti. TBL se koristi kao „alat i pokretač izvještavanja o održivom razvoju kompanije razdvojeno po stupovima ekološke kvalitete, društvene pravednosti i ekonomskog prioriteta“ (Majid&Koe, 2012., str. 301). TBL nije osmišljen kao “računovodstvena metoda, već kao način razmišljanja o društvenoj odgovornosti… i proširenje vizije održivosti“ (Vanclay, ND, str. 29) koja se iskazuje korištenjem osnovnih pokazatelja (KPIs) TBL. Shodno cilju koji se postiže korištenjem KPIs TBL-a, za te pokazatelje često se još upotrebljava i naziv „pokazatelji korporativne održivosti“ (engl. *sustainable corporate performance – SCP*). SCP uključuju „tri međusobno povezana mjerna elementa“ (Fauzi et al., 2010., str. 1347):

a) korporacijski *financijski* pokazatelji koji izražavaju internu efikasnost, a temelje se na analizi financijskih izvještaja (najčešći su: ROA, ROE, profitabilnost u apsolutnom iznosu, indeksi promjene-rasta/pada)

b) korporacijski *društveni* pokazatelji koji u sebe uključuju i *ekološki* aspekt kao sinonim društvene odgovornosti (najčešći su: ugled, odnos prema partnerima, kvalitativni pokazatelji onečišćenja okoliša, utroška vode, energije… filantropija, prosječni trogodišnji prinos vlasnicima, utjecaj kompanije na kupce, zaposlenike, zajednicu, manjinske dioničare), (Fazi et al, 2010., str. 1351).

Uključivanjem ekološkog i društvenog aspekta u izvještavanje o uspješnosti kompanije temeljeno na financijskim pokazateljima, koncept TBL dobio je još i naziv 3 P. Polazi se od stajališta da kompanija ne može biti ekonomski uspješna – **p**rofitabilna – ako u svoje procese nije uključila brigu za društveno – ljude, odnosno **p**eople i prirodno okruženje – **p**lanet (okoliš).

Nijedan posao bez uvažavanja okruženja u kojem djeluje nema budućnost (Payne & Raiborn, 2001.). **Društveno odgovorno poslovanje** (DOP) predstavlja postignutu razinu sposobnosti kompanije da udovolji potrebama svih svojih dionika (zaposlenika, dobavljača, kupaca, civilnih organizacija, lokalne zajednice...). Orijentacija korporacije k održivom razvoju istovremeno je limitirana i poticana dostignutom razinom i pristupom održivog razvoja na makro razini što uključuje (Ebner & Baumgartner, 2008.):

- pravno/institucionalni okvir: zakonodavstvo, zaštita ljudskih prava, penaliziranje zagađenja...
- tehnologiju: dostignutu tehnološku razinu u okruženju, dostupnost novih tehnologija...
- tržište: dobavljača, kupaca, konkurencije, kupovne moći, otvorenosti...
- društveno okruženje: organiziranost i djelovanje lokalne zajednice, zaštita zdravlja stanovništva, civilne organizacije
- kulturno okruženje: običaji, ponašanje, stavovi, obrazovanost stanovništva
- ekološko okruženje: zaštita prirode, biološka raznolikost, dostupnost sirovina.

Znatan dio autora, ipak, smatra da su DOP i održivi razvoj sinonimi (Salzmann & Steger, 2006., Muller, 2006., Whitehouse, 2006.). Takav pristup naročito je blizak američkim korporacijama koje sve češće svoje društveno odgovorno poslovanje definiraju kroz zadovoljenje društvenih i ekoloških obveza (Baumgartner & Ebner, 2005.).

Održivi razvoj korporacije i društveno odgovorno poslovanje uključuju odnos prema zaposlenicima, predanost zajednici, etično ponašanje i očuvanje okoliša. DOP je kompleksan proces i, da bi mu udovoljila, svaka korporacija mora utvrditi vlastite ciljeve društveno odgovornog poslovanja i uložiti napore da ih ostvari (Dawkins & Lewis, 2003.). Koncept koji zastupa Helsinško tehnološko sveučilište (Helsinki University of Technology) definira DOP kao društvenu dimenziju održivog razvoja, dok koncept Erasmus Universityja polazi od održivog razvoja kao baze DOP-a. Veliki broj znanstvenika koji formiraju teoretski okvir održivog razvoja opisuju DOP kao interesnim skupinama orijentiran društveni stup održivog razvoja. Neovisno o tome pristupa li se održivom razvoju kompanije i društveno odgovornom poslovanju kao sinonimima ili se među njima nalaze razlike i dokazuje kako jedan oblik djeluje na drugi, svima je zajedničko da ističu značenje uvažavanja zadovoljenja potreba svih interesnih skupina korporacije (Baumgartner & Ebner, 2008., str. 9- 11).

Konačan rezultat rada i djelovanja svake korporacije očituje se kroz razinu uspješnosti osnovnog nositelja procesa, a to je proizvod ili usluga. Ocjena korporativne razine održivog razvoja temelji se na sagledavanju razine održivosti ugrađene u svaki jedinični proizvod/uslugu. Održivi razvoj je proces te stoga svaku jedinicu unutar tog procesa treba pratiti u kretanju kroz cijeli njen životni vijek (engl. *life cycle*) i upravljati svakom fazom životnog vijeka. Kako bi bilo moguće upravljati životnim vijekom proizvoda na kvalitetan i sveobuhvatan način, potrebno je proširiti kontrolu i utjecaj nad cijelim ponudbenim lancem (engl. *supply chain*) na način da postizanje zacrtanih ciljeva nije limitirano samo na operacije kompanije nego se širi i na njezine interesne skupine. Održivost se postiže harmoniziranim djelovanjem svih čimbenika ponudbenog lanca.

Disharmonija između izvještavanja o održivom razvoju i stvarne održivosti jedan je od uzroka ekonomske krize koja je počela 2008. godine i čije su posljedice još prisutne u većini gospodarstava svijeta. Korporacije čija su sjedišta u visoko razvijenim zemljama u cilju rezanja troškova i postizanja većeg profita selile su svoju proizvodnju u azijske i latinoameričke zemlje kako bi koristili jeftinu radnu snagu, ali i daleko liberalnije zahtjeve za očuvanjem okoliša. To je dovelo do snažnog uništavanja okoliša u tim zemljama uz istovremeno nepoštivanje društvenog okruženja (internog i eksternog).

Kako izvještavanje o održivom razvoju nije obvezatno i ne podliježe reviziji (bar ne podružnica u inozemstvu), to omogućuje nevjerodostojnost izvještaja pa makar bila izrađena u skladu sa svim smjernicama GRI. Korporacijski izvještaji o održivom razvoju napravljeni prema GRI okviru izvještavanja i prema načelima GC ukazivala su na društveno odgovorno poslovanje (ekološku i društvenu komponentu) koja se često odnosi samo na poslovanje matice korporacije te iz prethodno navedenih rješenja za rezanje troškova konsolidirani visoki profit. Istovremeno njihovo poslovanje u nerazvijenim zemljama koje nije društveno odgovorno ostaje skriveno. Kako je održivi razvoj proces koji se odvija na svim razinama društva, disharmonija koja se na takav način uspostavi nužno nakon nekog vremena rezultira krizom. Samo jačanje ekonomske komponente nije dovoljno ako je ne prati jačanje ostalih dviju komponenti koje u određenom trenutku postaju kočnica i za ekonomski rast.

2.5. Informacijski zahtjevi korporativnog menadžmenta

Za upravljanje korporacijom kao složenim sustavom orijentiranim na veći broj tržišta (sastoji se od većeg broja podružnica, poslovnih segmenata, strateških poslovnih jedinica i drugih organizacijskih cjelina) nužne su informacije o snazi i slabostima svakog dijela korporacije

kako bi se mogli kontrolirati poslovni rizici i omogućio ujednačen dugoročni razvoj. Potrebno je osigurati računovodstvene informacije za kvalitetno upravljanje tako velikim i složenim gospodarskim sustavima. Upravljanje korporacijom mora biti decentralizirano, sukladno organizacijskoj strukturi uz uvažavanje eksternih činitelja od utjecaja na poslovanje, tržišni položaj i dugoročno održivi razvoj korporacije.

Razina dostignutog stupnja upravljanja korporacijom ocjenjuje se kroz pet osnovnih područja rizika koji mogu ugroziti kvalitetno upravljanje korporacijom:

- predanost dobrom korporativnom upravljanju
- djelovanje uprave
- odnos prema okruženju (internom i eksternom)
- transparentnost poslovanja i izvještaja
- odnos prema dioničarima.

Procjena rizika po svakom području najčešće se utvrđuje primjenom alata za ocjenu razine korporativnog upravljanja (engl. *corporate governance* – CG). Najčešće upotrebljavani alati korporativnog upravljanja (CG) su matrice i *cheking* liste.

Putem matrice prati se napredak korporativnog upravljanja kroz svih pet osnovnih paradigmi, a *cheking* liste sastoje se od pitanja, rokova i dokumentacije koja se pregledava da bi se na temelju svih tih podataka mogla sastaviti matrica.

Tablica 4: Razvojna matrica korporativnog upravljanja (engl. *corporate governance* – CG)

Opis	Razina 1: Prihvatljiva CG *(*engl. *corporate governance)* praksa	Razina 2: Dodatni koraci za osiguranje dobrog CG	Razina 3: Veći doprinos unapređenju CG od zakonom propisanog	Razina 4: Vodstvo
A. **Predanost dobrom korporativnom upravljanju**	Osnovne formalnosti korporativnog upravljanja; provjerava se ima li kompanija pisana pravila i politike CG, način funkcioniranja uprave i podjela odgovornosti među članovima, etički kodeks, prava i odnos prema dioničarima	Utvrđuje se ima li kompanija imenovane odgovorne osobe za praćenje sukladnosti CG politika, etičkog kodeksa i kodeksa dioničara s legislativom; kako je ustrojen nadzor implementacije; kako su česti izvještaji o poštivanju istih	Utvrđuje se poštuje li kompanija sve nacionalne propisane zakonske odredbe i preporuke dobre prakse; ima li korporacija nadzorni odbor koji nadzire implementaciju CG	Utvrđuje se je li kompanija prepoznata kao nacionalni ili globalni lider u CG
B. **Struktura i**	Sastaje li se uprava redovito i djeluje li neovisno od izvršnog	Jesu li najmanje dva člana nadzornog odbora neovisna od	Jesu li članovi nadzornog odbora neovisni; je li uprava	Je li u upravi većina članova

djelovanje uprave	menadžmenta; ima li uprava dovoljno informacija i vremena za analizu trendova i uspješnosti provođenja strategije; uključuje li uprava u svoj rad i druge direktore koji nisu izvršni kao i manjinske dioničare	većinskog dioničara; ima li nadzorni odbor adekvatne kompetencije (znanja, vještine) za svoje nadzorne dužnosti; provodi li se godišnja evaluacija nadzornog odbora i uprave	neovisna od većinskog dioničara u odobravanju značajnih materijalnih transakcija podružnicama; postoje li specijalizirani odbori za tehnička pitanja i pitanja sukoba interesa; potvrđuje li se uprava svake godine	neovisna
C. **Procesi i nadzor odnosa prema okruženju**	Postoji li sustav unutarnje kontrole i interne revizije, njihov odnos prema eksternoj reviziji i način informiranja uprave	Jesu li financijski izvještaji kompanije revidirani sukladno Međunarodnim revizijskim standardima; nadzire li uprava korporativne rizike i upravlja li njima sukladno politikama i procedurama	Ima li kompanija sveobuhvatan program sukladnosti i revidira li se on godišnje	Djeluju li interne kontrole, interna revizija i eksterne revizija u skladu s najvišim međunarodnim standardima
D. **Izvještavanje i poslovna transparentnost**	Jesu li financijski izvještaji napravljeni sukladno IFRS-ima i je li ih revidirala neovisna revizija; posluje li kompanija u skladu sa svim propisima i inicijativama i jesu li izvještaji fer za sve dionike	Objavljuje li kompanija izvještaje kvartalno; iskazuje li rezultate po poslovnim segmentima i prinos po dionici; nadilaze li izvještaje lokalne zahtjeve; jesu li svi izvještaji sukladni IFRS ili US GAAP	Objavljuje li kompanija svoj etički kodeks i objavljuje li rezultate njegove implementacije godišnje; izvještava li redovno dioničare i komunicira li ažurno s njima putem interneta	Je li praksa financijskog i nefinancijskog izvještavanja u skladu s najvišim međunarodnim standardima
E. **Odnos prema manjinskim dioničarima**	Obavještavaju li se manjinski dioničari redovno, imaju li pravo glasa, jesu li svi dioničari isto tretirani prema udjelu vlasništva, dobivaju li pravovremeno izvještaj o svom vlasničkom udjelu	Kojim se mehanizmima osigurava glasanje manjinskih dioničara; postoje li politike prema manjinskim dioničarima; koliko ažurno se objavljuju transakcije većinskih dioničara i članova uprave; iskazuju li godišnji izvještaji rizike vezano uz većinske dioničare, koncentraciju, povezane osobe i sukob interesa	Ima li kompanija efikasan sustav glasovanja manjinskih dioničara koji bi ih štitio od prejudiciranih ne-fer akcija većinskih dioničara	Pokazuje li prošlost kompanije konzistentnost s međunarodnim tržišnim očekivanjima u tretiranju dioničara

Izvor: Obrada autora prema Razvojnoj matrici IFC-a za poduzeća koja se listaju na tržištu vrijednosnih papira (2007.), str. 1-2

Kroz gornju matricu problematiziraju se skupine pitanja na koje korporativni menadžment mora imati odgovore ako želi uspješno upravljati korporacijom. Svako područje rizika za kvalitetno upravljanje korporacijom razmatra se kroz četiri razine. Polazi se od snimke postojećeg stanja kako bi se u idućem koraku razradile mogućnosti unapređenja korporativnog upravljanja. U ovoj fazi utvrđuje se i sukladnost zacrtanog CG-a sa stvarno implementiranim politikama i procedurama u praksi svake pojedine podružnice korporacije. Sagledavanjem u kojoj mjeri postojeća razina zadovoljava lokalne propise tržišta na kojem djeluje svaka pojedina podružnica ocjenjuje se visina rizika od zabrane rada, plaćanja kazni i sl. Utvrđuje se postoji li veći doprinos CG-a od onog kojeg zahtijevaju zakonski propisi (npr. postojanje kolektivnih ugovora, zabrana dječjeg rada, suradnja s civilnim udrugama i slično). Posebno se sagledava liderstvo korporacije i njezinih podružnica kroz ugled i percepciju koju stvaraju na tržištu. Ugled je moguće postići jedino uz uvjet da se u svim komponentama poslovanja, ekonomskoj, ekološkoj i društvenoj, primjenjuju najviši standardi.

Korporativni menadžment mora osigurati informatička rješenja za što uspješniju pripremu ciljnih informacija koje treba nastojati obuhvatiti u okviru jedinstvene baze kao temelja pripreme relevantnih informacija neophodnih u korporativnom upravljanju. Korisnicima treba osigurati direktan pristup bazi koja treba objediniti podatke i informacije iz više poslovnih funkcija u kompaniji (kadrovska evidencija, odjel zaštite na radu, odnos s kupcima i dobavljačima, marketing, istraživanje i razvoj...). Podatke iz različitih poslovnih i organizacijskih jedinica korporacija treba prikupiti, sistematizirati i valorizirati kroz: financijske, naturalne i deskriptivne informacije. Informacije moraju imati kontinuitet kroz period od nekoliko godina kako bi se mogli pratiti trendovi kretanja i postignuća u svakoj komponenti izvještavanja.

Informacije moraju biti jasne i transparentne kako bi se mogle provjeriti i kako bi se mogao raditi *benchmarking* sa srodnim izvjestiteljima. Da bi se utjecaji mogli pratiti i kontrolirati, potrebno je harmonizirati instrumente djelovanja, a jedan od temelja je standardizacija postupaka. Briga o održivom razvoju strateška je odluka na mikro i makro razini. Da bi se udovoljilo tom zahtjevu, radni procesi i postupci trebaju biti standardizirani. Standardizacijom kompanija sama, kroz interne akte, određuje postupanja i procedure, koji trebaju biti zapisani na jasan i razumljiv način kako bi ih zaposlenici mogli dobro razumjeti i primijeniti. Kod subjekata izvještavanja koji imaju certificirane svoje procese (npr. ISO 9001 za standardizaciju procesa, TQM za kvalitetu, ISO 1400 za standardizaciju u području zaštite okoliša) polazne pretpostavke za upravljanjem održivim razvojem već postoje, ali ih treba

dignuti na višu razinu. Na bazi tako stvorenih polaznih pretpostavki postaje moguće prepoznavanje, praćenje i mjerenje ostvarenih ekonomskih i ekoloških učinaka kroz cijeli životni vijek proizvoda kao i uspostava i unapređenje odnosa sa zaposlenicima, interno, te s lokalnom zajednicom, eksterno.

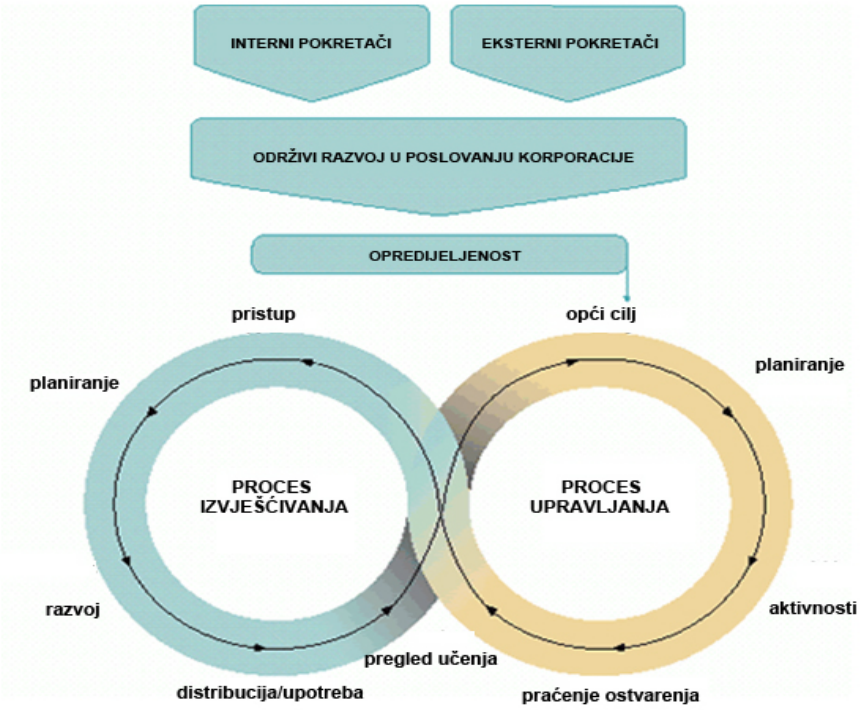
Korporativna društvena odgovornost – CSR (engl. *Corporate Social Responsibility*) tijekom zadnjih desetljeća mijenja svoje značenje. Dugo je prevladavalo Friedmanovo mišljenje da je „društvena odgovornost menadžmenta da ostvaruje profit“ jer „on nema komparativnu prednost za provođenje društvenih programa iz razloga što su menadžeri obučeni da proizvode, prodaju i upravljaju financijama“ (Friedman, 1970., str. 33). No, istraživanja provedena 1996. godine kazuju da „kompanije koje su se ponašale društveno odgovorno postižu iste ili lošije rezultate od onih koje to nisu“ (Pava & Krausz, 1996. str. 2/37), a što se prepoznaje kao „paradoks društvenih troškova“ prvenstveno stoga što su inicijalna ulaganja velika. Njihova daljnja istraživanja navode na zaključak da društveno odgovorno ponašanje „nije nepotreban trošak, već da može pridonijeti gospodarskom rastu. Činjenica je da se te dvije veličine nužno ne moraju isključivati. Društvena i ekonomska vrijednost ne maksimiziraju vrijednost kroz kreativnu sinergiju“ (Bruyn, u Pava & Krausz, 1996., str. 10/37). Od početka 90-ih godina počinje se intenzivno istraživati utjecaj DOP-a na poslovnu uspješnost. (Maunders & Burritt, 1991., Cooper, 1992., Gray, 1992., 1994., Elkington 1993., Mathews, 1997., Atkinson, 2002.,). Prema istraživanju koje su proveli Branco i Delgado (2009.) prvi stručni članak o društveno odgovornom poslovanju u zemljama južne Europe objavljen je tek 2000. godine. Istraživanje je obuhvatilo stručne publikacije i članke vezane uz sljedeće države: Francuska, Grčka, Italija, Španjolska i Portugal (Branco & Delgado, 2009., str. 669, 5/13). U periodu 1998. – 2008. godine objavljeno je svega 22 članka s tom problematikom.

U suvremenim uvjetima od kompanija se očekuje da iskazuju svoj doprinos održivosti, odgovornosti i transparentnosti. To je moguće jedino uz sudjelovanje svih: zaposlenika, poslovnih partnera i civilnih udruga. Menadžmentu su za upravljanje potrebne informacije koje će udovoljavati tim zahtjevima. Tako kompleksni zahtjevi mogu biti realizirani ako se na klasične informacijske sustave nadogradi sustav informacija o DOP-u.

2.6. Sustav pokazatelja i modeli izvještavanja o održivom razvoju korporacije

Razvoj korporacije mora se temeljiti na određivanju strateških ciljeva, jasno definiranim poslovnim politikama te sustavu postupaka i načinu mjerenja postignuća u svim kategorijama

održivog razvoja u ponudbenom lancu. Navedeno je moguće postići usklađenim, već obrazloženim, instrumentarijem na polazištima Global Compacta, GRI-a ili Indeksa DOP-a uz primjenu standarda vezanih uz poslovne procese i proizvode (ISO standardi i drugi). Utvrditi i definirati treba pokazatelje, (KPIs) kojima će se, kroz dulji rok, pratiti postignuća u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja te izvještavati o postignućima na standardiziran način. Standardiziranje sustava izvještavanja potrebno je radi usporedbe s ostalim sudionicima na tržištu, uvažavajući odnose i događaje u okruženju.



Slika 4: Međuovisnost sustava upravljanja izvještavanja o održivom razvoju
Izvor: BG SDR-Business Guide to Sustainable Development Reporting,(2002.), str. 5, 7/32

Iskazano opredjeljenje korporacije za održivi razvoj pridonosi ugledu na tržištu i među poslovnim partnerima te utječe na jačanje komunikacije među svim interesnim skupinama interno i eksterno. Jačanje komunikacije s interesnim skupinama ima povratni razvojni efekt: korporacija koja se opredijelila za izvještavanje o održivom razvoju time potiče i svoje partnere na održivi razvoj, a njihovo jačanje održivosti povratno djeluje kao impuls za podizanje održivog razvoja korporacije na jednu još višu razinu. Izgradnja sustava izvještavanja o održivom razvoju temelji se na što realnijem sagledavanju i identificiranju ekonomskih, ekoloških i društvenih problema korporacije, uz uvažavanje utjecaja koje u tim

područjima korporacija svojim postupcima ostvaruje. Izabrani pokazatelji pomažu u sagledavanju postignuća te slabosti i snage korporacije, ali i u identificiranju područja u kojima se mogu postići poboljšanja.

Izvještavanje o održivom razvoju samo je dio sustava upravljačkog pristupa usmjerenog na postizanje strateških ciljeva održivog razvoja. Proces izvještavanja i proces upravljanja korporacijom usko su povezani i međusobno uvjetovani. „Izvještavanje o održivom razvoju mnogo je više od same produkcije izvještaja – to je sveukupan pristup koji pridonosi stvarnom unapređenju ekonomskih, društvenih i učinaka očuvanja okoliša izvjestitelja“ (BG SDR, 2002., str. 4). Održivost mora biti inkorporirana u sve procese, a menadžment korporacije treba biti pokretač postizanja ciljeva održivog razvoja i o tome treba izvještavati sve interesne skupine. Kroz proces izvještavanja sagledavaju se snage i slabosti te dobivaju povratne informacije od interesnih skupina o razini ostvarenog zadovoljstva pa se na taj način dolazi do novih informacija što omogućuje podizanje procesa upravljanja na višu razinu.

Izvještaji o održivom razvoju korporacije značajan su instrument menadžerskog računovodstva. Koji će model izvještavanja korporacija primijeniti određuje menadžment korporacije ovisno o pristupu koji ima prema održivom razvoju. Izabrani model mora biti u funkciji ostvarivanja strateških ciljeva i smanjenja poslovnih rizika. Utjecaj na kvalitetu modela ima organizacijska struktura, način na koji je „dizajnirana“ piramida upravljanja i odgovornosti jer obuhvat izvještavanja ovisi o veličini poduzeća, djelatnosti, utjecaju koje ima na tržište i okruženje u kojem djeluje. Sam postupak utvrđivanja ciljeva održivog razvoja složen je i slojevit te predstavlja najznačajniju fazu procesa održivog razvoja a u središtu je sagledavanje potreba svih interesnih skupina. Na temelju utvrđenih ciljeva kreiraju se pokazatelji izvještavanja o održivom razvoju.

Kratice KPIs (engl. *Key Performance Indicators*) i KSI (engl. *Key Suceess Indicators*) podrazumijevaju sustav temeljnih pokazatelja održivog razvoja koje kompanija definira za mjerenje napretka u ostvarenju zacrtanih ciljeva. Za svako područje izvještavanja potrebno je utvrditi i razraditi minimum ključnih pokazatelja (KPIs) te ih sagledati kroz njihovu međusobnu povezanost i interakciju. KPIs se različito definiraju prema djelatnosti kojom se korporacija bavi pa ih je značajno uskladiti. Uspostave li se granski standardi KPIs, znači da su usklađeni zahtjevi za informacijama menadžmenta eksternih korisnika u segmentu (Fiksel et al, 2002., str. 18):

- brige o okolišu (energetska učinkovitost, emisije, utrošak i otpadne vode, ekološka kompatibilnost...)
- zaposlenicima (kvalifikacijska struktura, dodatna obrazovanja, dobna struktura, primanja, boniteti...)
- ekonomskoj uspješnosti (prihodi po zaposlenom, prihodi od novih proizvoda, investicije, inovacije, gubici u proizvodnji, uspješnost podružnica, iskorištenost kapaciteta, ponudbeni lanac, uska grla, zalihe...)
- ostalim područjima (sudski sporovi, lojalnost kupaca, zadovoljstvo kupaca, donacije političkim strankama, donacije civilnim udrugama, utjecaj korupcije...)

Kompanije utvrđuju svoje poslovne ciljeve, a razina ostvarenja ciljeva mjeri se pokazateljima. Koje će pokazatelje za mjerenje pojedinog cilja definirati i implementirati, stvar je menadžerskog pristupa, međutim važna je dosljednost i kontinuitet u primjeni pokazatelja kako bi informacije bile usporedive u duljem vremenskom razdoblju i kako bi bila omogućena analiza ostvarenja u odnosu na projekcije. Za korporacije je važno standardizirati KPIs tako da sve podružnice, neovisno o tome na kojem tržištu posluju, na istovjetan način mjere i iskazuju iste događaje i postignuća. Takvim postupkom stvara se temelj za konsolidaciju mjerenja i izvještavanja o održivom razvoju kao i mogućnost ocjene snage i slabosti pojedine podružnice, odnosno njezina menadžmenta. „Bez obzira na to koji su ključni pokazatelji odabrani oni moraju odražavati ciljeve kompanije, moraju biti ključ uspjeha i moraju biti mjerljivi“ (Reh, 2011., str. 1). Ako prethodno nisu jasno utvrđeni i objelodanjeni ciljevi, ne može se ni vršiti mjerenje njihova ostvarenja.

U procesu utvrđivanja ključnih pokazatelja (KPIs) treba uvažiti osnovne prioritetne ciljeve kompanije da bi se osigurao „rast tržišnog udjela uz porast profitabilnosti štiteći pri tome okoliš i jačajući ugled kompanije“. Stoga se pokazatelji moraju klasificirati u kategorije učinkovitosti, rasta, iskorištenosti imovine kroz očuvanje okoliša s time da se izdvoji financijska dimenzija (financijski izvještaji) od nefinancijske dimenzije (za koju se pokazatelji računaju iz ostalih izvora u kompaniji i/ili izvan nje), a mogu biti iskazani u naturalnom, kvalitativnom i opisnom obliku i statistički obrađeni. Za nefinancijske pokazatelje može se razraditi sustav bodovanja, odnosno ocjenjivanja kako bi se učinili usporedivi kroz dulji vremenski period, ali i za lakše vrednovanje postignuća svih dijelova korporacije. Kad su pokazatelji definirani i prihvaćeni, oni postaju kriterij za ocjenu postignuća utvrđenih ciljeva, ali i alat za upravljanje procesima jer osiguravaju mjerenje

ostvarenja, snage i slabosti pojedinih procesa, organizacijskih jedinica i postupaka, a osnova su za ocjenu rizika s kojim se kompanija može susresti.

„Korupcija“ je sve češće korišten element procjene u izvještajima o održivom razvoju jer se na ovim informacijama temelji procjena rizika gubitka tržišne pozicije. Naime, korupcija je jedan od velikih rizika globalizacijskih poslovnih odnosa pa se sve više pozornosti posvećuje tom problemu i nastoji se uspostaviti kontrola radi internog i eksternog utjecaja na njezino smanjenje i zaustavljanje. Stoga je Global Compact naglasio potrebu da se u izvještavanju o održivom razvoju uključe antikorupcijske mjere jer se korporacije „trebaju boriti protiv korupcije u svim njezinim oblicima uključujući iznudu i potkupljivanje“ (Solar World, 2010., str. 12.). Okvir GRI pokazatelja (G3.1. Guidelines), u kategoriji izvještavanja o društvenim odnosima, kao obvezno područje izvještavanja predviđa problematiku korupcije pa traži da se korporacija-izvjestitelj o korupciji izjasni kroz tri pokazatelja: „postotak ostvarenih prihoda i ukupan broj poslovnih jedinica za koje je ocijenjeno da postoji rizik izloženosti korupciji“ te u okviru sljedećeg pokazatelja „postotak zaposlenika obučenih da provode postupke i politike kako bi se izbjegli koruptivni utjecaji“ i „poduzete mjere kao odgovor na slučajeve korupcije“.(GRI 2, 2010, društveni (engl. *society*) pokazatelji: SO2, SO3, SO4).

Ključni pokazatelji izvještavanja – KPIs (engl. *Key Performance Indicators*) ili KSI (engl. *Key Suceess Indicators*) o održivom razvoju uvijek se klasificiraju po načelima „TBL“ (*triple bottom line* ili „trostruki P“) jer se njima iskazuje dobitak (profit), društveni odnosi/ljudi (*people*) i odnos prema okolišu i planetu (*planet*) (Elkington, 2009.). Njegov pristup je da korporacije moraju izrađivati tri različita, odvojena izvještaja, polazeći s triju polazišnih crta. Treba, dakle, iskazivati rezultate financijske uspješnosti (račun dobiti i gubitka), uspješnost ljudskog kapitala (engl. *people account*), te rezultate aktivnosti (račun planeta) na utjecaj prema društvenom okruženju (internom i eksternom).

Polazišta *triple bottom crte* slijedi Balanced Scorecard – BSC, metoda koja prevodi strategiju u mjerljive ciljeve unutar četiri perspektive, (Hindle u The Economist, 2009.), kroz odnos povezanih uzroka i posljedica (Figge et al, 2002., str. 271; 3/16), a utvrđivanjem pokazatelja i načina njihova izračuna definiraju se ciljevi koji se žele postići. Sustainability Balanced Scorecard – SBSC kao viši razvojni oblik BSC metode, instrument je koji pridonosi uspješnijem upravljanju održivim razvojem (Hahn & Wagner 2001., Schaltegger & Burritt 2000., Figge et al, 2001.). SBSC u sebi integrira sva tri stupa održivosti: ekonomski, ekološki i društveni, a u cilju uspješne provedbe strategije održivog razvoja.

Tablica 5.: Pokazatelji za ocjenu postignuća održivog razvoja

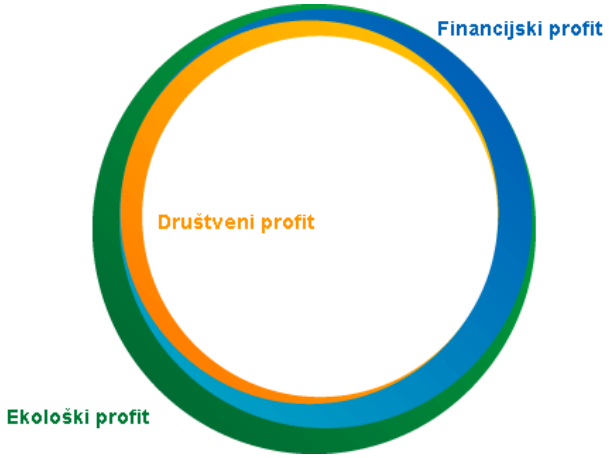
Pokazatelj	Učinkovitost	Rast	Iskorištenost imovine	Očuvanje okoliša
Financijski pokazatelji	- troškovi materijala - troškovi radne snage - troškovi energije - troškovi prevencije - troškovi održavanja - zakonske naknade - obveze	- prihodi - profit - dobit prije oporezivanja - povrat na ulaganja - porast tržišnog udjela	- radni kapital - fiksni troškovi postrojenja - troškovi dogradnje - troškovi opreme - dodana vrijednost dionica	- iznos ulaganja u zaštitu okoliša - iznos utrošen na prevenciju - iznos utrošen na sanaciju šteta u okolišu - iznos za istraživanje i razvoj ekološki prihvatljivih proizvoda - iznos donacija udrugama „zelenih“
Nefinancijski pokazatelji	- vrijeme odaziva - učestalost zastoja u proizvodnji - dostupnost postrojenja	- imidž brenda - zadovoljstvo kupaca - ugled kompanije - sposobnost povećanja kapitala	- proizvodnost rada - dostupnost procesa	- utrošak sirovina - utrošak energije - utrošak vode - količina emisija - količina otpada - količina utrošenih recikliranih materijala

Izvor: Prijedlog autora utemeljen na polazištima Fiksel et a l(2002.), str. 20.

Iako pokazatelje TBL svaka kompanija utvrđuje i definira prema vlastitim potrebama, važno je da su sva tri stupa jednako zastupljena i da se sagledavaju kroz sinergiju njihova međusobnog odnosa. Polazeći od tih temeljnih načela, pokazatelje treba definirati. U dugom roku svaki od stupova treba polučiti uspjeh kako se korporacija ne bi dovela u situaciju zaostajanja i krize. Nije moguće postići održivi razvoj ako se jedan od stupova TBL zanemari. Svaki stup ima svoj utjecaj na ostala dva i zaostajanje jednog na dulji rok nužno će rezultirati zaostajanjem i ostala dva. Stoga je potrebno da djelovanje unutar pojedinog stupa bude produktivno, da ostvaruje „profit“ koji svojim djelovanjem generira produktivnost ostalih stupova.

Svaki stup održivosti u duljem periodu mora biti profitabilan da bi se postigla ukupna profitabilnost i stabilan razvoj. Ako kompanija nije korektna prema zaposlenicima, koristi dječji rad ili pak zagađuje okoliš, na dulji rok to će izazvati pad profita od prodaje njezinih proizvoda jer će kupci bojkotirati proizvod, platit će se visoke kazne za onečišćenje okoliša, izgubit će se ugled i dobro ime, a sve to će utjecati na gubitak tržišnog položaja i smanjenje vrijednosti njezine nematerijalne imovine. U pojedinim fazama procesa profitabilnost pojedinog stupa može biti niža od profitabilnosti ostalih stupova, ali njihov rast će utjecati i na rast stupa koji zaostaje i obrnuto, zaostajanje jednog stupa izazvat će zaostajanje ukupnog djelovanja kompanije.

Harmoniziranost djelovanja unutar svakog stupa izuzetno je važna jer se time postiže sinergija uspjeha. U teoriji nisu postavljene jasne granice između procesa pojedinog stupa, a i u praksi se, razvija onaj podsustav praćenja i izvještavanja, ili više njih, koji najbolje udovoljava zahtjevima menadžmenta određene kompanije, za informacijama potrebnim za dugoročno upravljanje kroz praćenje realizacije zadanih strateških ciljeva i upravljanje rizicima.



Slika 5: Harmonizacija profitabilnosti stupova održivog razvoja
Izvor: espdesign.org, u The Fosbury Flop, str.20

U okviru računovodstva održivog razvoja koriste se, prvenstveno, podaci podsustava računovodstva okoliša – EMA, društveno odgovornog računovodstva, ali i računovodstva kvalitete, brenda, kupaca, istraživanja i razvoja… Iako je područje održivog razvoja definirano općeprihvaćenom brundtlandskom definicijom, samo tumačenje i doživljavanje održivog razvoja dosta je individualno pa tako i korporacije imaju različit pristup održivom razvoju odnosno njegovim ciljevima. Polazeći od pristupa korporativnog menadžmenta održivom razvoju, obuhvat informacija koje računovodstvo održivog razvoja pruža može biti dosta raznolik jer informacije iz pojedinog stupa održivog razvoja nemaju isti prioritet za svaku kompaniju[4], nego su podložni granskoj pripadnosti, tržišnom položaju, snazi konkurencije, zahtjevima kupaca, pritisku civilnih inicijativa i čitavom nizu heterogenih čimbenika.

[4] Proizvodne kompanije koje su veliki zagađivači okoliša, a još k tome posluju na teritoriju država gdje je zakonskim propisima strogo regulirana zaštita okoliša, najviše će razvijati podsustav računovodstva okoliša, dok će kompanije koje se bave uslužnim djelatnostima ili proizvodnjom proizvoda široke potrošnje namijenjenih krajnjem kupcu, nastojati istaknuti svoju društvenu osjetljivost; kompanije visoke tehnologije kao primarne ciljeve održivog razvoja istaknut će istraživanje i razvoj uz obrazovanje i odnos prema zaposlenicima i sl. Korporacije koje posluju na teritorijima visokorazvijenih ekonomija pridržavat će načela GC-a, dok će, poneke od njih, „zatvarati oči“ na korištenje npr. dječjeg rada kod dobavljača njihovih primarnih sirovina, ako su one jeftinije (takvi primjeri su otkriveni u tekstilnoj industriji, Zara, H&M)

Utvrđivanjem pokazatelja za mjerenje uspješnosti svakog stupa pridonijet će se spoznaji o snazi i slabostima koje se javljaju u pojedinom stupu održivosti te će se lakše sagledati uzroci i otkloniti negativne posljedice. Koji će se pokazatelji definirati i pratiti, ovisi o strategiji koju je kompanija zacrtala, a oni trebaju biti tako strukturirani da menadžmentu pruže relevantne informacije za odlučivanje i upravljanje održivim razvojem. Utvrđivanje pokazatelja za svaki stup pridonosi jačanju njihove povezanosti, što rezultira jačanjem održivosti kompanije. (Hahn & Wagner, 2001., str. 4).

2.7. Turistička destinacija kao korporacija

Destinacija je „optimalno kombiniran i tržišno prilagođen prostor koji razvojem važnih i dominantnih sposobnosti u destinaciji svjesno stvara pretpostavke koje će joj omogućiti da u usporedbi s konkurencijom dugoročno postiže dobre turističke rezultate“ (Avakumović, u Trezner {ur}, 2008., str. 4). Pojam destinacije obuhvaća funkcionalno turističko područje, koje je veće od turističkog mjesta. Destinacija se javlja na više razina, od osnovne turističke destinacije do destinacija višeg reda na čijem je vrhu kontinent destinacija (Europa, Australija, Afrika itd.).

Osnovna turistička destinacija je područje koje čini prostor jednog ili više bliskih turističkih mjesta i njihovo funkcionalno okruženje, koje se više ne može dalje dijeliti. Turistička destinacija je sustav ustrojen na više razina i može biti sinonim za „državu, zemlju, regiju, grad ili neko drugo područje koje je tržišno definirano ili koje je prepoznato kao mjesto koje turisti moraju posjetiti“ (Bierman, 2003., wikieducator, 2012.). Pojam destinacije počeo se prije više od četvrt stoljeća postupno širiti i na istraživanja turizma. „Destinacija je postajala sve više istoznačna za turistički lokalitet, zonu, regiju, zemlju, skupinu zemalja pa čak i kontinent. Matrica razvoja turizma glasi: promet-smještaj-turističko mjesto-turistička destinacija” (Magaš u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 127).

Utjecajni prostor turističkih mjesta nije fiksan, već se mijenja s obzirom na promjene utjecajne moći samih turističkih mjesta, a time i na veličinu i oblik područja osnovne turističke destinacije. Turistička destinacija može, ali i ne mora, biti podudarna s administrativnom jedinicom. Veći broj osnovnih turističkih destinacija tvori destinaciju višeg reda. Zbog promjena koje se događaju na globaliziranom tržištu na kojem uvažavanje stalno novih i drugačijih zahtjeva kupaca/posjetitelja treba biti prioritet, sve je prisutniji pristup da se destinacijom upravlja kao korporacijom što otvara mogućnost korištenja metoda, alata i tehnika prisutnih u upravljanju korporacijama.

Da bi bila poželjna na tržištu, destinacija mora biti atraktivna, dostupna i poželjna kao i svaki drugi proizvod, a da bi se udovoljilo tim zahtjevima, menadžment destinacije mora njom upravljati kako bi na dugi rok osigurao njezinu konkurentnost. Polazi se od pretpostavke da se složeni i heterogeni sustav destinacije može konkurentno i održivo razvijati jedino ako njime upravlja destinacijski menadžment kojem trebaju relevantne informacije za upravljanje održivim razvojem.

Upravljane destinacijom moguće je sagledavati kroz korištenje teoretskih spoznaja i iskustava najbolje prakse upravljanja održivim razvojem korporacije. Destinacijski menadžment ima zadatak definiranja strategije razvoja destinacije na istim polazištima kako se definira i strategija razvoja korporacije tj. kroz sagledavanje relevantnih informacija iz eksternih i internih izvora. Ciljeve treba oblikovati na temeljima spoznaja o vlastitim snagama, mogućnostima, slabostima i rizicima kojima će se kompanija/destinacija susresti u budućnosti.

U tom kontekstu se strategijsko računovodstva javlja kao izvor informacija za destinacijski menadžment čiji je zadatak odrediti tržišni položaj turističke destinacije na tržištu, te osigurati instrumentarij kojim će se pratiti uspješnost provedbe strategije i ostvarenje poslovnog uspjeha u dugom i kratkom roku. Upravljanje turističkom destinacijom postaje sve značajnije s porastom ekonomskog značenja turizma za nacionalne ekonomije. Postoji uska veza između rasta BDP-a i turizma, koja je „jednosmjerna u zemljama članicama OECD-a, dvosmjerna u zemljama izvan OECD-a i jako slaba u azijskim zemljama“ (Lee & Chang, 2008., str. 180, 1/13). Dok je turistička industrija u 2004. godini sudjelovala s približno 10,4% u svjetskom BDP-u, prognoze su da to u 2014. godini bude 10,9% odnosno 9,5 trilijuna US$ (WTTC, 2005.).

2.7.1. Uporišne točke sagledavanja turističke destinacije kao korporacije

Turistička destinacija kao korporacija svoj rast i razvoj treba temeljiti na usklađivanju elemenata koji čine njegov sadržaj djelovanja i uzročno- posljedičnih veza koje se javljaju među tim elementima i vode ka poslovnom uspjehu i poziciji turističke destinacije na ciljnom tržištu. Obilježja destinacije temelje se na naslijeđenim i izgrađenim obilježjima, resursima i atrakcijama. Konkurentni položaj turističke destinacije moguće je temeljiti na polazištima modela „VICE“ (STO, 2010., str. 3) koji turističku destinaciji definira kao interakciju između:

Visitors – posjetitelja

Industry – grane djelatnosti i infrastrukture na kojoj se temelji i služi posjetiteljima

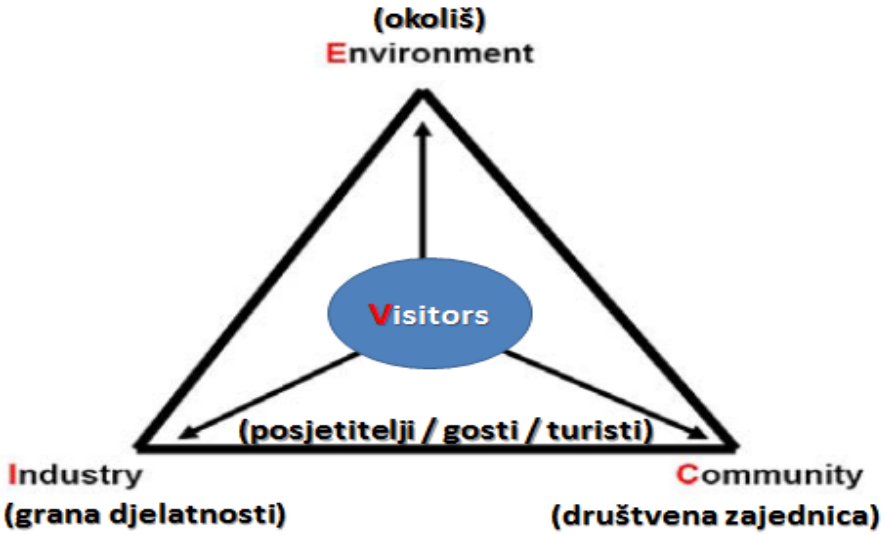
Community – društvene zajednice koja prihvaća posjetitelje i integrira ih u sustav

Environment – okoliša, kao okruženja u kojem se pruža turistička usluga.

Ova četiri elementa su snažno uzročno-posljedično povezana jer napredak ili zaostajanje samo u jednom segmentu djeluje na razvoj ili zaostajanje u ostalim segmentima. Upravljanje turističkom destinacijom po načelima održivog razvoja uključuje:

- definiranje misije i vizije destinacije iz čega proizlazi strategija njezina razvoja
- definiranje osnovnih strateških ciljeva i planiranje njihova izvođenja
- definiranje pokazatelja za praćenje i mjerenje postignuća u razvoju destinacije.

Održivi razvoj turističke destinacije postiže se harmoniziranim djelovanjem unutar sve četiri komponente, koje se mogu predstaviti u obliku piramide.



Slika 6: Piramida odnosa u turističkoj destinaciji
Izvor: STO, (2010.), str.3

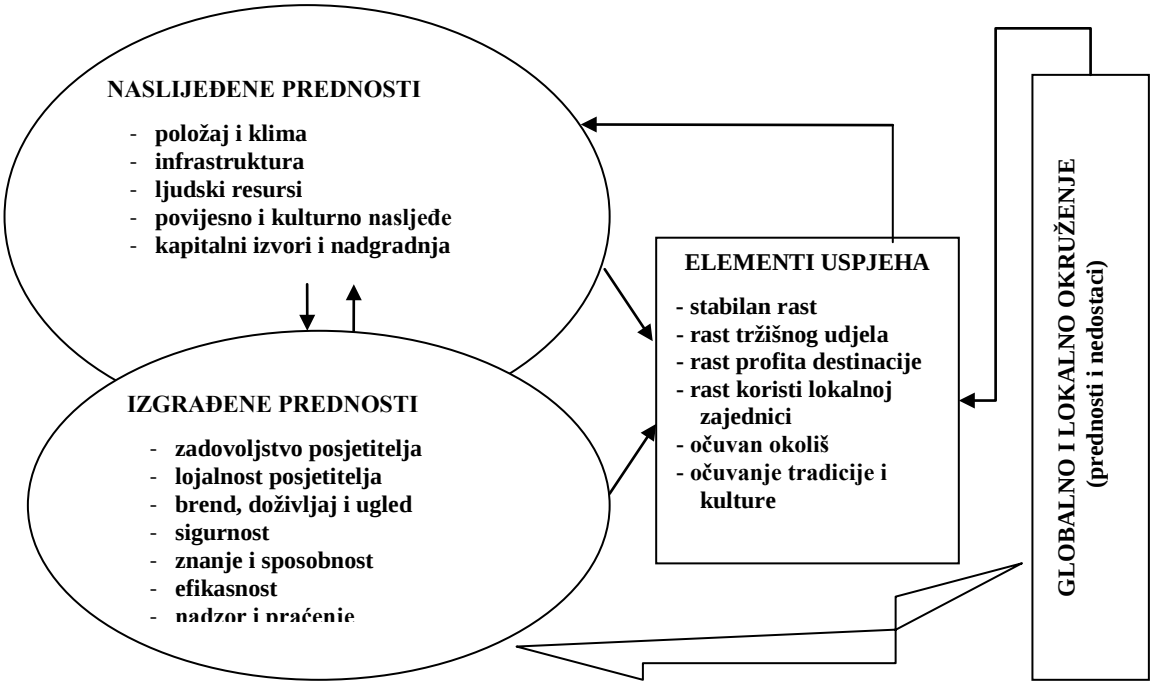
Turistička destinacija funkcionira kao svojevrsna piramida jednakih stranica i kutova koje predstavljaju jednakopravno zastupljene utjecajne elemente od značaja za njezin uspjeh. To je zajednica u kojoj turist dolazi u doticaj s lokalnim stanovništvom (njihovim standardom, sustavom zdravstvene zaštite, razinom obrazovanja i sl.), ali i s povijesnim nasljeđem, kulturom, običajima i svime što daje specifičnost destinaciji, po kojoj se ona izvorno razlikuje od ostalih. Za dolazak turista u destinaciju utjecaj ima infrastruktura (ceste, zračne luke, prijevoz, vodovod, opskrba, smještaj, sigurnost…), a za boravak kvaliteta okoliša koji ga okružuje (izgled krajobraza, geografska obilježja, uređenost, očuvanje bioraznolikosti, ulaganja u zaštitu i unapređenje okoliša, eko-gradnja…). Navedene veze i odnosi usmjereni su

na turiste/goste, koji dolaze kao posjetitelji u određenu turističku destinaciju, a kojima treba osigurati turistički proizvod integralne kvalitete u skladu s njihovim potrebama i željama i uz uvažavanje propisa i standarda relevantnih za ovu granu djelatnosti.

Za posjetitelje (goste, turiste) konkurentsku prednost čini interakcija svih navedenih elemenata, koji taj prostor najprije trebaju željeti posjetiti, kroz turistički proizvod kvalitetno doživjeti i vratiti se ili ga preporučiti svojim prijateljima. Upravljati turističkom destinacijom znači osigurati uvjete za porast potrošnje u cilju osiguranja ekonomskog prosperiteta sudionika turističke ponude na razini turističke destinacije. Održivost razvoja turističke destinacije temelji se na pretpostavci uspostave ravnoteže između relevantnih komponenti koje determiniraju održivi razvoj, a to su:

- ekološke, kroz očuvanje okoliša koji je uslijed razvoja turizma i pojačane eksploatacije izložen negativnim utjecajima
- društvene, kroz očuvanje i razvoj tradicijskih, kulturnih i povijesnih vrijednosti turističke destinacije, zaštitu zdravlja i sigurnosti lokalnog stanovništva i posjetitelja
- ekonomsku, kroz koristi koje od turizma ostvaruje lokalna zajednica kao i nadređene destinacije (regija, država).

Održivost je usko vezana uz jačanje konkurentnosti, naročito posljednjih godina kad turizam postaje globalni proces koji se konzumira lokalno. Konkurencija na tržištu ponude je sve žešća što stvara potrebu strateškog planiranja razvoja održivosti i konkurentnosti destinacije na način da se ona razlikuje od drugih konkurentskih destinacija, postajući prepoznatljiva kao brend koji nudi neponovljivo iskustvo koje ne može biti supstituirano posjetom drugoj destinaciji. Mogući pristup sagledavanju elemenata modela održivog razvoja kao temelja ocjene konkurentnosti prikazuje sljedeća slika.



Slika 7: Elementi modela razvoja održivosti i konkurentnosti turističke destinacije
Izvor: Obrada autora na temelju Ritche&Crouch (2003.)

Razvoj se kontinuirano prilagođava neprestanim promjenama u zahtjevima kupaca/posjetitelja. „Novi trendovi su: tendencija prema većem broju putovanja s kraćim trajanjem, porast broja putovanja unutar destinacija, segmentacija potražnje, porast potražnje individualnih "paket aranžmana" prilagođenih posebnim željama turista, tendencija prema "putovanju kao iskustvu" te većoj razini standarda i kvalitete ponude, kao i sve agresivnije promocijske i druge tržišne aktivnosti turističkih zemalja i destinacija" (Stipanović u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 220) uz korištenje novih tehnologija, kao alata odabira destinacije. Utjecajne činitelje upravljanja turističkom destinacijom kao korporacijom prikazuje sljedeća tablica:

Tablica 6: Polazišta sagledavanja turističke destinacije kao korporacije

Dodirni element	Turistička destinacija	Korporacija
vlasništvo	- društvena i lokalna zajednica, - privatni sektor (dioničari, udjelničari, fizičke osobe),	dioničari (privatni vlasnici, država i druge jedinice uprave)
imovina	dugotrajna materijalna (zemljišta, šume, hoteli, restorani, privatni smještaj, trgovine, prijevozna sredstva…)	dugotrajna materijalna (zemljišta, poslovne zgrade i drugi objekti, prijevozna sredstva i druga oprema…)
inputi	dobavljači (sirovine, proizvodi, usluge)	dobavljači (sirovine, proizvodi, usluge)
outputi	proizvodi, usluge	proizvodi, usluge
korisnici *outputa*	kupci	posjetitelji (kupci)
infrastruktura	- ceste, željeznice, luke, zračne luke, vodovod, distribucija energije, internet… - sigurnost - legislativa	- ceste, željeznice, luke, zračne luke, vodovod, distribucija energije, internet… - sigurnost - legislativa
organizacijska struktura	- hotelska ponuda - privatni smještaj - ponuda prehrane i pića - ostala ponuda	- podružnice - SBU - poslovni segmenti - sektori službe, ostalo
upravljanje	- destinacijska menadžment kompanija - menadžment raznih subjekata u destinaciji	- uprava - menadžment ustrojstvenih jedinica
strateški ciljevi	dugoročan rast prihoda, održivi razvoj, jačanje tržišnog položaja u odnosu na konkurenciju, upravljane rizicima, izvrsnost…	dugoročan rast prihoda, održivi razvoj, jačanje tržišnog položaja u odnosu na konkurenciju, upravljanje rizicima, izvrsnost…

Izvor: Prijedlog autora temeljem provedenog istraživanja

Posljednjih godina naročito se razvija psihološka komponenta turizma kroz doživljaj, iskustvo, tako da održivi razvoj i jačanje tržišnog udjela postižu one destinacije „koje su razvile jasno, jedinstveno pozicioniranje kroz brendiranje doživljaja destinacije, ispred isticanja njezinih fizičkih atributa, zaokupljajući pri tome pažnju potrošača s više uvjerljivih i žurnih razloga za posjet te destinacije“ (Hudson & Ritche, 2009. str.1). Uspjeh turističke destinacije uvjetovan je raspoloživom razinom naslijeđenih i izgrađenih elemenata kao pokretača uspjeha. Veza između elemenata uspjeha i njegovih pokretača je uzročno-posljedična i odvija se neprestano kao proces. Tijekom tog procesa, razvoj pokretača, naročito elemenata izgrađene prednosti utječe na jačanje uspjeha turističke destinacije, a uspjeh turističke destinacije povratno djeluje na jačanje razvoja izgrađene prednosti, a indirektno i na unapređenje naslijeđene prednosti. Taj uzročno-posljedični proces ima trend jačanja konkurentske prednosti destinacije i podizanja održivosti na višu razinu.

Da bi destinacijski menadžment mogao donositi valjane odluke, potrebno je turističkom destinacijom upravljati kao korporacijom. U tu svrhu potrebno je osigurati relevantne

informacije iz internih i eksternih izvora te ustrojiti sustav izvještavanja. Sve sudionike turističke ponude treba sagledavati kao strateške poslovne jedinice (SBU), a turističku destinaciju kao sustav višega reda. Dakle, u okviru turističke destinacije kao sustava treba neposredno upravljati elementima turističke ponude hotela, restorana, turoperatora, trgovaca, privatnih iznajmljivača, prijevoznika i drugih, ali posredno i svim sudionicima u sustavu, na način da djelovanje bude usklađeno s vizijom, misijom i strateškim ciljevima turističke destinacije kao cjeline.

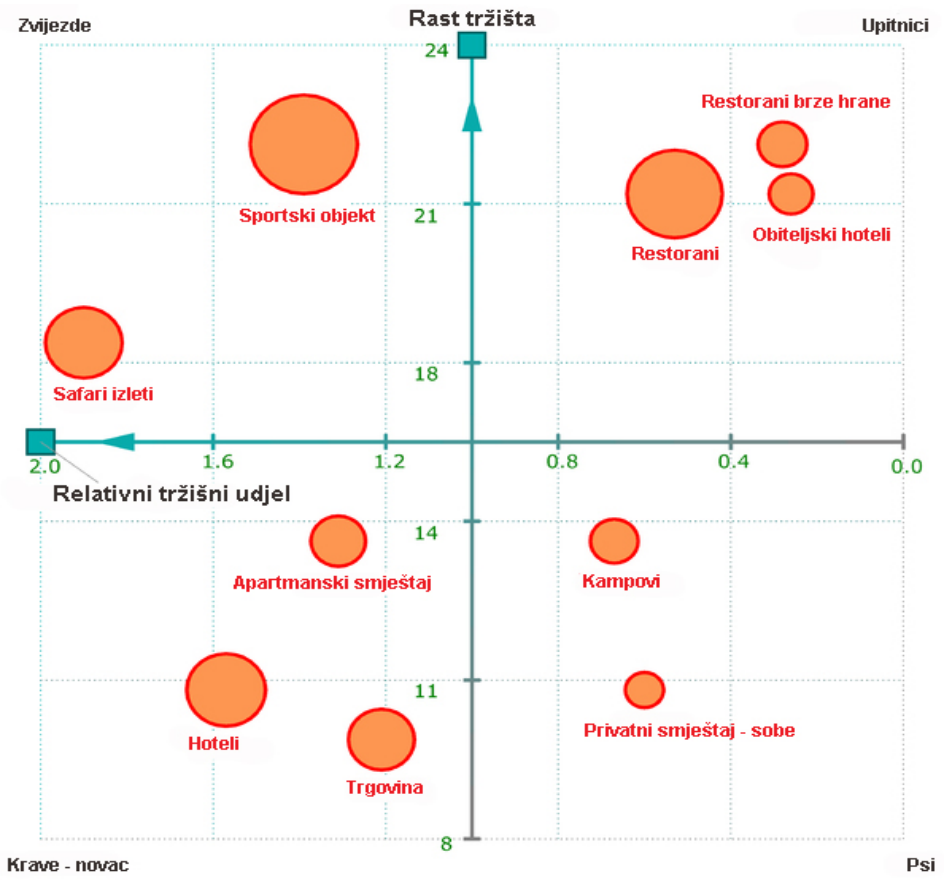
Organizaciju poslovanja i nastup na tržištu putem SBU prva je primijenila kompanija General Electrics u 60-im godinama prošlog stoljeća. Strateška poslovna jedinica – SBU (engl. *Strategic Business Unit*) je „samostalni segment ili organizacijska jedinica, dovoljno malena da bude fleksibilna i dovoljno velika da ostvari kontrolu nad većinom čimbenika koji utječu na njezinu dugoročnu učinkovitost“ (Busines Dictionary). SBU mogu biti „segmenti unutar kompanije, proizvodne linije unutar segmenata, ili jednostavno proizvodi odnosno kompanijski brendovi čiji su cilj i misija drugačiji od ostalih poslovnih dijelova poduzeća i koji mogu samostalno, neovisno od ostatka kompanije, djelovati na tržištu“ (allBusiness, 2012.). Veličina poduzeća nije odlučujuća za poslovne odluke formiranja SBU unutar njega. SBU se može sagledavati kao samostalno poduzeće koje ima vlastitu strukturu prihoda i troškova, vlastitu proizvodnju, marketing i prodaju, i što je najvažnije, usmjerena je na osiguravanje tržišne pozicije na zasebnom tržištu s različitom strukturom kupaca, različitim tržišnim utjecajima i uvjetima prodaje u odnosu na ostatak kompanije.

Slika 8: Ocjena mogućnosti za formiranje SBU
Izvor: Johnson, 2014., str. When Should You Start a Strategic Business Unit (SBU)?

Svaka SBU definira vlastitu strategiju, određuje strateške ciljeva, izrađuje strateške i operativne planove na isti način kao i svako samostalno poduzeće. Jedina razlika između SBU i samostalnog poduzeća je u tome da pojedine SBU unutar korporacije/destinacije ne smiju jedna drugoj konkurirati i njihova strategija mora biti sukladna strategiji korporacije/destinacije.

Razni poslovni rizici, kojima je u uvjetima globaliziranog tržišta sve više izložena turistička destinacija, stavljaju pred menadžment zadatak da upravlja rizicima kako rizici ne bi upravljali destinacijom. Pristup upravljanju rizicima destinacije kroz korporativnu praksu decentralizacije preko SBU, otvara putove za realizaciju cjelovitijih sigurnosnih pristupa u budućnosti i smanjivanje rizika subjektivnih elemenata u pristupu upravljanju. SBU su manje centralizirane kompatibilne jedinice destinacijske ponude unutar destinacije te su stoga fleksibilnije u svom djelovanju te mogu reagirati brže na tržišne promjene i prilike kako bi se održala zadovoljavajuća konkurentnost destinacije.

Da bi se mogli ostvariti strateški ciljevi turističke destinacije kao korporacije, treba uzeti u obzir usmjerenost na ciljna tržišta, asortiman ponude koji čini destinacijski proizvod, te kadrovske, tehnološke i druge resurse. Potrebno je ustrojiti i sustav kontrole užih organizacijskih cjelina (SBU i druge organizacijske cjeline). Kako se korporacija sastoji od niza profitno samostalnih subjekata (SBU) koji ju tvore i pridonose njezinoj uspješnosti na tržištu, tako i na uspješnost destinacije utječe ponuda i resursi čitavog niza interesnih skupina koji su umreženi u ukupnost brenda destinacije (hoteli, restorani, muzeji, događanja, infrastruktura, stanovništvo). Iskustva i praksa korporativnog upravljanja, zbog navedenih sličnosti, mogu se primijeniti i kao model upravljanja destinacijom, gdje se svaka interesna skupina koja svojom ponudom participira u ostvarivanju ciljeva turističke destinacije kao cjeline, sagledava kao sustav SBU, a njihovu postojeću ili željenu poziciju moguće je prezentirati primjenom BCG matrice, na način kako to prikazuje sljedeća slika.



Slika 9: Pozicioniranje sudionika turističke ponude na razini turističke destinacije
Izvor: Obrada autora temeljem Janstål, 2012., str. 4-10

U uvjetima globaliziranog tržišta od destinacijskog menadžmenta zahtijeva se da upravlja rizicima turističke destinacije, ali i svih njezinih SBU-a. Sagledavanjem pozicije svakog SBU-a pristupom BCG matrice omogućava se pravovremena reakcija u cilju očuvanja i rasta tržišnog udjela, pri čemu se donošenje strateških odluka mora temeljiti na relevantnim informacijama iz internih i eksternih izvora.

2.7.2. Misija, vizija, strateški ciljevi i konkurentnost turističke destinacije

Prilikom definiranja misije i vizije turističke destinacije polazi se od sagledavanja pojma destinacije, njezina obuhvata i položaja kako bi se, uvažavajući sve relevantne faktore koji čine destinaciju mogao odrediti njezin budući dugoročni i stabilan razvoj. „U definiranju misije treba realno procijeniti mogućnosti i zahtjeve tržišta te uvažiti potrebe svih interesnih skupina na razini turističke destinacije" (Peršić, u Blažević, Peršić [ur.] 2009., str. 302), a viziju sagledati kroz njezinu poziciju u budućnosti na način „da kreira jedinstveni identitet koji će je razlikovati od konkurencije" te se treba „fokusirati na iskustva turista i stvaranje

marketinške poruke utemeljene na tim iskustvima koja će djelovati na emocije potencijalnih posjetitelja“ (Hudson & Ritche, 2009., str. 1/12, 217).

Kroz misiju turističke destinacije treba obuhvatiti zadovoljenje svih potreba onih koji participiraju u destinaciji, uvažavajući raspoložive resurse te kulturno-povijesno nasljeđe, a temeljeno na potrebi sustavnog podizanja kvalitete ponude uz istovremeno osiguranje potreba i želja turista, napretka lokalne zajednice, očuvanje zdravog okoliša i dobrobiti lokalnog stanovništva. Razvoj destinacije treba temeljiti na načelima održivog razvoja u kojim okvirima treba osigurati ekonomski prosperitet svih sudionika turističke ponude destinacije uz podizanje zadovoljstva posjetitelja i lokalnog stanovništva. Kako danas u svijetu postoji veliki broj turističkih destinacija i sve one se slično prezentiraju kroz lijepi okoliš, ugodno okruženje, ljubazno osoblje, bogato kulturno i povijesno nasljeđe i slično, destinacija, da bi dugoročno bila uspješna, mora biti drugačija.

Destinacijski menadžment ima zadatak jasno definirati misiju i viziju destinacije. Misija definira svrhu postojanja destinacije te time omogućava postavljanje jasnih, realističnih i izvedivih ciljeva. U misiji su sadržane osnovne vrijednosti koje determiniraju destinaciju te time postaje orijentir uspjeha za destinacijski menadžment, ishodište motivacije za lokalnu zajednicu i reprezentant destinacijskih vrijednosti za posjetitelje. Zadatak je destinacijskog menadžmenta imati viziju prema kojoj će destinaciji osigurati prepoznatljivost i atraktivnost u budućnosti (mjesto koje je poželjno posjetiti i ne bez posljedica zamijeniti drugom destinacijom). Vizija se vezuje uz prepoznatljiv brend, najčešće temeljen na fizičkim atributima ili nekoj drugoj polazišnoj osnovici. Uspješan brend je emocionalno privlačan, učinkovit u pružanju poruke koju šalje posjetiteljima i kojom zadovoljava njihove ciljeve, želje, vrijednosti i percepciju. Polazna pretpostavka za uspješan brend je identificiranje motivacije posjetitelja i njihove preferencije putovanja jer je brend često presudan kod donošenja odluke o izboru destinacije posjete. Vizija destinacije mora biti jasna kako bi je sve interesne skupine u destinaciji razumjele i poduprle. Ona je baza na kojoj će se turizam destinacije planirati, razvijati, usmjeravati i voditi kako bi se unaprijedila prodaja proizvoda destinacije. Da bi vizija bila efikasna, treba zadovoljiti sljedeće zahtjeve (STO, 2010., str. 21):

- osigurati temelj za definiranje strategije destinacije
- dugoročno utvrditi temeljne vrijednosti i načela destinacije
- uvažavati i klasificirati vrijednosti i kulturu destinacije
- uvažavati i klasificirati ciljeve i zahtjeve svih interesnih skupina

- dugoročno uvažavati težnje održivog razvoja
- mora biti jasna i nedvosmislena
- osigurati nezaboravan i zanimljiv doživljaj
- mora biti realna u svojim težnjama i ciljevima

Kako se turistička destinacija nalazi na određenom prostoru, to se prilikom definiranja njezine vizije treba voditi računa da ona bude usuglašena s vizijom razvoja turizma vlade, ministarstva turizma i ostalih ministarstava koja su pobliže vezana uz turizam (npr. prometa kako bi se osigurala dobra prometna povezanost, poljoprivrede i industrije kako bi se unaprijedio plasman domaćih proizvoda i sl.) kao i svih interesnih skupina u lokalnoj zajednici.

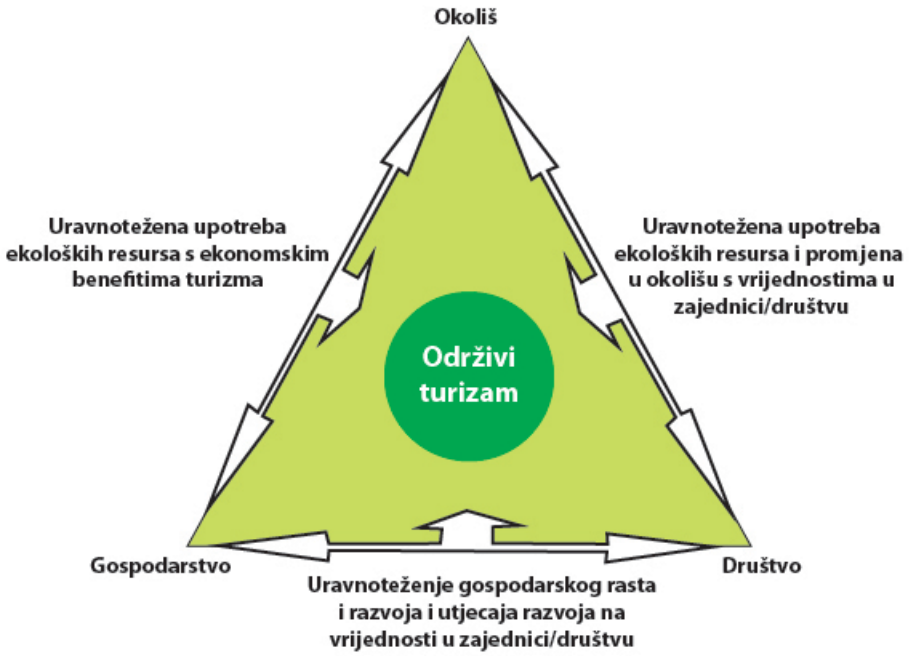
Istraživanja u području jačanja konkurentnosti i održivog razvoja turističke destinacije posljednjih godina, ukazuju na potrebu izgradnje „brenda doživljaja“ (engl. *brand experience*) turističke destinacije s ciljem njezine prepoznatljivosti u odnosu na druge konkurentske destinacije (Ekinci & Hosany, 2006., Cai, 2002., Blain et al., 2005., Knapp &Shrewin, 2005., Morgan et al., 2003., u Hudson & Ritche 2009.) „Brending doživljaja pridonosi konsolidaciji i jačanju emocionalnih veza između posjetitelja i destinacije, smanjuje troškove traženja i odabira odredišta kao i percepciju rizika “odabira željenog doživljaja, a brendiranjem, destinacija postaje prepoznatljiva i „prevedena u jedinstveni prodajni prijedlog što pridonosi rastu turističke potrošnje“ (Hudson & Ritche, 2009., str. 3/12, 219). Strategija jačanja konkurentnosti i održivosti usko je povezana s *brendiranjem,* što postaje njezin sastavni dio. Kao posebno uspješni primjeri brendiranja destinacije navode se:

- Las Vegas koji je strategiju pod motom „Grad grijeha“ (Sin City) uspješno *re-brendirao* u „Što se događa u Vegasu, ostaje u Vegasu“ te tako sročenom strategijom stvorio kod posjetitelja doživljaj da je Vegas mjesto gdje će ostvariti svoje snove, tajne ambicije i fantazije bez straha da će „poći“ za njim kad napusti Vegas
- „Nevjerojatna Indija“ kao mjesto za fizičko osnaženje, mentalno pomlađivanje, kulturno obogaćivanje i mentalno uzdizanje
- „Where The Bloody Hell Are You“ – staru englesku uzrečici uzela je Australija za svoj slogan umjesto starog „Vidi Australiju u drugom svjetlu“; *re-brand* je naročito postigao dobre rezultate na ciljanom britanskom tržištu
- Novi Zeland se brendirao kao Tolkienovo Međuzemlje iz „Gospodara prstenova“.

Navedeni primjeri brendiranja doživljaja destinacije nastali su nakon opsežnog ispitivanja želja, preferencija i predodžbe posjetitelja na ciljnim tržištima. Rast posjetitelja i porast zarada od turizma dobar su pokazatelj uspješnosti brenda destinacije (Hudson & Ritche, 2009., str. 3/12, 219). Brend je moguće razviti kao strateški projekt jedino usklađenim djelovanjem javnog i privatnog sektora kroz prepoznatljivu marketinšku kampanju i neprestano učenje i mijenjanje doživljaja turizma kako na strani lokalne zajednice, tako i unapređenjem privatnog sektora.

Strategija destinacije proizlazi iz formulirane vizije i treba biti jasno artikulirana svim subjektima destinacije kako bi se mogli definirati strateški ciljevi i nositelji razvoja destinacije u budućnosti. Preduvjet za donošenje strategije turističke destinacije je jasno i realno sagledavanje njezinih mogućnosti u odnosu na konkurenciju sve zasićenijeg tržišta turističke ponude. Uspješna strategija je proces čiji je cilj stalno stvaranje nove vrijednosti turističkih proizvoda i usluga kroz jačanje dojma i doživljaja za postojeće i potencijalne posjetitelje uz istovremeno stvaranje ekonomskih i društvenih koristi lokalnoj zajednici destinacije.

Naročito je značajno za strategiju destinacije dobiti potporu svih interesnih skupina na način da i oni sudjeluju u kreiranju strategije koja će osigurati konkurentnu prednost. Što je destinacija više heterogena i ima veći broj interesnih skupina koje je tvore, jača je potreba svih tih skupina da se razvija atraktivnost destinacije kroz jasno definiranu dugoročnu strategiju konkurentnosti i marketinški nastup uz jačanje uloge destinacijskog menadžmenta. Efektivnost strategije ogledava se u generiranju više vrijednosti za sve njezine interesne skupine u odnosu na druge konkurente na globaliziranom tržištu. Jačanje konkurentskog položaja traži stalno preispitivanje postavljenih ciljeva kroz sagledavanje vlastite snage i mogućnosti uz istovremeno sagledavanje slabosti i mogućih rizika. Na razini turističke destinacije se promoviraju „zelene strategije“ odnosno strategije održivog turizma.



Slika 10: Uporišne točke definiranja strategije održivog razvoja
Izvor: STO (2010.), str. 7

Strategija održivog razvoja turizma je danas globalno prisutna u svim turističkim destinacijama koje imaju viziju, a slijedom ovih načela naglasak se stavlja na upravljanje svim resursima na način da ekonomske, društvene i estetske potrebe mogu biti zadovoljene istovremeno zadržavajući kulturni integritet, održavajući osnovne ekološke procese, biološku raznolikost i sustav za održanje života u cjelini (WTO/UNWTO, 1988. str. 115), bilo da se turistička destinacija sagledava na globalnom, nacionalnom i lokalnom prostoru. Strategija održivosti turističke destinacije postiže se tako da se uravnoteže ekonomske, ekološke i društvene vrijednosti kroz međusobnu suradnju i kompromis. Uravnoteženje je proces koji traje i koji treba sagledavati kroz kretanja u prošlosti, sadašnjosti i budućnosti. Održivi razvoj znači da se sve komponente moraju uravnoteženo razvijati tj. ekonomska komponenta u turizmu neće polučiti uspjeh, ako se njezin razvoj ne temelji na razvoju ostale dvije komponente.

Općenito su prisutna dva osnovna kriterija kroz koja je moguće osigurati dugoročno rast kvalitete i prepoznatljivosti destinacije uz istovremeno osiguranje zadovoljstva turista i prosperiteta lokalne zajednice, a to je uz održivost, još i konkurentnost. Koncepcija strateškog pristupa održivom razvoju turizma ima polazište u spoznaji da je „budućnost turizma u integraciji ekonomskih aktivnosti i održivom razvoju uz potrebu da se vodi računa o zaštiti okoliša, kako bi se uspostavio pozitivan odnos između ekologije i ekonomije" te treba voditi

računa da je "atraktivnost turističke destinacije, te time i ekonomska baza turizma, zavisna o očuvanju prirodnih i kulturnih resursa" (EU „Green Paper of Tourism" u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 103). Temeljeno na ovim polazištima, mogući pristup utvrđivanju strateških ciljeva prikazuje sljedeća tablica.

Tablica 7: Strateški ciljevi održivog razvoja destinacije

NAČELA	STRATEŠKI CILJEVI
ekološka	- očuvanje okoliša - razvoj okoliša - prilagodba brige o okolišu rastu turističkih posjeta i negativnih utjecaja
društvena	- očuvanje kulturne baštine - očuvanje tradicijskih i autohtonih vrijednosti - očuvanje i unapređenje izgrađenog okoliša
ekonomska	*JAVNI SEKTOR*: razvoj kanala distribucije razvoj infrastrukture razvoj turističke nadgradnje *PRIVATNI SEKTOR:* usmjerenost na kvalitetu učenje i razvoj novih proizvoda i usluga stvaranje brenda, jačanje ugleda i doživljaja *JAVNO PRIVATNI SEKTOR:* jačanje suradnje između javnog i privatnog sektora usmjeravanje razvoja domaćih proizvoda rast profita svih čimbenika destinacije

Izvor: Obrada autora prema Vanhove, 2005. i Razović u Trezner [ur.], 2008., str. 36

Održivi razvoj destinacije postiže se kroz proces permanentnog uravnoteženja uzročno-posljedičnih veza ekonomske i društvene komponente s ekonomskim koristima i obratno. Strategija destinacije razrađuje se na strateške ciljeve čijim ostvarenjem se postiže konkurentnost i održivost. Ciljevi moraju biti jasno definirani na razini svakog SBU-a i na razini turističke destinacije kao cjeline, što znači da moraju biti određeni i nositelji odgovornosti. Pristup razvoju turističke destinacije mora biti inovativan, globaliziran uz istovremeno naglašavanje regionalnih prednosti. Za rast poželjnosti destinacije nužno je strateški uravnotežiti tri ključne pretpostavke: turističku infrastrukturu, kompetencije kadrova i sigurnost (Eugenio-Martin &Morales, 2004., str. 3).

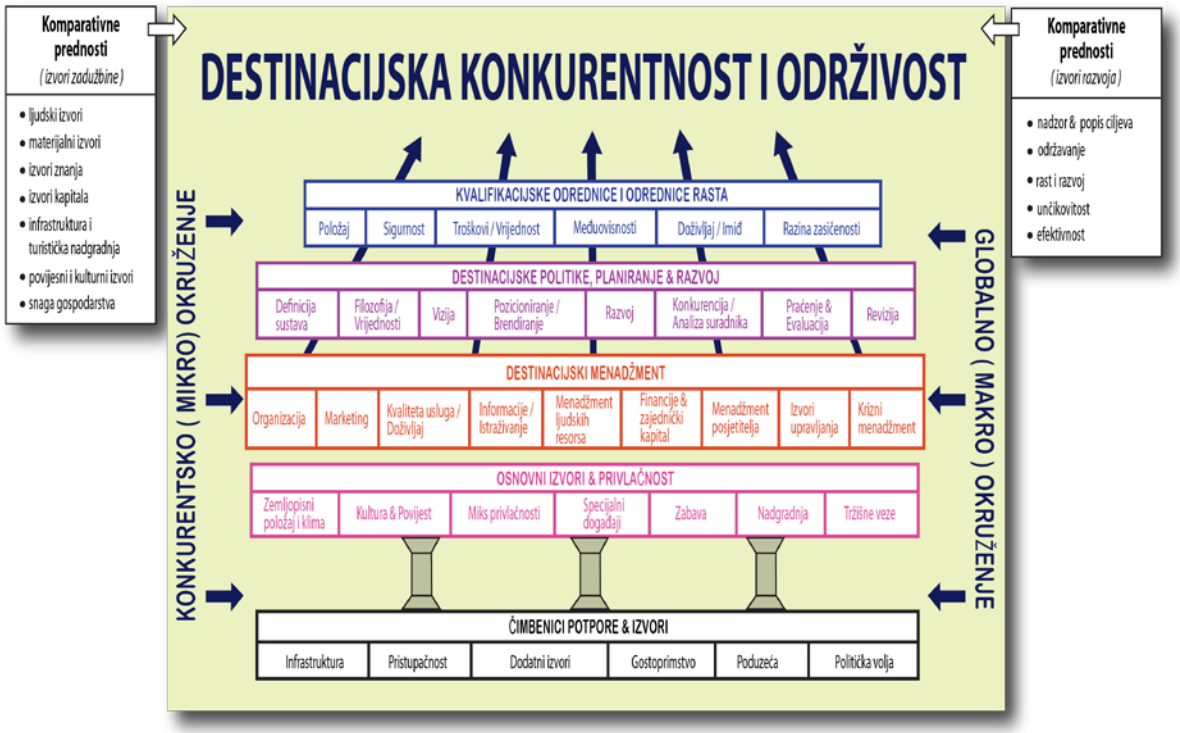
Razinu ostvarenja ciljeva moguće je procjenjivati tek ako se jasno definiraju temelji na kojima će se postavljeni ciljevi moći mjeriti i nadzirati. Strateški ciljevi moraju biti jasno artikulirani i s njima moraju biti upoznate sve interesne skupine jer su one nositelji realizacije strategije. Strateški ciljevi predstavljaju razradu putova upravljanja destinacijom kako bi se dugoročno ostvarila zacrtana strategija. Realizacija strateških ciljeva može biti uspješna jedino ako sve interesne skupine, koje participiraju u razvoju destinacije, koordiniraju svoj rad u

neprestanom procesu međusobnih uzročno-posljedičnih utjecaja. Polazeći od maksime da se može upravljati samo onim što se može mjeriti, menadžment turističke destinacije treba razraditi sustav pokazatelja (KPIs), temeljem kojih će se pratiti ostvarenje ciljeva, ali što omogućuje i *benchmarking* s konkurentskim destinacijama.

Kako bi se destinacijom moglo efikasno dugoročno upravljati, nužno je ustrojiti sustav upravljanja okolišem – EMS (engl. *environmental management system*). EMS je program upravljanja očuvanjem okoliša na način da se to radi na sveobuhvatan, sustavan, planski i dokumentiran način. Da bi implementacija EMS-a bila uspješna, on se mora primjenjivati na dulji rok te sagledavati kao proces kontinuiranog poboljšanja očuvanja okoliša tijekom kojeg kompanija stalno preispituje i revidira sustav. Pred menadžmentom okoliša – EMS – zadatak je upravljati troškovima zaštite okoliša kako bi se optimizirali troškovi ulaganja u bolju kvalitetu destinacije i smanjili troškovi nekvalitete u cilju postizanja dugoročno stabilnog održivog razvoja. EMS se temelji na PDCA modelu (engl. *Plan-Do-Check-Act Cycle*): planiraj – napravi – preispitaj – djeluj. Svrha EMS je „opskrbiti donositelje odluka *efektivnim* informacijama: tj. da prava informacija bude ponuđena pravoj osobi u pravo vrijeme i u pravom obliku“, što znači da „na taj način EMA stvara dodanu vrijednost kroz sniženje troškova u kratkom roku koordinacijom internih transakcija te dugoročno kroz povećanje efikasnosti utemeljeno na unapređenju kvalitete menadžerskih odluka, što pridonosi unapređenju kohezije i komunikacije“ (Burritt et al, 2003. str. 3) unutar turističke destinacije kao cjeline. Za uspjeh turističke destinacije od presudnog je značenja utjecaj turizma na lokalnu zajednicu te odnos lokalnog stanovništva prema turizmu te je stoga zadatak destinacijskog menadžmenta „mjeriti vrijednost koju turizam općenito kao i regionalan turistička industrija pružaju domicilnom stanovništvu kroz zapošljavanje, primanja, prihode od taksi i poreza, i to do razine svakog pojedinog člana zajednice i u svakom trenutku“ (Tyrrel et al, 2012., str.1).

Održivi razvoj destinacije pridonosi jačanju njezinih konkurentskih prednosti, koje se mogu ostvariti samo ako se na pravilan način valoriziraju i tržištu usmjere prepoznate komparativne prednosti. Komparativne prednosti su, s jedne strane, rezultat *prirodnog i društvenog nasljeđa* (ljudi, njihovo znanje, obrazovanje i kultura, prirodni okoliš, povijesno i kulturno nasljeđe, infrastruktura, snaga ekonomije). Uz naslijeđene komparativne prednosti koje su dane i na koje se ne može znatnije utjecati, destinacijski menadžment treba sustavno djelovati na unapređenju *razvojnih komparativnih prednosti* na način da se stalno preispituju rezultati, unapređuju procesi između sudionika destinacije, održava naslijeđena i sagrađena

infrastruktura i objekti, implementiraju nova znanja i trendovi u turističkoj ponudi te postiže viša efikasnost i efektivnost destinacije. Modeliranje konkurentnosti destinacije neraskidivo je povezano s njezinim održivim razvojem, a oblike i mogućnosti te povezanosti moguće je sagledati kroz model prezentiran na sljedećoj slici:



Slika 11: Komparativne i konkurentne prednosti turističke destinacije
Izvor: Prilagođeno prema Ritche & Crouch,u STO 2010., str. 10

Da bi se sagledale mogućnosti pretvaranja konkurentnih u komparativne prednosti na razini turističke destinacije, koja svoj razvoj temelji na načelima održivog razvoja, poželjno je služiti se SWOT analizom kao instrumentom procjene pozicije poslovnog sustava u odnosu na konkurenciju. Ovaj je instrument značajan jer osigurava informacije o kvaliteti sustava, kroz transparentan pristup utvrđivanju snaga i slabosti turističke destinacije. Sagledavanjem vlastitih snaga osigurava se njihovo usmjeravanje u borbi s konkurencijom, a razotkrivanjem slabosti moguće je suočavanje i djelovanje u cilju njihova smanjenja ili eliminiranja.

Navedeno je od posebnog značaja da bi se osiguralo umrežavanje na optimalnim polazištima, kako bi se zadovoljili ciljevi svih interesnih skupina, definirajući turistički proizvod koji će biti održiv tijekom čitavog životnog vijeka destinacije. Ove spoznaje osiguravaju sagledavanje potencijalnih rizika te pristup njihovu ublažavanju. U tom kontekstu su od posebnog značaja i informacije vezane za eksterno okruženje, odnosno kroz sagledavanje mogućnosti i prijetnji u makro i mikro okruženju odnosno u djelovanju turističke destinacije

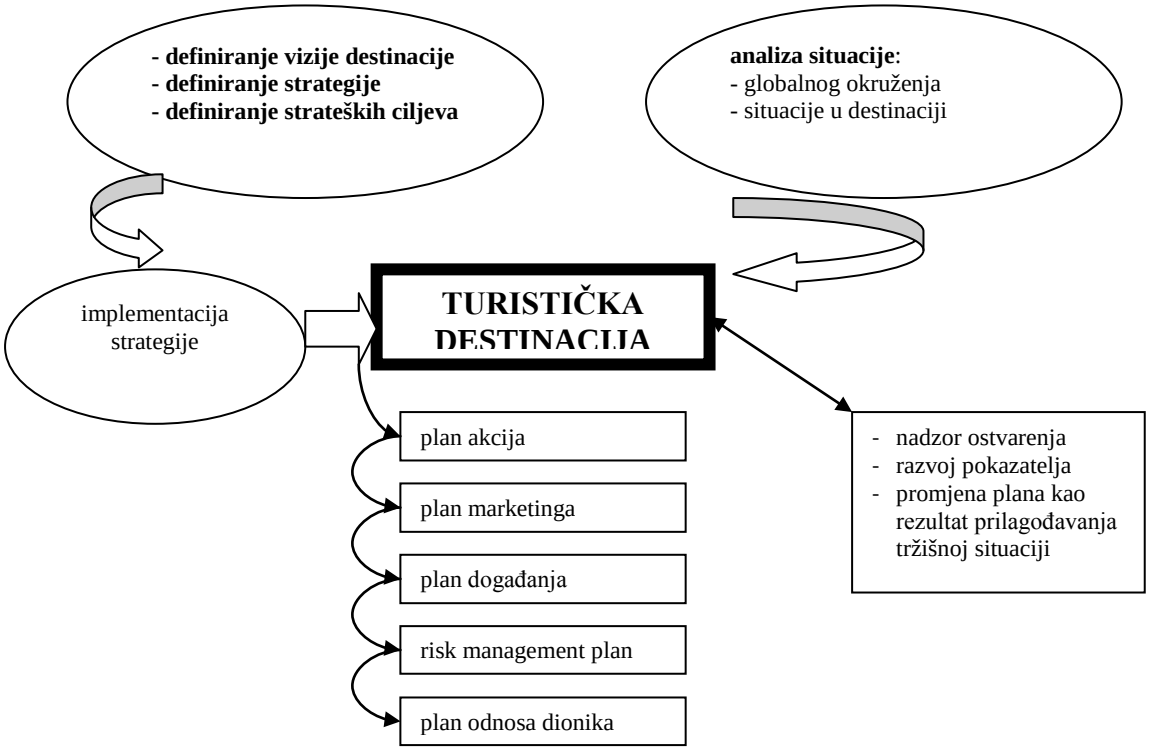
na globalnoj, nacionalnoj i lokalnoj razini. Mogućnosti treba iskoristiti, a prijetnje pravovremeno sagledati, kako se ne bi ugrozio održivi razvoj turističke destinacije u dugom i kratkom roku.

Definiranje i ostvarivanje strateških ciljeva temelji se na konceptu strateškog i operativnog planiranja kroz koje je potrebno harmonizirati različite aktivnosti, na način da se koordiniraju ciljevi svakog SBU-a s turističkom destinacijom kao cjelinom. Destinacijski menadžment ima odgovoran zadatak usmjeravanja svih relevantnih razvojnih komponenti radi ostvarenja ciljeva održivog razvoja turističke destinacije. Planiranje održivog razvoja destinacije je kompleksan proces kroz koji treba predvidjeti sinergijske procese koje će polučiti sinkronizacija ekonomske, ekološke i društvene komponente održivog razvoja. Stoga je od izuzetnog značaja definiranje i provedba jasnog i dogovorenog strateškog opredjeljenja koje proizlazi iz misije i vizije. Strateškim planom se operacionalizira strategija i jasno postavljaju strateški ciljevi.

Na ovim se polazištima temelji izgradnja brenda te buduće pozicioniranje turističke destinacije na tržištu. Temeljeno na jasno izgrađenom sustavu pokazatelja, stvaraju se pretpostavke za mjerenje ostvarivanja strategije u dugom i kratkom roku. Proces planiranja razvoja destinacije temelji se na informacijama dobivenim kroz proces analize stanja koji se zatim ugrađuju u strateške pravce razvoja destinacije. U suvremenim uvjetima „uspjeh na turističkom tržištu moguć je jedino uz profesionalni pristup i kvalitetno strategijsko planiranje razvoja koje će rezultirati jasnom i potpunom koncepcijom razvoja i strategijom te suradnjom i izradom zajedničkih programa aktivnosti svih nositelja ponude i turističke politike“ (Radnić, u Blažević, Peršić [ur.] 2009., str. 231)

U procesu planiranja razvoja turističke destinacije značajna je segmentacija ciljnih tržišta kroz oblikovanja značajnih homogenih ciljnih skupina skupine. Segmentacija tržišta može se vršiti prema različitim kriterijima: zemljopisnim i demografskim obilježjima, interesima, sklonostima i ponašanju stanovnika određenog ciljnog tržišta, kupovnoj moći i drugim. U posljednje vrijeme sve se više upotrebljava tzv. psihografska segmentacija koja se temelji na stavu i vrijednostima koje posjetitelji traže. Svrha je segmentacije postići najbolji omjer između nadanja i očekivanog doživljaja/iskustva turista s jedne strane i nadanja i potencijala lokalne zajednice s druge strane. Misija i vizija turističke destinacije, ali i svi pojedinačni ciljevi sudionika turističke ponude (SBU) ali i ostalih interesnih skupina bit će ostvareni ako se uvaže zahtjevi posjetitelja ciljnih tržišta vezano uz asortiman i kvalitetu turističkog proizvoda turističke destinacije kao cjeline. U tom smislu treba planirati razvoj novih

proizvoda u skladu s globalnim trendovima, uz uvažavanje specifičnosti ponude destinacije. U izradu plana trebaju biti uključeni svi sudionici turističke ponude, na način da svatko može sagledati ulogu i rezultate unutar zacrtanog okvira razvoja, pri čemu se treba pratiti procese prikazane na sljedećoj slici:



Slika 12: Proces i elementi strateškog planiranja u turističkoj destinaciji
Izvor: Prijedlog autora temeljem STO (2010.) i Hudson & Ritche, 2009.

Strateški plan je i osnovica za izradu poslovnih planova i budžeta za tekuća razdoblja, a kao temelja za kontinuirani nadzor nad ostvarenjem ciljnih parametara. Stoga se planiranje održivog razvoja destinacije provodi po načelima korporativnog planiranja uz uvažavanje specifičnosti destinacije, što pretpostavlja „uspostavu ravnoteže između prirodnih, kulturnih i izgrađenih obilježja unutar njezina prirodnog krajobraza i klime na način da se ničim ne ugrozi njezina održiva budućnost uz istovremeno osiguravanje ekonomskih, ekoloških i društvenih prednosti lokalnoj zajednici.“ (STO, 2010, str. 11-30)

2.7.3. Upravljanje turističkom destinacijom

Značaj turizma u suvremenim globalizacijskim uvjetima sve više raste te paralelno s tim raste i potreba iznalaženja efikasnijih modela upravljanja turističkom destinacijom kao temeljnom jedinicom cjelokupne turističke ponude. Zadnjih se godina značajno se mijenja pristup upravljanja destinacijom i naglašava potreba povezivanja načela održivog razvoja s načelima

korporacijskog upravljanja. Naime, slijedom načela sustavnog pristupa, o destinaciji se može govoriti kao o virtualnom poslovnom sustavu, ona se „definiraju kao mreža neovisnih poduzeća koja posluju u zajedničkom poslovnom modelu i oslanjaju se na zajedničke resurse“ (Magaš u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 129). Po istim se načelima na razini turističke destinacije treba osigurati hijerarhija strukture menadžmenta, koji su spremni upravljati zajedničkim resursima. Sve je prisutnija svijest da destinacijom treba smišljeno upravljati na način da se dosadašnja fokusiranost na tradicionalni marketing i promotivne akcije sve više prebacuje na koordinirani strateški pristup upravljanju uspjehom destinacije u kratkom i dugom roku.

Destinacijski menadžment mora se prilagođavati globaliziranim uvjetima u kojima je prisutno brzo kretanje ljudi i informacija, česte promjene zahtjeva i potreba turista što nalaže dinamički pristup u projiciranju razvoja destinacije i poslovnom odlučivanju. Korisnicima treba ponuditi prepoznatljiv brend i druga prepoznatljiva obilježja, koja će određenu turističku destinaciju izdvajati u odnosu na konkurente na globaliziranom tržištu. Prirodni okoliš i njegova očuvanost, kao i društveno-kulturne značajke destinacije imaju značajnu ulogu u njezinoj prepoznatljivosti, ali nisu dovoljne da bi se ostvario doživljaj ako svi relevantni činitelji nisu usklađeni i usmjereni u stvaranje događaja i doživljaja. Prilagode li je potencijalni modeli ustrojavanja destinacijskog menadžmenta prisutni na razini EU za prilike u Republici Hrvatskoj, moguće je ponuditi sljedeće pristupe (Peršić u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 262-264):

- destinacijom upravlja turistička zajednica
- destinacijom upravlja predstavnik javnog sektora
- destinacijom upravlja udruženi privatni sektor (najčešće hotelijeri)
- upravljanje destinacijom temelji se na modelu javno-privatnog partnerstva (engl. *private public partnership*)
- destinacijom upravlja jedna ili više destinacijskih menadžment kompanija – DMC (engl. *destination management company*)

Neovisno koji će se model izabrati, potrebno je na razini turističke destinacije prepoznati, prihvatiti i organizacijski ustrojiti menadžerski tim koji će realizirati strateške ciljeve turističke destinacije. U teoriji i u praksi sve se više naglašava potreba ustrojavanja destinacijske menadžment kompanije (DMC), a kao rješenje koje najbolje može udovoljiti zahtjevima održivog rasta turističke destinacije (Jafari, Luft, Mitchel, Peršić, Trezner…).

ADME (Association of Destination Management Executives) definira destinacijsku menadžment kompaniju kao "profesionalno uslužno poduzeće koje raspolaže opsežnim znanjem o području u kojem posluje, stručnošću i drugim sredstvima, specijalizirano za osmišljavanje i provedbu događanja, aktivnosti, tura, prijevoza i programsku logistiku" (Trezner u Trezner [ur.], 2008., str. 51). Pojam „destinacijska menadžment kompanija" (DMC – Destination Management Company) javlja se sedamdesetih godina prošlog stoljeća u SAD-u s ciljem naglašavanja uloge *ground operatora*, odnosno logističkih specijalista koji će upravljati ponudom u turističkoj destinaciji, a kako bi se unaprijedili rezultati na razini turističke destinacije.

Kako je DMC poduzeće, postavlja se pitanje tko mu može biti vlasnik i na kojim osnovama treba poslovati: kao profitno ili neprofitno poduzeće. Mišljenja oko ovih pitanja nisu jedinstvena. U ovom radu, a polazeći od postojeće uloge koju već u Hrvatskoj imaju turističke zajednice, preferira se upravljanje turističkom destinacijom putem DMO-a koji bi trebao biti organiziran kao neprofitno poduzeće. U vlasništvu DMO-a trebao bi participirati javni i privatni sektor na zadružnim osnovama kako bi se na taj način postigla sinergija interesa svih čimbenika koji djeluju u destinaciji te uskladila, definirala i dogovorila zajednička vizija destinacije kao harmonizirana strategija svih značajnijih čimbenika destinacije. Ustrojem DMO-a kao poduzeća koje ima veći broj udjelničara ili zadrugara (lokalna zajednica preko transformirane turističke zajednice, hotelijeri, privatni iznajmljivači, trgovci, restorani, putničke agencije, civilne udruge i drugi) postigla bi se njihova ravnopravnost u odlučivanju utemeljena na vlasničkom udjelu, jačanje interesa i harmoniziranost potreba. Svi bi oni imali funkciju nadzornog odbora DMO-a, dok bi poslove DMO-a obavljala uprava, odnosno stručni destinacijski menadžment. Organizacija, vlasništvo i ustroj DMO-a i DMC-a predmet su daljnjih istraživanja u cilju traženja optimalnog rješenja koje će osigurati efikasno upravljanje destinacijom kroz brzo donošenje odluka u cilju postizanja konkurentske prednosti i upravljanje rizicima na način kako svojim održivim razvojem upravljaju i korporacije.

U središtu razvoja turističke destinacije je destinacijski menadžment koji ima zadaću uskladiti sve čimbenike koji definiraju destinaciju. U prvom redu nužno je postići sklad asortimana proizvoda, usluga i doživljaja koji nudi destinacija s potražnjom posjetitelja, sadašnjih i potencijalnih. Kako turizam ima pozitivne i negativne utjecaje na život i okruženje destinacije, nužno je uspostaviti ravnotežu svih tih utjecaja kako bi lokalno stanovništvo, okoliš i povijesno i kulturno nasljeđe bilo zaštićeno.

Model polazi od činjenice da je turizam dinamična i promjenjiva industrija koja je stanju pružiti niz prednosti i vrijednosti svima koji u njoj participiraju (društvu, lokalnoj zajednici, pojedincu) uvažavajući ekonomske i neekonomske utjecaje koji pridonose jačanju održivog razvoja destinacije, a koji se reflektiraju kroz sljedeće komponente (STO 2010., str. 9-11):

- ekonomsku: rast i raznovrsnost ekonomskih aktivnosti, protok ekonomskih koristi kroz zajednicu te poticaj gospodarskog rasta i investicija
- društvenu/kulturnu: unapređenje kvalitete života, unapređenje zajednice kroz rast zaposlenosti i dohotka, očuvanje kulturne baštine, povećanje ugodnosti života i samopouzdanja
- ekološku: jačanje svijesti o zaštiti okoliša, očuvanje prirodnog i izgrađenog okoliša, provedba praksi održivosti.

Održivi razvoj, jednako kao i turizam, treba promatrati kao proces koji traje i koji je stano podložan promjenama uvjetovanim napretkom tehnologije, potrebama i zahtjevima stanovništva i turista, promjenama na tržištu i u okruženju. Prilikom izrade modela upravljanja održivim razvojem turističke destinacije polazi se od zahtjeva da se uspostavi harmonizacija interesa svih subjekata koji čine jednu destinaciju, imajući pri tome na umu da se sagledaju i uravnoteže sve prednosti i mane koje sa sobom nosi razvoj turizma u destinaciji kako bi se postigli ekonomski učinci za sve subjekte, uz istovremeno očuvanje okoliša i kulturno-povijesnog nasljeđa. Povećanje vrijednosti destinacije, uz razvoj infrastrukture, traži i „ulaganja u nova specijalizirana znanja: komunikacije, *catering*, ugostiteljstvo, razne vrste prijevoza kao i vještine upravljanja. Investicije u ljudski kapital turističke destinacije pridonose njezinu održivom razvoju“ (Lee & Chang, 2008., str. 183, 4/13).

Dok su ekonomski učinci turizma na destinaciju relativno lako mjerljivi, daleko je teže sagledati ekološke i društvene učinke, kako pozitivne tako i negativne. „Integracija dimenzije održivosti i pokazatelja jedan je od najtežih zadataka“ destinacijskog menadžmenta ali, s druge strane „turistička industrija osigurava jedinstvenu mogućnost za promociju i razvoj TBL-a iz razloga što se ona sastoji od mnogo komercijalnih poduzeća i drugih vidova turizma koji istovremeno generiraju dobitke za održavanje, osiguranje kvalitete života stanovništva i za razne interesne skupine“ (Tyrrel et al, 2012. str. 3-4). Iako se ističu određeni problemi kod definiranja ekoloških, a naročito društvenih pokazatelja TBL-a, rješenja su moguća kroz praćenje kvantitativnih učinaka (naročito za ekološki stup) kao i kroz praćenje trendova (unutar društvenog stupa npr. postotak rasta zarade lokalnog stanovništva i sl). Za uspješno

upravljanje destinacijom, menadžment mora utvrditi pokazatelje mjerenja ekonomskih, ekoloških i društvenih utjecaja kako bi se adekvatno mogla iskazati vrijednost turizma za sve koji u njemu participiraju, a to onda pridonosi pridobivanju potpore zajednice, lokalne samouprave i privatnih ulagača za daljnji razvoj destinacije. Kako bi se iskoristile mogućnosti TBL-a za nadzor održivosti turističke destinacije, potrebno je postići da ih svi čimbenici destinacije implementiraju u svoje procese i izvještaje.

3. RAČUNOVODSTVO I ODRŽIVI RAZVOJ KORPORACIJE

Održivi razvoj korporacije moguće je postići usklađenim djelovanjem poslovnih funkcija kompanije s njezinim utjecajem na očuvanje okoliša i odnose s društvenom zajednicom. Da bi se svi ti odnosi sagledali, menadžment mora raspolagati relevantnim informacijama iz internih i eksternih izvora. Pred računovodstvom je zadatak da te informacije osigura. Globalizacijski procesi i promjene traže brzo djelovanje i prilagođavanje zahtjevima tržišta što pred računovodstvo postavlja nove zadatke osiguranja informacija iz prošlosti koje su temelj za kreiranje informacija o budućem položaju korporacije. Kroz operativno djelovanje stalno se preispituje ostvarenje strateških ciljeva, provjerava njihova ispravnost i opravdanost u promijenjenim tržišnim uvjetima. Takav dinamičan pristup upravljanju pridjeljuje računovodstvu ulogu izuzetno značajne poslovne funkcije.

3.1. Strategijsko računovodstvo kao izvor informacija za upravljanje održivim razvojem

Računovodstvo se uvijek moralo prilagođavati promjenama u okruženju, a proces globalizacije pokrenuo je značajne promjene u računovodstvu. Računovodstvo je u kompaniji postalo značajna podrška održivom razvoju jer osigurava relevantne informacije ne samo za operativno djelovanje nego i za strateško upravljane kompanijom. Računovodstvo se sve više okreće prikupljanju eksternih informacija koje spaja s informacijama klasičnog obračuna i prezentira menadžmentu u obliku neophodnom za donošenje dugoročnih poslovnih odluka. Područje interesa računovodstva širi se na kupce, dobavljače, konkurenciju, zaposlenike, očuvanje okoliša, praćenje životnog vijeka proizvoda, uključenost korporacije u društveno okruženje i održivi razvoj. Kako bi moglo udovoljiti svim tim zahtjevima, računovodstvo mora kreirati kvalitetne informacije za interne i eksterne korisnike, a to se postiže upotrebom alata i instrumenata strategijskog računovodstva.

3.1.1. Strategijski pristup računovodstvu

Iako je pojam strategijskog računovodstva – SMA (engl. *strategic management accounting*), u primjenu uveo Simmonds 1981. godine, ono se kao podsustav menadžerskog računovodstva počelo intenzivno razvijati koncem 80-ih godina prošlog stoljeća da bi se novim tehnikama i pristupima povratila izgubljena relevantnost menadžerskog računovodstva (Bromwich, 1988., 1990., 1991., 1992.; Bromwich and Bhimani, 1989., 1994.) koje je uglavnom bilo usmjereno na troškove i budžetiranje. Strategijsko računovodstvo orijentirano je, prvenstveno, prema internim korisnicima, menadžmentu, iako se podaci koje pruža koriste i za izvještavanje

eksternih korisnika (vlasnika, interesnih skupina), dok su informacije koje pruža interne (o procesima i djelovanjima unutar kompanije) i eksterne (o svim zbivanjima na tržištu koja mogu imati utjecaj na poslovanje kompanije). „Strategijsko računovodstvo fokusirano je na tržište te ima zadatak integrirati spoznaje iz menadžerskog računovodstva sa signalima s tržišta u strateški okvir upravljanja“ (Roslender & Hart, 2003., str. 260, 6/25). Zadaća strategijskog računovodstva je da menadžmentu osigura informacije koje će pridonijeti jačanju povjerenja kupaca u proizvode kompanije uz istovremeno sagledavanje troškova kroz sve funkcije u lancu vrijednosti kako bi se osigurala veća vrijednost za kupca, a time i jačanje tržišnog položaja kompanije te osiguralo upravljanje poslovnim rizicima.

Zadatak strategijskog menadžerskog računovodstva je „da osigura upravljanje računovodstvenim informacijskim sustavom kako bi pružao korisne informacije za strateško upravljanje, čime se povećava vjerojatnost da će menadžment moći ostvariti zadane strateške ciljeve i načela, zacrtani dizajn, slijediti misiju kompanije i jačati konkurentnost“ (Banker & Johnston, ND, str. 2/15).

Strategijsko menadžersko računovodstvo svojim metodama i tehnikama omogućuje menadžmentu provođenje strategije u praksu kroz mjerenje i praćenje razine ostvarenja strateških ciljeva. „Za razliku od računovodstva odgovornosti koje ima za cilj pripremu informacija ekonomske efikasnosti (učinkovitosti), cilj je strategijskog računovodstva pripremiti informacije za ocjenu ekonomske efektivnosti“ (Peršić, u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 471). Korištenjem financijskih, naturalnih i kvalitativnih pokazatelja, ostvaruje se mogućnost mjerenja razine ostvarenja strateških ciljeva, a provođenjem *benchmarkinga* dolazi se do spoznaje o položaju na tržištu u odnosu na konkurenciju. „Strategijsko menadžersko računovodstvo zahtijeva ovladavanje novim vještinama, izvan uobičajenog područja tradicionalnog računovodstva kroz suradnju sa stratezima korporativnog upravljanja, marketinga i razvoja novih proizvoda“ (Bromwich & Bhimani u Roslender&Hart, 2003., str. 258, 4/25). Globalizirano tržište postavlja pred strategijsko računovodstvo kompleksne zahtjeve za informacijama o praćenju i analizi lanca vrijednosti (Porter), sučeljavanju operativnih rezultata sa strateškim ciljevima (Simons, Shank, Govindarajan) uz planiranje daljnjeg razvoja kroz sagledavanje međuodnosa perspektiva uravnoteženog razvoja (Kaplan, Norton).

U računovodstvu se statički pristup mijenja u dinamički da može slijediti zahtjeve korporacije kao živog organizma koji slijedi zahtjeve tržišta uz uvažavanje internih mogućnosti. Kreiranje računovodstvenih informacija mora biti u funkciji donošenja odluka, a temelji se na

istraživanju u svrhu permanentnog unapređenja upravljanja, povećanja profitabilnosti, kvalitete i jačanja tržišnog položaja. Suvremena korporacija pruža sigurnost zaposlenicima i svim interesnim skupinama (dionicima korporacije) uz očuvanje okoliša. Računovodstvo treba osigurati informacije za održivi razvoj kao proces koji se neprestano odvija i čiji je krajnji cilj stabilan rast i razvoj kompanije u dugom vremenskom periodu kroz upravljanje poslovnim rizicima, očuvanje okoliša i suradnju sa zajednicom. U sklopu strategijskog računovodstva razvijaju se podsustavi unutar kojih se temeljitije prate zbivanja i kreiraju informacije vezane uz sve faze životnog vijeka proizvoda, ponudbenog lanca i ostale faktore koji pridonose jačanju održivosti i ostvarenju strateških ciljeva. Strateški pristup upravljanju mijenja i ulogu koje računovodstvo ima u kompaniji jer ono prestaje biti samo puki evidentičar prošlih poslovnih događanja i postaje jedna od pretpostavki za realizaciju upravljačkih funkcija kompanije.

Računovodstveno-informacijski sustav sastavni je dio menadžment informacijskog sustava korporacije, a zadatak mu je da „primjenom računovodstvene teorije i metode, a uz podršku odgovarajuće metodološke osnovice, povezuje podatke iz različitih izvora (interni i eksterni), te da ih svodi na vrijednosni izraz kao zajednički nazivnik“ (Peršić u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 23). Vrijednost informacijskog sustava kompanije u obrnuto je proporcionalnom odnosu s duljinom vremena kreiranja informacija o čemu naročito korporacije vode računa s obzirom na brze tehnološke i druge promjene (preferencije kupaca, struktura obrazovanja radne snage, cijena kapitala) koje se događaju na globaliziranom tržištu, kako bi pravovremeno reagirale na promjene i upravljale poslovnim rizicima u cilju održivog razvoja.

3.1.2. Računovodstveno održivog razvoja

Računovodstvo održivog razvoja mora osigurati informacije koje trebaju menadžmentu da bi mogao uspješno upravljati održivim razvojem, a to su financijske i nefinancijske informacije o svim relevantnim aspektima utjecaja kompanije na okoliš, društvo (interno i eksterno) te jačanje tržišnog udjela na dugi rok. Ono udovoljava „potrebi za dodatnim objavljivanjem ekoloških i društvenih pokazatelja i uravnoteženje tih aktivnosti s ekonomskim performansama“ (Figge, Hahn, Schaltegger, i Wagner, 2002.; Schaltegger & Dyllick, 2002., McKernan, 2007., u Schaltegger & Burritt, 2010., str. 376, 2/10). Iako još nema jednoznačnih rješenja, općenito se prihvaća da je „uloga računovodstva održivog razvoja biti potpora menadžmentu za unapređenje korporativne održivosti i odgovornosti“ pa je treba sagledavati kroz dvije perspektive (Schaltegger & Burritt, 2010., str.375, 1/10):

a) filozofsku

b) upravljačku.

Filozofska perspektiva traži odgovor na pitanje mogu li računovodstvene informacije pridonijeti održivom razvoju i jesu li računovodstveni izvještaji tomu usmjereni. Istražuje se kakav pristup mora imati računovodstvo održivog razvoja i kakva je njegova veza s tradicionalnim računovodstvom utemeljenim na financijskim pokazateljima te postoji li mogućnost da se izvještaji modificiraju za potrebe menadžmenta i vanjskih korisnika (Gray, 1994; Lamberton, 2005; Schaltegger & Burritt, 2000.). Prva faza u razvoju računovodstva održivog razvoja je bilo računovodstvo okoliša koje je osiguralo kvantitativne i nefinancijske podatke za izvještaje (Yongvanich & Guthrie, 2006.). Druga faza je računovodstvo TBL koje odvojeno iskazuje ekonomski, ekološki i društveni pristup razvoju sustava (Elkington,1999., Gray&Milne, 2002.).

Upravljačka perspektiva traži putove i načine da se informacije iz različitih područja povežu te da se nađu alati koji će menadžmentu pomoći u jačanju održivosti, a da se istovremeno uveća profit i nematerijalna imovina kompanije te smanje rizici na kratki i dugi rok. Također je svrha da se kroz implementaciju društveno odgovornog poslovanja podigne ugled kompanije, ali i izbjegnu sankcije regulatornih tijela za slučaj nepridržavanja odredbi iz tog segmenta. „Upravljačka perspektiva teži upravljanju rizicima koji se još nisu dogodili, ali traži i sagledavanje i kreiranje mogućnosti te upravljane mogućnostima“ (Schaltegger & Burritt, 2010., str. 380, 6/10).

Informacije računovodstva održivog razvoja osiguravaju upravljanje društvenim i ekološkim rizicima kroz identificiranje izvora učinkovitosti i sniženje troškova, što omogućuje mjerenje stupnja ostvarenja strateških ciljeva i *benchmarking* u ocjeni vlastitih konkurentskih prednosti.

Računovodstvo održivog razvoja je kompleksno jer „podrazumijeva povezivanje načela održivosti sa strategijom kompanije uz procjenu rizika i mogućnosti. Osigurava mjerenje postignuća primjenom računovodstvenog instrumentarija kroz ugradnju održivosti u poslovanje kompanije na način da se strategija sagledava dnevno“ (AICPA, 2012.). Zadatak računovodstva održivog razvoja je pridonijeti:

- prikupljanju informacija o troškovima vezanim za očuvanje okoliša i društveno okruženje kako bi se temeljem tih spoznaja moglo utjecati na bolju kontrolu i sniženje troškova

- uspostaviti vezu između operativnih ulaganja u zaštitu okoliša, društveno okruženje, obrazovanje zaposlenih, zaštitu na radu i drugo vezano za poboljšanje položaja zaposlenika s dugoročnim efektima tih ulaganja kroz budući dobar financijski rezultat i ugled, odnosno kroz dugoročni održivi razvoj kompanije
- identificiranju rizika činjenja i nečinjenja vezano za ekologiju i društvo te ih povezati s rizikom ostvarenja/neostvarenja zacrtanih strateških ciljeva koji se u konačnici reflektiraju kroz financijski rezultat kao i tržišni položaj kako bi se tim rizicima moglo uspješnije upravljati
- poticanju jačanja odnosa među poslovnim partnerima i ostalim interesnim skupinama, posebno onim koji su karike u lancu vrijednosti kompanije.

Održivi razvoj je kontinuirani proces koji traje i koji može biti uspješan jedino ako svi sudionici opskrbnog lanca ugrađuju održivost u svoje poslovanje zato što su svi oni umreženi te stoga dostignuta razina održivosti jedne karike u lancu ima uzročno-posljedičnu vezu sa svim ostalim karikama u tom lancu. Strategijsko računovodstvo održivog razvoja ima zadatak osigurati relevantne informacije menadžmentu unutar i izvan korporacije (menadžmentu ponudbenog lanca) kako bi mogao ocijeniti buduće rizike i svojim odlukama osigurati uravnotežen razvoj. Prilikom donošenja odluke o poslovnom odnosu s određenom kompanijom, menadžment uz financijske rezultate kompanije sve češće traži informacije o razini njezine održivosti kao i o strateškim ciljevima koje kompanija, potencijalni partner, objavljuje i koje onda povezuje s vlastitim ciljevima jer ugled poslovnog partnera uzročno djeluje i na ugled same kompanije. Naročito je za računovodstvo održivog razvoja bitna paradigma: što se može mjeriti, time se može i upravljati.

Računovodstvo održivog razvoja predstavlja okvir za povezivanje informacija koje se donose na različitim područjima djelovanja uz primjenu različitih politika. Prema stavu OECD-a računovodstveni okvir održivog razvoja ima zadatak (OECD, 2001., str. 1-4):

- integrirati gospodarsku, ekološku i društvenu dimenziju održivog razvoja
- osigurati osnovne informacije za mjerenje održivog razvoja odabirom pokazatelja
- pojasniti odnos između različitih pokazatelja i uspostaviti vezu između pokazatelja i politika.

Koji su temeljni ciljevi održivosti te kako o njima izvijestiti, određuje svaka kompanija individualno, temeljeno na vlastitoj procjeni mogućnosti i rizika kao i opredijeljenosti

menadžmenta za korektnost i transparentnost izvještavanja. Prema mišljenju stručnjaka revizorske kuće PWC (PWC, 2011., str. 4) generički ciljevi trebali bi biti:

- smanjenje utroška energije, vode, smanjenje otpada i emisije stakleničkih plinova unutar kompanije i unutar njezina ponudbenog lanca
- predanost istraživanju i razvoju kroz poticanje istraživanja i razvoja proizvoda i usluga koji pridonose očuvanju okoliša i unapređenju društvenih odnosa
- postavljanje cilja rasta prihoda od ekološko prihvatljivih proizvoda
- sniženje troškova kroz unapređenje energetske efikasnosti
- obrazovanje „rasadnika“ talenata.

Generički ciljevi su oni koji bi trebali biti zajednički svim kompanijama koje su se opredijelile za održivi razvoj, neovisno o vrsti djelatnosti kojom se bave.

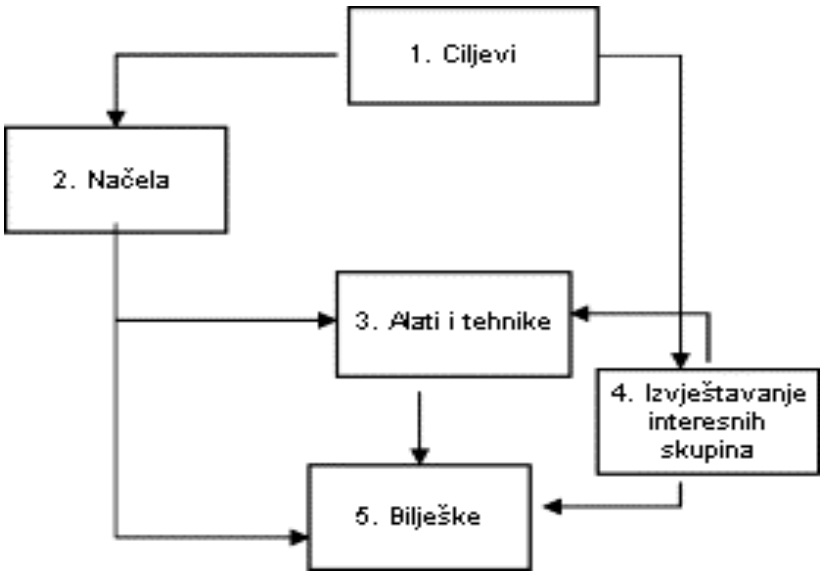
3.1.2.1. Polazišta računovodstva održivog razvoja korporacije

Korporacije su izuzetno značajan čimbenik održivog razvoja lokalno i globalno. One utječu svojim *inputima* i *outputima* na održivost: s jedne strane proizvode mnogo roba i usluga kojima se zadovoljavaju potrebe, a s druge strane su veliki potrošači sirovina, energije, vode, proizvođači emisija, poslodavci tisućama zaposlenika…Viša razina svijesti korporacija o ulozi društveno odgovornog poslovanja na rast profita i jačanje tržišnog položaja stvara potrebu za daljnjim istraživanjima načina i metodologije izvještavanja o održivom razvoju. Pred računovodstvom održivog razvoja je izazov da osigura relevantne informacije za izvještavanje internih i eksternih korisnika. Na temelju prakse financijskog računovodstva, uz uvažavanje zahtjeva GRI okvira, okvir obuhvata i djelovanja računovodstva održivog razvoja može se slijediti kroz pet komponenti (Lamberton, 200, str. 16-20):

- ciljevi
- načela
- alati i tehnike (instrumenti)
- izvještavanje interesnih skupina
- bilješke.

Polazi se od ciljeva koji su, s jedne strane osnovica za definiranje načela, a u konačnici i za kreiranje izvještaja sukladno informacijskim zahtjevima interesnih skupina. Da bi informacije bile relevantne za donošenje odluka kako menadžmenta kompanije, tako i menadžmenta

interesnih skupina u vrijednosnom ponudbenom lancu kompanije, računovodstvo održivog razvoja služi se alatima i tehnikama računovodstva (računovodstvenim instrumentarijem), a te veze i odnose prikazuje sljedeća slika:



Slika 13: Komponente obuhvata računovodstva održivog razvoja
Izvor: Lamberton, 2005., str. 16, 10/20

Osnovni *cilj* računovodstva održivog razvoja je omogućiti mjerenje postignuća održivosti kroz sve tri komponente (ekonomske, ekološke i društvene). Kako promjene u jednoj komponenti imaju svoj utjecaj na promjene u ostale dvije, dosta je teško utvrditi jedinstvene i mjerljive pokazatelje postignuća. Taj problem je manje prisutan na globalnoj razini, nego na mikro, odnosno korporativnoj razini. Zbog različitosti djelatnosti kojima se korporacije bave i različitosti mikro okruženja, teško je definirati ista mjerila. Računovodstvo mora osigurati informacije koje će biti transparente, mjerljive i usporedive u „relevantnom kontekstu održivosti kako bi se omogućilo interesnim skupinama procjenu utjecaja na okoliš i društveni utjecaj korporacije“ (Lamberton, 2005., str. 19, 13/20). Strateški ciljevi razvoja moraju biti jasno definirani te okrenuti potrebama internih korisnika (menadžmenta, zaposlenika) jednako kao i nizu različitih eksternih interesnih skupina (kupci, dobavljači, vlasnici, civilne udruge, lokalna samouprava…). Jedno od rješenja za uspješnije izvještavanje o ostvarenju ciljeva održivog razvoja je da se oni razdvoje: posebno za eksterne korisnike, a posebno za potrebe internih korisnika. Eksterne korisnike interesira utjecaj korporativnih aktivnosti na okoliš i na društvenu zajednicu u njezinu području djelovanja pa to i kroz ciljeve treba definirati. Dio ciljeva održivog razvoja su generički ciljevi koje bi trebali utvrditi menadžeri svih kompanija koje su se opredijelile za održivi razvoj. Ovisno o vrsti djelatnosti, tržišnom položaju,

društvenom okruženju i drugim čimbenicima, uz ove temeljne ciljeve, postavljaju se još i drugi koji dugoročno doprinose napretku kompanije. Ciljevi trebaju biti jasni i javni da su s njima upoznati zaposlenici i sve interesne skupine ponudbenog lanca. Kad su ciljevi jednom postavljeni, treba ustrajati na rigoroznom praćenju njihovih ostvarenja. Takav pristup omogućuje:

- bolju procjenu rizika i mogućnosti na svim poslovnim razinama (naročito na razini SBU i /ili poslovnih segmenata)
- bolju alokaciju izvora te postavljanje ciljeva uspješnosti za svaku poslovnu jedinicu
- jačanje povjerenja u točnost pokazatelja i mjerenja
- jačanje povjerenja interesnih skupina u osnovne vrijednosti kompanije što pridonosi boljoj razmjeni informacija, čime se unapređuje proces zajedničkog promicanja održivosti
- smanjenje mogućnosti pogrešaka i sužavanje prostora za eventualne manipulacije.

Ciljevi izvještavanja za interne korisnike utvrdit će se prema zahtjevima menadžmenta. Informacije trebaju omogućiti donošenje odluka u dugom roku u cilju upravljanja rizicima i pozicioniranju na tržištu uz rast profitabilnosti kroz cijeli životni vijek proizvoda. Istraživanjem, a uz uvažavanje specifičnost djelatnosti raznih oblasti, treba definirati ciljeve održivog razvoja i pokazatelje za njihovo uspješno mjerenje koji su primjenjivi na sve subjekte, neovisno kojoj djelatnosti pripadaju, kako bi se pridonijelo harmonizaciji i standardizaciji iskazivanja i mjerenja održivosti te osigurala usporedivost ostvarenih rezultata.

Definiranje *načela* održivosti proizlazi iz definiranih strateških ciljeva koji se razlikuju po djelatnostima, opredjeljenju menadžmenta prema osnovnim postulatima održivosti (poštivati zakonske norme ili postaviti više ciljeve od zakonom propisanih uvjeta). Različiti menadžerski pristupi i različite sklonosti prema održivosti rezultiraju različitim načelima za svaku kompaniju. Svrha utvrđivanja načela je da se osigura transparentnost izvještaja pri čemu treba slijediti ciljeve. Kompleksnost izvještavanja ovisi o kompleksnosti zahtjeva interesnih skupina kojima su izvještaji namijenjeni (npr. menadžment interesira visina ekoloških troškova, dok ekološku civilnu udrugu interesira količina zagađenja u destinaciji i sl.). Utvrđena načela korporacije mogu se razlikovati ovisno o preferenciji menadžmenta, željama okruženja u kojem kompanija djeluje, zakonskoj regulativi i snazi interesnih skupina u nametanju svoje volje i zahtjeva.

Sve češće kompanije kroz načela „održivosti nastoje istaknuti svoju razliku u odnosu na konkurenciju jer društveno odgovorno ponašanje postaje pokretačka snaga za razvoj novih proizvoda, proizvodnih sustava i marketinšku prezentaciju održivosti“ (Schaltegger & Burritt, 2010.). Načela se, također mogu definirati posebno za eksterne (npr. Global Compact) i posebno za interne korisnike (npr. praćenje troška i koristi u životnom vijeku proizvoda). Kako društvena i ekološka komponenta održivog razvoja ne mogu uvijek biti iskazane vrijednosno, potrebno je jasno definirati ostale kvalitativne i kvantitativne pokazatelje. Kvaliteta načela postiže se kroz ravnotežu u načinu izvještavanja što znači da „izvješće treba odražavati pozitivne i negativne aspekte učinka korporacije, a kao temelja pouzdane procjene cjelokupnog učinka“ (GRI 2, str. 15)

Odabir *alata i tehnika* (instrumenata) računovodstva održivog razvoja proizlazi iz ciljeva i načela. Alate treba prilagoditi zahtjevima različitih hijerarhijskih razina i izabrati metode mjerenja ekonomskih, ekoloških i društvenih postignuća da bi se osigurale informacije o svim aspektima korporativne održivosti. GRI smjernice nude niz pokazatelja za mjerenje postignuća održivog razvoja, a cilj je osigurati uravnoteženo iskazivanje rezultata kroz priznavanje višedimenzionalne prirode održivog razvoja.

Jedan od problema s kojim se suočava računovodstvo održivog razvoja je osigurati isti pristup vrednovanja imovine, obveza, troškova i učinaka nastalih radi očuvanja okoliša i društveno odgovornog ponašanja da bi bio usklađen s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. „Sve veći trend, koji se očituje i u GRI smjernicama, korištenje je više mjernih jedinica za procjenu izvedbe prema tri dimenzije održivosti. Financijske mjerne jedinice, su prikladne za mjerenje ekonomskih učinka, ali ne nužno za društvene i ekološke učinke, koje zahtijevaju nove mjerne alate za obuhvat višesložne prirode društvenog kapitala kao dimenzije održivosti“ (Cooper, 1992. u Lamberton 2005., str. 14,8/20).

Samo kombinacijom financijskih, kvalitativnih i kvantitativnih alata može se postići relevantnost informacija računovodstva održivosti. Izvještavanje o ekološkoj komponenti bolje je razvijeno od načina izvještavanja o društvenoj komponenti koju je teže brojčano iskazati tako da tu prevladavaju opisni podaci iako korporacije i na tom području mogu definirati neke brojčane pokazatelje (npr. sati obuke zaposlenika, troškovi obuke zaposlenika, troškovi izdvajanja za sportske aktivnosti, isplate djelatnicima na ime stimulacije za doprinos inovacijama procesa ili proizvoda i sl.). Kompanija mora utvrditi koje su njezine *ciljne interesne skupine* i sukladno njihovim zahtjevima formirati *obuhvat izvještaja* o održivom

razvoju i društveno odgovornom poslovanju. Ciljne interesne skupine određene su zakonskim propisima, ali i prepoznate u ciljevima koji se žele postići izvještavanjem.

Ciljne interesne skupine su u prvom redu ključni sudionici opskrbnog lanca kompanije: dobavljači, kupci, distributeri, ali i zaposlenici, vlasnici, lokalna zajednica, nevladine organizacije... Na obuhvat izvještaja primarno utječe definiranje ciljnih skupina kojima su izvještaji namijenjeni, sekundarno, učestalost izvještavanja. Učestalost i obuhvat izvještavanja prema pojedinoj ciljnoj skupini može biti različit. Tako izvještaji mogu biti godišnji, periodični, ročno vezani uz određene odluke (lansiranje novog proizvoda, primjena nove tehnologije, potpisivanje kolektivnog govora i sl.) ili permanentni (izvještavanja preko web stranice koja se ažurira čim nastane promjena). Sastavlja li se izvještaj o održivosti prema GRI okviru (GRI 3, 2004., str. 21-22), tada u sustav izvještavanja minimalno treba uključiti:

a. određivanje materijalnosti
b. određivanje prioritetnih tema unutar izvještaja i
c. određivanje interesnih skupina za koje se očekuje da će koristiti izvještaje.

Naime, informacije treba osigurati za interne (menadžment, zaposlenici) i eksterne korisnike (interesne skupine) kojima treba prilagoditi sadržaj, obuhvat i učestalost izvještavanja. Teško se može ponuditi standardizirani način izvještavanja jer su zahtjevi korisnika heterogeni, stoga treba djelovati u pravcu unapređenja pokazatelja „za mjerenje ljudskog, društvenog i prirodnog kapitala, uključujući kvalitetu okoliša, zdravlje i sigurnost ljudi, pravo na pravičnost, obrazovanje i slobodno vrijeme“ (Coleman, 2004., str. 5).

Bilješke čiji je zadatak dodatno pojasniti stavke izvještaja za svaku ciljnu skupinu korisnika osiguravaju :

- transparentnost
- uključenost
- vjerodostojnost.

Transparentnost se očituje u prezentiranju i pojašnjenju politika, procesa i procedura. Slijedom pristupa u financijskom računovodstvu potrebno je objasniti načine i razloge promjene politika, procedura i procesa, ukazati na kontinuitet, istaknuti i pojasniti društveni utjecaj, obrazložiti drugačiji pristup u odnosu na prethodne izvještaje ili razloge zašto se neki pokazatelji (prethodno korišteni) više ne iskazuju.

Izvještavanje o održivom razvoju je dobrovoljno opredjeljenje menadžmenta za održivi razvoj. Ono mora biti uvjerljivo i vjerodostojno i temeljiti se na standardima (vezano uz očuvanje okoliša, kvalitetu proizvoda i procesa, zaštitu ljudskih prava i dostojanstva čovjeka i drugo). Kako bi pridonijele jačanju povjerenja kod interesnih skupina, kompanije nastoje da ovlaštene revizorske kuće potvrde vjerodostojnost njihovih izvještaja o održivom razvoju. Iako nema zakonske obveze izvještavanja[5] o održivom razvoju, na način kako je to regulirano za izvještaje financijskog računovodstva, izvještavanje postaje imperativ iz više razloga:

- *pritisak interesnih skupina*, naročito kupaca i dobavljača, jer na temelju tih izvještaja njihov menadžment povezuje vlastite ciljeve i gradi ugled proizvoda i kompanije
- *pritisak institucionalnih investitora*, posebno za kompanije čije dionice kotiraju na tržištima vrijednosnih papira[6]
- *operativna poboljšanja*; izvještavanje pridonosi boljem identificiranju prilika za rast prihoda i sniženje troškova, izvještavanjem se unapređuju pokazatelji KPIs što pridonosi većoj relevantnosti informacija zbog dosljednosti i vjerodostojnosti praćenja, a to dalje omogućuje *benchmarking* s konkurencijom na tržištu te bolju ocjenu vlastitog tržišnog položaja kroz procjenu jačanja mogućnosti i upravljanje rizicima
- *poboljšanje sukladnosti*; izvještavanjem se iskazuju sukladnosti sa zakonskim propisima i inicijativama te raznim standardima, što djeluje stimulirajuće na preventivna postupanja koja će unaprijediti sukladnosti i umanjiti rizike i negativne posljedice nečinjenja; održivo računovodstvo trebalo bi omogućiti informacije o iznosima i utjecaju na financijski rezultat ulaganja zbog postizanja sukladnosti na koje se poduzeće fokusiralo i procjene štetnih iznosa zbog nečinjenja
- *upravljanje ugledom;* izvještavanje o održivom razvoju doprinosi jačanju transparentnosti, ugleda i povjerenja kojeg kompanija treba imati kod svojih interesnih

[5] U pojedinim zemljama zakonskom regulativom određeno je izvještavanje o pojedinim segmentima održivog razvoja, najčešće iz domene očuvanja okoliša i radnih odnosa, a što je prikazano u poglavlju 2.2. ovog rada. Neke države čak traže da izvještaje revidiraju nezavisni revizori u dijelu koji se odnosi na očuvanje okoliša ili nekim drugim čimbenicima održivog razvoja

[6] Jedna od najvećih inicijativa dioničara „The United Nations Principles for Responsible Investment“, traži od potpisnika, kojih je već preko 800 i koji kontroliraju kompanije s ukupnom vrijednošću glavnice od preko 22 trilijuna $, da uz financijske izvještaje, izvještavaju i o održivom razvoju. Ovu inicijativu podupiru veliki investicijski fondovi. U cilju boljeg *benchmarkinga* dionica kompanija koje kotiraju na burzama pristupilo se proširenju burzovnih indeksa kojima se mjeri stupanj održivosti inkorporiran u vrijednost dionice pa stoga imamo: Dow Jones Sustainability Index (DJSI), the FTSE 4Goods Index Series, NASDAQ OMX CRD, Global Sustainability 50 Index (E&Y, 2010. str. 8-12/32)

skupina;[7] korporativna odgovornost i etički razlozi postaju sve značajnije kategorije koje pridonose ugledu kompanije, a time i jačanju njezine nematerijalne imovine.

Sustav korporativne odgovornosti mora se temeljiti na vjerodostojnim informacijama svih elemenata strukture, a to znači da „računovodstvo vodi računa o individualnom ponašanju ili ponašanju individua u grupama, kao što su odjeli, segmenti ili podružnice“, a kako bi se strateški ciljevi utvrđivali i pratili na razini svake SBU ili nižih organizacijskih generatora profita u korporaciji. „Računovodstvo održivog razvoja igra krucijalnu ulogu u pripremi informacija za odlučivanje menadžera čiji je cilj unaprijediti korporativnu održivost“ (Schaltegger & Burritt, 2010., str. 378).

U okviru jedinstvene baze podataka integralnog informacijskog sustava kompanije, moraju se osigurati podaci o dobavljačima, o njihovu ekonomskom položaju, imidžu i ugledu, pouzdanosti isporuke, odnosu prema zaposlenicima, kako bi se prilikom odabira dobavljača naglasak stavio na njihovu opredijeljenost prema održivom razvoju. Da bi se njihova održivost ugradila u vlastite proizvode i time postigla viša razina vlastite održivosti. Informatička osnovica mora biti u funkciji izvještavanja i osiguravati podatke o razini emisija stakleničkih plinova, količinama utrošene vode i neobnovljive energije, negativnom utjecaju aktivnosti kompanije na okoliš i na okruženje. Također treba pratiti zadovoljstvo zaposlenika, razinu znanja u kompaniji u odnosu na okruženje i konkurenciju.

Menadžment mora imati informacije o tokovima distribucije proizvoda, dostupnosti i korištenju proizvoda kao i o uvjetima odlaganja proizvoda po prestanku korištenja. Informacije treba sagledavati iz perspektive dobavljača i perspektive kupca. Dobavljač treba biti u mogućnosti iz izvještaja kompanije ocijeniti vlastite rizike: koliko je stabilno poslovanje kompanije kupca, mogu li ga ugroziti ekološki rizici, korištenje dječjeg rada i drugo jer, ako se to dogodi, izgubit će se dio prihoda, ima li se u tom slučaju alternativni kupac itd. Iz perspektive kupaca potrebno je kontinuirano pratiti zadovoljstvo kupaca, percepciju kupaca o kompaniji, o brendu, o kvaliteti, o društveno odgovornom ponašanju kompanije.

Bez softverski dobro podržanih informatičkih sustava, računovodstvo održivog razvoja neće biti u mogućnosti osigurati brze i kvalitetne informacije menadžmentu da bi relevantno mogao odlučivati o unapređenju razvoja kompanije po načelima održivog razvoja. Suvremeni

[7] Rezultati istraživanja pokazuju da 82% američkih i 66% europskih kompanija smatra da veća transparentnost izvještavanja o održivom razvoju doprinosi jačanju njihova ugleda, kvalitete proizvoda i usluga i u ukupnosti pridonosi boljim financijskim rezultatima. (GRI 1, 2012.)

pristup upravljanju traži preispitivanje dugoročnih strateških ciljeva do operativne razine iz razloga što brze promjene uvjetovane globalizacijom zahtijevaju stalno prilagođavanje strategije novonastalim uvjetima. Upravo korištenjem metoda i alata strategijskog računovodstva, menadžment dobiva mjerljive rezultate iskazane financijski, naturalno i kvalitativno koji mu omogućuju dugoročno sagledavanje snage i slabosti kompanije kroz pravovremeno upravljanje rizicima.

3.1.2.2. Računovodstveno obuhvaćanje društveno odgovornog ponašanja korporacije

U računovodstvu je još uvijek nedovoljno operativno razrađena društvena komponenta koja se u teoriji i u praksi susreće pod nazivom društveno odgovorno računovodstvo. Od početka devedesetih godina prošlog stoljeća prisutno je mišljenje da se dugoročno održiv razvoj može postići jedino uz društveno odgovorno ponašanje subjekata koje se očituje i u odgovornosti prema društvenoj zajednici i zaposlenicima uz uvažavanje potreba eksternih interesnih skupina. Stoga društveno odgovorno računovodstvo treba promatrati kao podsustav računovodstva održivog razvoja. (Gray, 2001., Lamberton, 2005., Schaltegger & Burritt, 2010.).

Društveno odgovorno računovodstvo treba biti izvor informacija za ocjenu društveno odgovornog ponašanja, što je jedna od komponenti održivog razvoja. Stoga dio autora smatra da su DOP i održivi razvoj sinonimi (Salzmann and Steger, 2006., Muller, 2006., Whitehouse, 2006.) iako se DOP više vezuje uz pojam poslovne etike na kojim načelima treba temeljiti dugoročne poslovne odluke usmjerene na postizanje dobrih poslovnih rezultata. „Zadatak društveno odgovornog računovodstva je omogućiti izvještavanje prema pojedincima i organizacijama, u mjerljivim jedinicama, o radnjama i postupanjima poduzeća za koje je odgovorno ili ga društvo smatra odgovornim“ (Gray, 2001. sažetak).

Daljnji razvoj društveno odgovornog računovodstva mora slijediti načela financijskog računovodstva te omogućiti upravljanje budućim rizicima na društveno odgovoran način što nalaže da se u praksi „integriraju i iskazuju svi definirani kvalitativni atributi DOP-a na standardiziran način kako se to radi i u modelu izvještavanja tradicionalnog računovodstva“ (Lamberton, 2005., str.23-24, 17,18/20). Kako još uvijek nema jasne distinkcije između računovodstva održivog razvoja i društveno odgovornog računovodstva, ukazat će se na neke uobičajene pristupe. Tako npr. Parker (2005.) društveno odgovorno računovodstvo fokusira na tri područja: društveno, ekološko i društveno-ekološko.

Do 2003. godine prevladavao je interes za praćenje utjecaja kompanije na okoliš pa se taj pristup pogrešno poistovjećivao s društvenom odgovornošću. Nakon 2003. godine počinje se razdvajati ekološki utjecaj od društvenog. Dok ekološka komponenta obuhvaća pitanja kao što su „ekološka odgovornost, zaštita okoliša i zagađenje okoliša“, društvena odgovornost se očituje u područjima kao „zdravlje i sigurnost zaposlenika, odnosi u zajednici, korporacijska filantropija i zapošljavanje manjina“ (Branco i Delgado, 2009., str. 670, 6/13). Posljednjih godina prevladava mišljenje da se ne može ostvariti društveno odgovorno poslovanje ako se istodobno ne postupa odgovorno i prema društvenoj zajednici i prema okolišu. Stoga se u praksi prihvaća i složenica „društveno-ekološko odgovorno ponašanje“.

Izvještavanje o društveno odgovornom ponašanju je dobrovoljno (bez zakonske prisile), no da bi se ispunila očekivanja raznih interesnih skupina (dionika), sve više kompanija pristupa javnoj objavi informacija o društveno odgovornom ponašanju pa se slijedom toga upotrebljava i termin „teorija dionika“ koja polazi od toga da „uspjeh korporacije ovisi o sposobnosti korporacije da upravlja odnosima sa svojim ključnim interesnim skupinama kao što su banke, dioničari, ali isto tako i kupci, zaposlenici i društvene zajednice“ (Beurden & Gossling, 2008. u Pena 2012., str. 3). Pet je osnovnih razloga koji utječu na odluku menadžmenta kompanije da izvještava o društvenoj održivosti (Sanchez-Garcia et al, 2012., str. 2/25):

1. moralna obveza da se rade prave stvari
2. održivost, odnosno potreba da se promiče međugeneracijska ravnoteža
3. potreba za uspostavom legitimiteta što je svojevrsna „radna licenca“
4. stvaranje ugleda kompanije kroz imidž društveno odgovornog partnera
5. ostvarivanje konkurentske prednosti.

Imidž i jačanje tržišnog položaja su ona strateška opredjeljenja koja su i snažno marketinško sredstvo, a sve to zajedno značajno pridonosi rastu ugleda kompanije. Ugled kompanije je njezina nematerijalna imovina koja se reflektira materijalno kroz zapošljavanje kvalitetnije radne snage (porast produktivnosti i kvalitete), povjerenje kupaca (rast prodaje), povjerenje investitora (niži troškovi zaduživanja) i drugo. Sličan pristup značenju društveno odgovornog izvještavanja imaju i drugi autori (Benoit,1995., Sweeney & Coughlan, 2008., Bebbington et al., 2008, Islam, 2010.), a navedeno se može sagledavati s dva osnovna aspekta (Islam, 2010., str. 5/18). Prvi je motivacijski – zašto je u interesu korporacijama da izvještavaju o društvenom i ekološkom utjecaju koji njihovo poslovanje ima, a drugi, moralni/odgovorni

aspekt – kvaliteta odnosa prema širem krugu interesnih skupina. Ovaj drugi traži i daljnje istraživanje alata koji bi omogućili kvalitetno mjerenje i klasifikaciju društvenih i ekoloških izvještaja.

U praksi je, u nedostatku čvršće regulative objavljivanje ovih informacija ponekad motivirano „manipulativnim motivima“ u svrhu popravljanja imidža kompanije (objavljuju se samo one informacije koje su za kompaniju afirmativne). U vezi s tim razvila se i „teorija reputacije“ koja polazi od definicije korporativne reputacije/ugleda kao „kolektivno subjektivne percepcije vanjskog dojma unutarnjeg korporativnog ponašanja“, a koja se formira „*izravno*: iz interakcije s kompanijom ili sagledavanjem javno dostupnih informacija o njoj, *neizravno*: na temelju mišljenja i procjena evaluatora“ (Sanchez-Garcia et al, 2012., str. 4/25). Neki autori govore i o „teoriji legitimiteta i „teoriji dionika“ (Bebbington et al, 2008 u Sanchez-Garcia et al, 2012.).

Najbolji način za prepoznavanje iskrene opredijeljenosti DOP-u kompanije može se sagledati kroz relevantne certifikate primjenom međunarodnih standarda, inicijativa i praksi koje je kompanija implementirala u svoje postupanje (GRI, GC, DOP indeks, Social Accountability 8000, OHSAS 18001, poštivanje kolektivnih ugovora i drugo). Uvažavajući prethodno navedene ograničavajuće činitelje za jasnu diferencijaciju i nedosljednosti izvještavanja o DOP-u (različita granska i tržišna pozicija kompanija, heterogenost interesnih skupina i drugo), GRI okvir izvještavanja kroz skupinu društvenih pokazatelja nudi, na sadašnjoj razini razvoja, najbolja rješenja (Sanchez-Garcia et al, 2012., str.7/25) iz razloga:

- izvještaji o DOP-u rađeni prema GRI smjernicama međunarodno su najviše korišteni i priznati izvještaji
- smjernice izvještavanja dostupne svim korisnicima na internetu
- imaju široku primjenu u teoretskim istraživanjima širom svijeta.

Izvještavanje o društvenom profilu kompanije u skladu s GRI smjernicama najkvalitetnija je podloga za *benchmarking* jer osigurava usporedive, referentne društvene i ekološke performanse u odnosu na zakone, norme, kodove, prihvaćene standarde i dobrovoljne inicijative, a na način da korporacije interesu za kratkoročnim ostvarenjem dobrih poslovnih rezultata, pretpostave dugoročan razvoj. Prema Grayu (2001.) praksa društvenog računovodstva traži pažljiv odabir prioritetnih relevantnih društvenih informacija, a računovodstvo održivog razvoja svoju društvenu komponentu nalazi u međugeneracijskom kapitalu koji je indirektno uključen i u GRI okvir kroz skupine društvenih pokazatelja. Prema

GRI smjernicama ključne informacije koje bi trebalo davati računovodstvo odgovornosti obuhvaća područje radnih odnosa, ljudskih prava, utjecaja na društvo koje korporacija ima i odgovornost za proizvod.

Osnovni problemi s kojima se susreće društveno odgovorno računovodstvo proizlaze upravo iz dobrovoljnosti izvještavanja, (Abbott & Monsen 1979., Pena 2012.), a to su neusporedivost različitih kvantitativnih informacija kao i poteškoće u pronalaženju jedinstvene metodologije za mjerenje korporativnih utjecaja na društvo. Tako dugo dok se ne usvoji obvezatan, jedinstven i mjerljiv okvir izvještavanja, objave postignuća o DOP-u i održivom razvoju temeljit će se na „onom što uprave žele priopćiti svojim interesnim skupinama ili na njihovoj procjeni da je njihovo ponašanje društveno odgovorno ili će priopćavati ono što misle da interesne skupine žele čuti“ (Deegan, 2002., str. 298, u Islam, 2010., str. 5/18) pa danas korisnici informacija izvještaje ne smatraju vjerodostojnim, mjerljivim i provjerljivim. Smjernice GRI okvira dobar su početak na putu harmoniziranja i standardiziranja izvještaja o DOP-u (uži obuhvat) i održivom razvoju (širi obuvat). No, dokle god nema jasnog okvira te obveze primjene u što treba biti uključena i revizija, situacija u praksi neće se bitno promijeniti.

3.1.3. Računovodstvo okoliša

Računovodstvo okoliša je podsustav strategijskog računovodstva kao i njegov podsustav računovodstvo održivog razvoja. Ova dva podsustava počela su razvijati u ranim devedesetim godinama prošlog stoljeća kroz radove Elkingtona i Graya (Lamberton, 2005., str. 7, 1/20) koji su skrenuli pozornost akademske zajednice na problematiku računovodstva okoliša kao izvora informacija o utjecaju kompanije na okoliš. Na Svjetskom summitu o održivom razvoju u Johannesburgu (2002.) objavljene su Smjernice računovodstva održivog razvoja (Sustainability Accounting Guidelines) čime je potvrđeno njegovo značenje i u praksi. „Računovodstvo okoliša“ (engl. *environmental accounting*) je krovni pojam, no, najznačajniju ulogu ima „menadžersko računovodstvo okoliša“ EMA (engl. *environmental management accounting*) (Johnson, 2004., Irons, 2011.).

Tablica 8: Obuhvat računovodstva okoliša – EMA

Računovodstvo u novčanim jedinicama			Računovodstvo u naturalnim jedinicama
Tradicionalno računovodstvo	Menadžersko računovodstvo zaštite okoliša		Ostali alati za procjenu
	MEMA PEMA (EMA vrijednosno) (EMA naturalno)		
PODACI NA RAZINI KOMPANIJE			
Tradicionalno računovodstvo	Preneseni dio u računovodstvo okoliša iz knjigovodstva i troškovnog računovodstva	Materijalna bilanca na razini kompanije koja prikazuje kretanje sirovina, energije i vode	Sustav planiranja Sustav izvještavanja dioničara
PODACI ZA PROCESE/TROŠKOVNE CENTRE I PROIZVODE/TROŠKOVI KOJI SE PRENOSE			
Troškovno računovodstvo	Utrošak materijala po aktivnostima (procesima)	Bilanca kretanja materijala na razini procesa i proizvoda	Ostale procjene što se odnosi na okoliš, mjerenja i alati
POSLOVNA PRIMJENA NA RAZINI KOMPANIJE			
Interna upotreba za potrebe izrade statističkih pokazatelja, izračuna ušteda, budžetiranja i ocjena ulaganja	Interna upotreba za potrebe izrade statističkih pokazatelja, izračuna ušteda, budžetiranja i ocjena ulaganja koja se odnosi na okoliš	Interna upotreba za potrebe sustava upravljanja okolišem (EMS), ocjenu razvoja i usporedbu (*benchmarking*)	Ostale potrebe za internih korisnika u vezi s razvojem projekata za manje zagađivanje i ekodizajna
Financijski izvještaji za eksterne korisnike	Objave za eksterne korisnike o rashodima, investicijama i obvezama u vezi s okolišem	Izvještaji za eksterne korisnike (EMA RDG, kompanijski izvještaj o zaštiti okoliša, izvještaj o održivom razvoju)	Ostali izvještaji za eksterne korisnike za potrebe statistike, administracije itd.
PRIMJENA NA NACIONALNOJ RAZINI			
Statistički podaci o društvenom računovodstvu – BDP	Društveno računovodstvo o investicijama i godišnjim troškovima industrije u okoliš	Računovodstvo nacionalnih resursa (bilanca kretanja materijala po zemljama, regijama i sektorima	

Izvor:UNDSD 2001., str. 19 /153

Tablica daje pregled podataka koje treba pružiti računovodstvo okoliša, a koji mogu biti iskazani u naturalnim (PEMA) i vrijednosnim (MEMA) pokazateljima koji osiguravaju ocjenu kretanja i unapređenja unutar kompanije isto kao i u odnosu na konkurenciju (*benchmarking*). Računovodstvo okoliša ima zadatak pripremiti informacije o zaštiti okoliša eksternim (dioničari, interesne skupine) i internim (menadžment) korisnicima dok je „EMA – menadžersko računovodstvo okoliša njegov podsustav i fokusirano je na pripremu informacija

koje su potrebne za donošenje odluka unutar organizacije, iako se dio informacija koje generira može koristiti i za potrebe izvještavanja vanjskih korisnika“ (Irons, 2011., str. 60, 1/6).

EMA se ustrojava sukladno informacijskim zahtjevima menadžera u cilju da im pruža ažurne informacije koje su detaljno razrađene po SBU, segmentima, centrima odgovornosti i mjestima troška, što omogućuje dnevno donošenje poslovnih odluka, analizu njihove uspješnosti, praćenje trendova i sl. EMA se može definirati kao „stvaranje, analiza i upotreba financijskih i nefinancijskih informacija u svrhu optimiziranja ekoloških i ekonomskih performansi da bi se postiglo održivo poslovanje“ (Bennett et al 2003., str.1). EMA, kao podsustav menadžerskog računovodstva pridonosi povećanju efikasnosti u ostvarivanju strateških ekoloških ciljeva i smanjenju negativnih ekoloških utjecaja kompanije, a obuhvaća troškove i učinke eko ulaganja, što pridonosi rastu boljeg ugleda kompanije na tržištu zbog poštivanja ekoloških standarda, smanjenju otpada, štetnih plinova i sl.

Ekološku strategiju kompanija treba implementirati na isti način kao i program upravljanja kvalitetom (TQM), tim više što se dobro upravljanje okolišem ocjenjuje kao porast kvalitete i težnja izvrsnosti. Troškovi se identificiraju kroz sve faze životnog vijeka proizvoda kako bi se moglo njima učinkovitije upravljati, a pri tome se kao ciljevi trebaju definirati: 0 pritužbi, 0 izlijevanja, 0 zagađenja, 0 ozljeda itd. Upravljanje kvalitetom očuvanja okoliša zahtijeva razvoj ekoloških indikatora uspjeha koji će omogućiti sveobuhvatan pregled ostvarenja ciljeva kao i ukazati koje mjere treba poduzeti da bi se oni ostvarili.

Menadžersko računovodstvo okoliša (EMA) okrenuto je informacijskim zahtjevima internih korisnika jer osigurava naturalne i vrijednosne informacije o učincima poslovnih odluka. „Financijsko računovodstvo okoliša pruža informacije o ekonomskim učincima razvoja i implementacije sustava očuvanja okoliša kroz kompanijska izvješća i reviziju primjene propisanih ekoloških normi za interne i eksterne korisnike. EMA-a osigurava informacije za menadžment o životnom vijeku proizvoda, troškovima okoliša, korisnosti ulaganja u okoliš, ocjenu ostvarenja ciljeva definiranih strateškim planovima upravljanjem okolišem“ (IFAC, 1998.).

ABC metoda jedan je od čestih alata EMA-e koji omogućuje sagledavanje troškova i učinaka u svim fazama poslovnog procesa na način da se troškovi lociraju najprije na troškovna mjesta, a zatim na pokretače troškova temeljene na aktivnostima. Primjena ABC metode omogućuje alokaciju i „skrivenih“ troškova okoliša. Izravno se može alocirati samo manji dio troškova koji su poznati u trenutku proizvodnje proizvoda i pružanja usluge i koji se

dodjeljuju direktno na mjesto troška (npr. otpad, spalionica). Skriveni su oni opći troškovi okoliša koji se ne mogu izravno alocirati. Za točnost informacija prema ABC metodi značajan je izbor adekvatnog ključa raspodjele. Najčešći ključevi prema Moller i Schalteggeru (2005.) su:

- volumen emisija ili otpada
- toksičnost emisija ili otpada
- dodatni utjecaj na okoliš volumena emisija/otpada (volumen x *input* po jedinici volumena)
- relativni troškovi tretiranja različitih vrsta emisija.

Strateški pristup upravljanju okolišem nalaže da se sva ulaganja ekoloških troškova i svi učinci sagledavaju tijekom čitavog *životnog vijeka proizvoda (LCC)* što pridonosi odgovornosti za posljedice koje proizvod ima, ili bi mogao imati, na okoliš od svojih začetaka pa do prestanka funkcije.

Input-output analiza toka materijala značajan je instrument EMA, koji ukazuje na ukupnost štetnih utjecaja na okoliš koji su definirani već u ranim fazama razvoja proizvoda, usluga, procesa, projekata i sl.

Tablica 9: Input-output analiza toka materijala

INPUT	RAZINA OBUHVATA	OUTPUT
	država	
materijal ---->	regija	----> proizvodi
energija ---->	korporacija	----> otpad
voda ---->	procesi	----> emisija
	proizvodi	

Izvor: UNDSD (2001.), str.16/153

Iako se *input-output* analiza toka materijala razvila za potrebe praćenja očuvanja okoliša u industriji, danas se s jednakim uspjehom koristi i u uslužnim djelatnostima kroz praćenje utroška energije (prijevoz, grijanje…), materijala (papir, toneri, deterdženti…) i vode (praonice, bazeni...). *Input-output* analiza toka materijala sastavlja se u naturalnim pokazateljima koji su baza i za vrijednosno iskazivanje postignuća. Polazi se od razine obuhvata ograničenja koji mora biti postavljen za svaku razinu. Države su prve koje svojim propisima moraju postaviti ograničenja koja pridonose očuvanju okoliša kroz manju emisiju plinova, otpadnih voda, otpadnih nereciklirajućih materijala, manji utrošak neobnovljivih

izvora i drugo. U okviru zadanih ograničenja na državnoj razini, po istom principu moraju se postavljati ograničenja i na nižim razinama lokalne uprave i korporacija (UNSD, 2001. str. 16-18).

Da bi korporacije mogle ostvariti uravnoteženu *input-output* analizu toka materijala, trebaju neprestano preispitivati i unapređivati svoje procese i proizvode kako bi se locirale mogućnosti unapređenja u svakoj fazi, odnosno na svakom proizvodu. *Input-output* analiza toka materijala polazi od praćenja životnog vijeka proizvoda na način da se na strani *inputa* mjere postignuća u smanjenju utrošaka neobnovljivih izvora (energije, vode, sirovina). Na strani *outputa* prate se rezultati postignuti u procesu proizvodnje kroz smanjenje otpada, smanjenje emisija i onečišćenja vode. Analiza toka se stalno treba uravnoteživati kroz djelovanje na cijeli životni vijek proizvoda, odnosno kroz ukupni opskrbni lanac. To se postiže na način da se kontrola vlastitog proizvodnog procesa proširuje na kontrolu *inputa*, prvenstveno dobavljača, čiji proizvodi imaju značajan utjecaj na strani *inputa*. S druge strane lanca, nastavlja se briga proizvođača za proizvod i nakon što ga je proizveo i prodao kroz obuku kupca o što učinkovitijoj upotrebi proizvoda uz manje trošenje energije, manju emisiju, način recikliranja kod završetka upotrebe proizvoda. Input-*output* analizu toka materijala sve više kompanija koristi za potrebe izvještavanja menadžerskog računovodstva okoliša. *Input-output* analiza toka materijala primjenjuje se u Japanu, Njemačkoj i Austriji.

Računovodstvo tekućih troškova (engl. *flow cost accounting)* jedan je od novijih alata EMA, a polazi od *input-output* analize toka materijala uz uvažavanje organizacijske strukture kompanije. Fokus je na praćenju toka materijala kroz sve organizacijske jedinice kompanije. Tok materijala prati se kroz ukupni lanac vrijednosti: od ulaska materijala u kompaniju, kroz sve faze prerade, preko distributera do kupca. Istovremeno se prate i svi materijalni gubici nastali u različitim fazama duž lanca vrijednosti (škart, oštećenja na robi…) koji će u nekom trenutku izići iz kompanije kao ekonomski i ekološki nepoželjan otpad (kruti otpad, vode, emisije). Korporativno uravnoteženje toka materijala dijeli se na različita mjesta troška i različite faze poslovnog procesa. Ova metoda čini tok materijala transparentnijim jer omogućuje da se naturalni utrošci iskazuju vrijednosno, a kako se prate materijali i gubici kroz cijeli lanac vrijednosti (najprije naturalno, a zatim vrijednosno) u svakoj fazi menadžment može reagirati zamjenom drugih, prihvatljivijih materijala, ekološki i vrijednosno. Primjena metode računovodstva tekućih troškova pridonosi smanjenju količine i vrijednosti utrošenog materijala, unapređenju poslovnog procesa, poboljšanju kvalitete

proizvoda, što ima pozitivan efekt na okoliš s jedne strane i na rast profitabilnosti u dugom roku, s druge strane.

U cilju unapređenja računovodstva okoliša Ujedinjeni narodi – Sekcija za održivi razvoj, formirala je 1999. godine Ekspertnu skupinu čiji je zadatak izdavati publikaciju „Upravljačko računovodstvo okoliša: procedure i principi“ (Environmental Management Accounting: Procedures and Principles). Osnovni zadatak publikacije je uspostaviti zajedničko razumijevanje osnovnih termina i tehnika s ciljem harmoniziranja načela i postupaka kojima će se rukovoditi svi koji su zainteresirani za primjenu računovodstva okoliša. Polazi se od harmonizacije na globalnoj razini kako bi podaci bili relevantni i usporedivi neovisno o državi ili subjektu koji prezentira izvještaje jer je „jasna vrijednost koju daje EMA u uspostavljanju kulture prevencije zagađenja i minimiziranju otpada unutar industrija.“ (EMA, 2001. str. 3).

Potreba standardizacije izvještaja o održivom razvoju predmet je interesa većeg broja organizacija pa tako i Sekcija UN predlaže da se standardizira računovodstvo okoliša na način da se jasno „definiraju načela i principi za zaštitu okoliša s posebnim naglaskom na tehnike kvantificiranja troškova okoliša te se tako napravi temelj za razvoj nacionalnih okvira i smjernica, koji bi se prilagođavali vlastitom razvoju. Kompanije bi ga, u skladu s nacionalnim okvirom mogle ustrojiti radi kontrole poslovanja i *benchmarkinga*“ (UN, 2001., str.10/153). Kako računovodstvo okoliša obuhvaća široko područje pripreme informacija, sagledat će se i drugi utjecajni standardi.

Računovodstvo troškova okoliša fokusirano je prvenstveno na procese prepoznavanja, obuhvaćanja i praćenja prosudbe troškova okoliša. EMA obuhvaća samo interne troškove okoliša, odnosno samo one za koje je kompanija odgovorna (računovodstvo troškova). Ne postoji općeprihvaćena definicija troškova okoliša, što ostavlja menadžmentu kompanije mogućnost da procijeni koji su njihovi troškovi zaštite okoliša vezani uz ulaganje u unapređenje i zaštitu okoliša kao i u sprečavanje troškova nekvalitete zaštite okoliša. „Troškovi okoliša obuhvaćaju sve, interne i eksterne troškove, koji se jave prilikom otklona štete koja je nastala u okolišu kao i one u vezi s prevencijom da ne dođe do zagađenja. Troškovi zaštite okoliša uključuju troškove za prevenciju, odlaganje, planiranje, kontrolu, radnje premještanja i zatvaranja eksploatacije kao i otklon šteta koje se mogu pojaviti i loše utjecati na ljude, ali i vlade.“ (EMA, 2001., str. 20/11)

Jedan od čimbenika koji usporavaju razvoj EMA je nepostojanje općeprihvaćene definicije troškova okoliša. Najčešće upotrebljavanu definiciju dala je Američka agencija za zaštitu okoliša (US Environmental Protection Agency) 1998. godine, a polazište je da je obuhvat

troškova očuvanja okoliša vezan uz opredjeljenje menadžmenta prema očuvanju okoliša. Troškovi okoliša klasificiraju se u sljedeće skupine (UNSD, 2003.):

- konvencionalni troškovi: utrošene sirovine, energija
- potencijalni skriveni troškovi: troškovi koji su „zarobljeni“ u računovodstvenom sustavu te gube svoj identitet u sklopu OTP
- potencijalni troškovi: oni koji će nastati u budućnosti
- troškovi imidža: oni su nematerijalni iako se ponekad mogu javiti dijelom i u materijalnom obliku (propagandni spot, izvještaji o inicijativama za očuvanje okoliša).

Troškovi očuvanja okoliša najčešće se klasificiraju i iskazuju kroz četiri kategorije (Drury, 2005., str. 447. u Irons, 2011. str. 62, 3/6):

1. *troškovi prevencije zaštite okoliša* koji se odnose na aktivnosti koje se preventivno poduzimaju da ne dođe do onečišćenja okoliša (troškovi dizajniranja i kontrole procesa kako bi se otklonilo ili smanjilo zagađenje, obuka zaposlenika, poštivanje zakonskih normi i standarda o očuvanju okoliša)
2. *otkriveni troškovi zaštite okoliša* su oni koji nastaju da bi se osiguralo da aktivnosti, postupanja i proizvodi kompanije budu sukladni sa zakonskim normama i dobrovoljnim standardima (testiranje i ispitivanje da li su proizvodi i procesi sukladni sa zakonskim odredbama i normama, revizija i nadzor ekoloških aktivnosti, testiranje zagađenja)
3. *troškovi internih ekoloških nesukladnosti* obuhvaćaju troškove za otklanjanje ekoloških nedostatka koji su nastali, ali još nisu utjecali na okoliš (troškovi odlaganja toksičnih materijala, recikliranje otpada)
4. *troškovi eksternih ekoloških nesukladnosti* odnose se na troškove otklanjanja nastalih negativnih utjecaja na okoliš (čišćenje zagađenog tla, vode, dovođenje okoliša u prvobitno stanje). Ovi troškovi, kao i kod troškova kvalitete, najpogubniji su za kompaniju jer utječu na slabljenje povjerenja kupaca i ugleda kompanije.

Računovodstvo okoliša po svom pristupu iskazivanja i obračuna troškova, blisko je s računovodstvom kvalitete kao još jednim podsustavom strategijskog računovodstva. „Tako se svi troškovi iz kategorije eko-troškovi nastali zbog zaštite i unapređenja okoliša tretiraju kao „troškovi za kvalitetu“ jer se mogu povezati s pozitivnim djelovanjem na okoliš. Njima nasuprot se eko-troškovi izazvani korištenjem materijalnih i energetskih resursa mogu tretirati

kao „troškovi nekvalitete“ jer nastaju kao posljedica onih utjecaja na okoliš koje preventivnim mjerama nisu mogle ili htjele biti spriječene.“ (Peršić, Glin et al., 2011., str. 553) Prema Hansen & Medoza troškovi okoliša nastaju kao posljedica „loše ekološke kvalitete“ i trebali bi se iskazivati na sličan način kao troškovi kvalitete periodično i klasificirano na nastale troškove i troškove prevencije kako bi se moglo pravovremeno s njima upravljati (Hansen & Medoza,1999., u Drury, 2005.). Kao i računovodstvo kvalitete, tako i računovodstvo okoliša obuhvaća troškove ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša kao i procjenu troškova koji mogu nastati zbog neulaganja u zaštitu okoliša a „zaštita okoliša skup je aktivnosti i mjera za sprečavanje opasnosti za okoliš, nastanka šteta i/ili onečišćivanja okoliša, smanjivanja i/ili otklanjanja šteta nanesenih okolišu te povrata okoliša u stanje prije nastanka štete“ (Zaštita okoliša, 2011.).

Troškovi očuvanja i unapređenja okoliša kompanije područje su praćenja tradicionalnog i menadžerskog računovodstva. Iako su izvještaji tradicionalnog računovodstva temeljeni na primjeni zakonskih propisa i računovodstvenih standarda, često je teško iz tih izvještaja imati relevantne informacije o troškovima očuvanja okoliša iz razloga što kompanije dio troškova koji su vezani uz okoliš evidentiraju kao redovne troškove poslovanja[8]. Tek oni troškovi koji su direktno vezani uz okoliš, kao npr. saniranje terena, plaćanje doprinosa za zaštitu okoliša, penala i sl. evidentiraju se kao troškovi okoliša, a dobar dio troškova koji imaju utjecaj na okoliš „skriju“ se u okviru OTP.

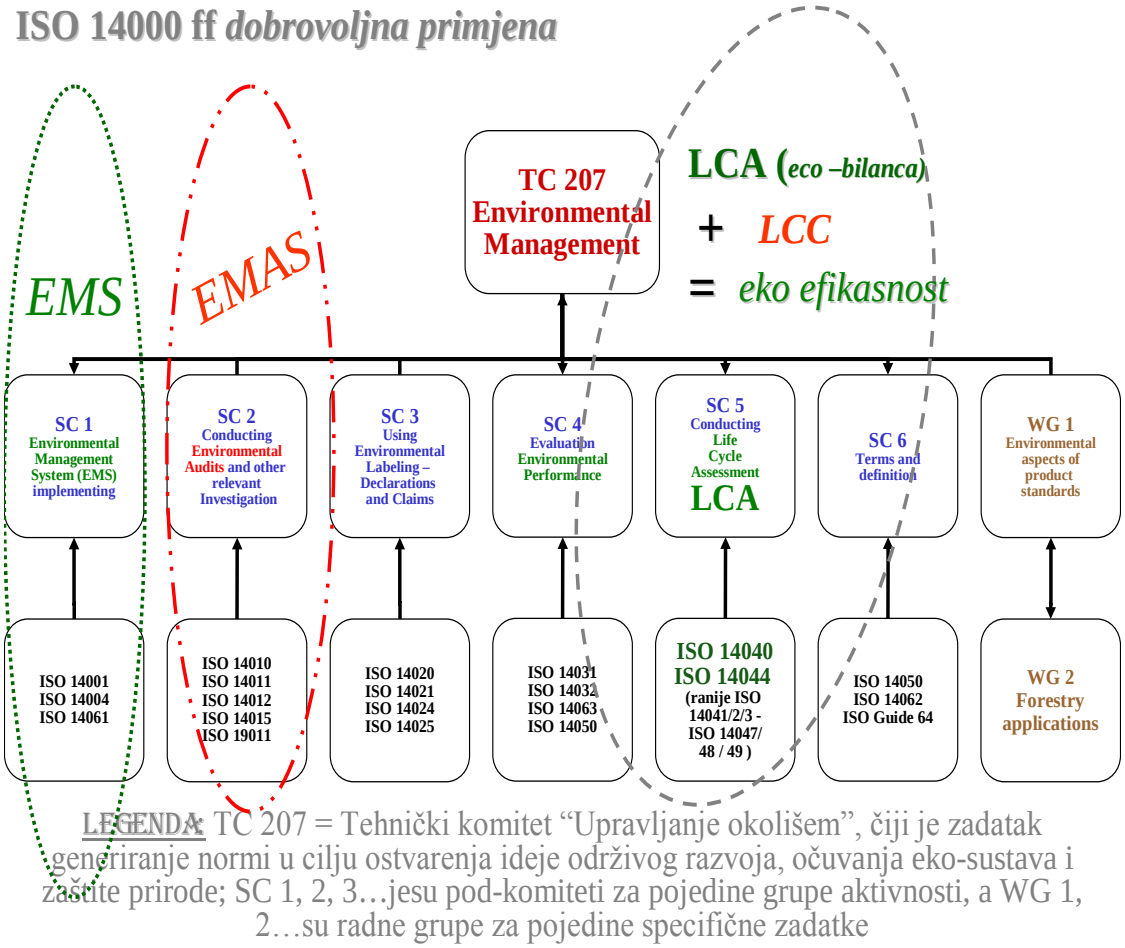
3.1.4. Standardi i norme koji podupiru računovodstvo i reviziju okoliša

Upravljanje sustavom očuvanja okoliša temelji se prvenstveno na poštivanju propisa i standarda vezanih uz očuvanje okoliša, ali i djelovanjem na sve organizacijske strukture u kompaniji i izvan nje. Menadžment okoliša svoje djelovanje temelji na poštivanju norme ISO 14000. „Potrošači, kompanije i vlade, neovisno jesu li gore ili dolje u opskrbnom lancu, svi traže načine za smanjenje negativnih utjecaja na okoliš i povećanje njihove dugoročne održivosti. Za kompanije su ključni ciljevi postati učinkovitije – dobiti više *outputa* po jedinici *inputa* – ostvarivati profit i održavati povjerenje svojih interesnih skupina. ISO 14000 dobrovoljni standard može pomoći u tome.“ (IISAD 1, 2011). Svrha standarda je:

[8] Tako npr. ako je kompanija zamijenila pogonsku energiju iz neobnovljivih izvora sa solarnom energijom, ona će i dalje trošak energije u financijskom računovodstvu iskazivati u vrijednosnim pokazateljima na isti način te se može dobiti informacija rastu li ili padaju troškovi pogonske energije po jedinici proizvoda. Ta promjena inputa, s ekološke točke gledanja, izuzetno značajna, u financijskom računovodstvu nije evidentirana kao trošak očuvanja okoliša nego kao trošak energije.

- da se utvrde čimbenici (aktivnosti kompanije, proizvodi i usluge) koji imaju utjecaj na okoliš
- da se odredi razina značaja za svaki od čimbenika koji djeluje na okoliš.

Standard ISO 14000 naziva se još i *globalizirani zeleni standard* i dugo je vremena bio najznačajnija međunarodna inicijativa održivog razvoja.



Slika 14: Sustav normi prema kojima se regulira odnos prema okolišu
Izvor: Peršić u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 554

On sam ne propisuje ciljeve koje kompanije trebaju postaviti u vezi s očuvanjem okoliša, nego je to slobodan izbor svake kompanije koja se pri tome rukovodi djelatnošću koju obavlja i njezinim učincima na okoliš kao i stavom u vezi s očuvanjem okoliša svih njezinih interesnih skupina. Primjena Standarda ISO 14000 pridonosi poboljšanju izvještaja o očuvanju okoliša kompanije te pruža objektivnu osnovicu za provjeru istinitosti učinkovitosti primijenjenih mjera. ISO stalno nadograđuje standarde, tako da već postoji serija standarda skupine ISO 14000ff. Seriju sačinjavaju standardi: ISO 14000, ISO 14001, ISO 14004, ISO 14010, ISO 14011, ISO 14012, te novi standard ISO 19011 koji sadrži direktive o načinu kako se revidira sustav kvalitete upravljanja okolišem, a uključuje standarde 14010, 14011 i 14012.

Norma 14000ff omogućuje menadžmentu okoliša upravljanje zaštitom okoliša kroz identifikaciju čimbenika na okoliš koje kompanija može nadzirati i na koje može utjecati. „Glavni cilj ove norme je potpora u zaštiti okoliša i sprečavanje onečišćenja u ravnoteži s društveno-ekonomskim potrebama“ (HZN, 2013.). Da bi se moglo pratiti ostvarenje dobrovoljno zacrtanih ciljeva u zaštiti okoliša, menadžmentu je „potrebno osigurati određene podatke, kako bi se mogli izračunati pokazatelji“ za što je „potrebno prihvatiti neka polazišta temeljena na globalno prihvaćenim načelima“ (Peršić u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 554, 555).

Upravo računovodstvo okoliša ima zadatak vrijednosno (cjenovno) iskazati svaku od naturalno iskazanih veličina, što omogućuje mjerljivost učinaka, trendove u ostvarenju ciljeva kako unutar korporacije, tako i u usporedbi s drugim sličnim proizvođačima. Norma 14043 „upućuje i na mogućnosti vrednovanja postignutih rezultata“ (Peršić u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 555). Norma 14043 naziva se još i standard procjene i interpretacije životnog vijeka (engl. *Life cycle assessment — Life cycle interpretation*) iz razloga što se po fazama procjene životnog ciklusa (LCA) prezentiraju analize i procjene svih učinaka koji su od utjecaja na pojedinu fazu ciklusa. Standardi su dizajnirani tako da se postavljanje ciljeva očuvanja okoliša može implementirati postupno, korak po korak, i putem njih kompanija može upravljati utjecajem koji njezini procesi i proizvodi imaju na kvalitetu okoliša.

Na normu 14000 nadograđuje se EMAS (EU Eco-Management and Audit Scheme), alat pomoću kojeg korporacije, ali i druge organizacije, razvijaju i unapređuju svoje ekološke performanse i izvještaje. EMAS je način kojim kompanije upravljaju svojim djelovanjem utjecaja na okoliš. Cilj EMAS je očuvanje prirodnih izvora, smanjenje negativnih emisija plinova u zrak, smanjenje ekoloških opasnosti i stvaranje sigurnih radnih mjesta. Europska komisija je prihvatila da Standard ISO 14001:2004 (Sustav upravljanja okolišem) bude polazište za implementaciju u EMAS koji onda postaje njegova nadogradnja, a u konačnici i njegov sastavni dio. Iako je polazište EMAS-a u ISO standardu 14001, on dodatno izvještava o uključenosti zaposlenih u politike očuvanja okoliša, sukladnosti sa zakonskim odredbama kao i o mišljenju neovisnog javnog revizora o pokazateljima ostvarenih unapređenja u području očuvanja okoliša

EMAS datira od 1995. godine. U početku je bio namijenjen samo određenim djelatnostima (EMAS I). Uredbom Europskog parlamenta EC 761/2001 iz 2001. godine primjena EMAS se proširuje na sve ekonomske subjekte, uključujući i uslužne djelatnosti u privatnom i javnom sektoru (EMAS II). EMAS se povezuje sa standardom ISO 14001 na način da ga uključuje u

svoje postupke. Tom uredbom se uspostavlja i EMAS logo koji imatelju omogućuje, svugdje u svijetu, prepoznatljivu ekološku reputaciju i kredibilitet. Godine 2009. EMAS se modificira po drugi put tako da je od 2010. godine u primjeni EMAS III, verzija koja je prilagođena širem krugu izvjestitelja. Izvjestiteljima EMAS (EMAS, 2013.) omogućuje sljedeće:

- performanse; izvještavanje o godišnjim ciljevima politika o okolišu i akcijama koje se poduzimaju da se ti ciljevi implementiraju i razvijaju
- kredibilitet; verifikacija izvještaja od nezavisne revizije garancija je da su informacije o provedenim akcijama vjerodostojne
- transparentnost; izvještaji o očuvanju okoliša su javni čime je omogućena usporedivost performansi izvjestitelja.

U prezentiranju EMAS-a navodi se 6 ključnih (engl. *core*) pokazatelja koje treba pratiti i mjeriti te o njima izvještavati, kako bi se pridonijelo očuvanju okoliša. Izvjestitelj može odlučiti da o jednom ili više pokazatelja ne izvještava ako smatra da oni nisu relevantni za njegov utjecaj na okoliš. Ako tako odluči, onda je dužan u izvještaju osigurati i opravdati svoje razloge o neizvještavanju po pojedinom temeljnom pokazatelju. Donja tablica prikazuje područja i utjecaje praćenja:

Tablica 10: Šest osnovnih pokazatelja očuvanja okoliša

KLJUČNA PODRUČJA OCJENE UTJECAJA NA OKOLIŠ	INPUTI / UTJECAJI
Energetska efikasnost	- ukupno direktno utrošena energija na godišnjoj razini, iskazana u MW/h ili GJ - ukupno utrošena obnovljiva energija: postotak energije proizvedene iz obnovljivih izvora u ukupnom godišnjem utrošku energije
Efikasnost materijala	- godišnji *input-output* tok materijala (bez energije za prijevoz i vode), izraženo u tonama
Voda	- ukupni godišnji utrošak vode, iskazano u m^3
Otpad	- ukupno generiran otpad na godišnjoj razini, u tonama - ukupno generiran opasni otpad na godišnjoj razini, u tonama ili kg
Bioraznolikost	- korištenje zemljišta, izraženo kroz m^2 izgrađenog prostora
Emisije	- ukupna godišnja emisija stakleničkih plinova, (uključiti barem emisije CO_2, CH_4, N_2O, HFCs, PFCs i SF_6) izraženo u tonama ekvivalenta CO_2 - ukupne godišnje emisije u zrak (uključiti barem emisije SO_2, NOx i PM), izraženo u kg ili tonama

Izvor: EMAS, 2013, str.13

Implementacija EMAS III unutar poslovnog sustava je dobrovoljna i kompanija koja se odlučila za primjenu ove norme treba zadovoljiti postupak implementacije EMAS-a kako bi se mogla certificirati kao ekološki odgovorna i to prezentirati vanjskim korisnicima kroz upotrebu loga EMAS. Kao i kod postupka certifikacije za ISO standarde, kompanija sama, prema procjeni svoga menadžmenta, a vezano za djelatnost i utjecaj na okoliš, određuje čimbenike kojima djeluje na okoliš, snagu i prioritete u rješavanju utjecaja tih čimbenika, kao politike i programe kojima će ostvariti ciljeve koje je utvrdila kao nužne za očuvanje okoliša.

Prema polazištima EMAS-a u njemu "mogu participirati sve organizacije koje djeluju u svim ekonomskim sektorima" te stoga koristi koje korporacija ima primjenjujući EMAS istovjetne su i za turističku destinaciju (odnosno DMC ili DMO kao nositelje upravljanja destinacijom) ako ga implementira kao proces upravljanja okolišem. Prihvaćanjem EMAS-a kao procesa upravljanja, turistička destinacija može ostvariti sljedeće koristi (EMAS 2013.):

- smanjenje troškova kroz bolje upravljanje izvorima; kod turističke destinacije to je naročito moguće postići korištenjem obnovljivih izvora energije
- smanjenje rizika; boljim upravljanjem okolišem smanjuju se rizici negativnog djelovanja na okoliš što je naročito značajno za turističku destinaciju koja jedino na očuvanom okolišu može bazirati strategiju svog razvoja
- sukladnost s procesima pridonosi boljem funkcioniranju i harmonizaciji djelovanja svih koji participiraju u ponudi destinacije uz istovremeno jačanje sigurnosti kao jednog od ključnih čimbenika razvoja destinacije
- regulatorne olakšice; lokalna uprava destinacije može odlučiti o pojedinim olakšicama koje imaju subjekti imaoci EMAS loga kako bi stimulirala daljnje napore pojedinih participanata destinacijske ponude u brizi za okoliš
- unapređenje odnosa među internim interesnim skupinama destinacije postiže se kroz jačanje moralnih stavova zaposlenika, unapređenje njihova znanja, naročito u području implementacije EMS-a
- unapređenje odnosa među eksternim interesnim skupinama destinacije moguće je postići kroz jačanje povjerenja, naročito turista, civilnih udruga, ali i stanovništva u okruženju destinacije

- konkurentska prednost; posjedovanje loga EMAS pridonosi povjerenju kupaca/turista u proizvode i usluge koje se nude u destinaciji. Logo EMAS koristan je alat koji se može upotrijebiti i za marketinške i komunikacijske svrhe.

Primjena norme EMAS III provodi se kroz više faza (EMAS, 2013.) kako prikazuje donja slika:

Tablica 11: Faze implementacije EMAS-a III

Kategorija izvještavanja	Elementi izvještavanja
ekološki pregled	- određivanje čimbenika kojima kompanija svojim djelovanjem (procesima i /ili proizvodima i uslugama) utječe na okoliš - određivanje metoda koje se upotrebljavaju za procjenu čimbenika - utvrđivanje relevantnog zakonskog i regulatornog okvira, kao i postojeće ekološke prakse i postupaka vezanih za specifičnu djelatnost kompanije
ekološke politike	- usvojene politike zaštite okoliša - sukladnost politika sa zakonskim i regulatornim okvirom
ekološki programi	- koje programe očuvanja okoliša izvjestitelj će razvijati, a vezano uz specifične ciljeve njegovog djelovanja; ekološki programi su alat operativnog upravljanja okolišem kroz planiranje i provedbu unapređenja
EMS	na temelju rezultata pregleda,uspostavlja se efektivan sustav upravljanja okolišem EMS u cilju ostvarenja politika i kontinuiranog poboljšanja performansi kroz: - određivanje odgovornosti - značenje postavljenih ciljeva - operativne procedure - obuka - nadzor - sustav komuniciranja
ekološka revizija	revizija sustava upravljanja zaštitom okoliša nadzire je li on u skladu s: - usvojenim politikama i programima kompanije - zakonskim propisima - drugim regulatornim okvirom
ekološki izvještaj	kompanija mora javno izvještavati o postignutim rezultatima u zaštiti okoliša: - razina postignuća u ostvarenju zacrtanih ciljeva - planirana postupanja koja će pridonijeti unapređenju očuvanja okoliša
logo EMAS	nadležno tijelo EMAS-a, na zahtjev kompanije, vrši registraciju, kojom se stječe pravo korištenja EMAS loga nakon što su odobreni: - ekološki pregled - EMS - revidirane procedure - ekološki izvještaj koji mora biti prihvaćen od strane certificiranih tijela za očuvanje okoliša

Izvor: Obrada autora temeljeno na EMAS, 2013., str.6, 16

Obuhvat EMAS-a širi je od norme ISO 14001 jer uzima u obzir i dodatne elemente koji trebaju pridonijeti kontinuiranom poboljšanju performansi izvjestitelja, a što prikazuje donja slika:

Slika 15: Odnos EMAS i ISO 14001
Izvor: EMAS, 2013., str. 15

Opredjeljenje za primjenu EMAS u poslovnom procesu pridonosi povećanju učinkovitosti kroz bolju kontrolu i uštede materijala, energije, vode, otpada itd. kao i kroz upravljanje rizikom od nečinjenja. Posjedovanje certifikata EMAS pojačava ugled kompanije kod poslovnih partnera i drugih interesnih skupina jer potvrđuje njezinu ekološku odgovornost i opredijeljenost.

3.2. Računovodstvene informacije za upravljanje životnim vijekom proizvoda

Računovodstvene informacije za upravljanje životnim vijekom proizvoda trebaju se odnositi na cjelokupan ponudbeni lanac te biti u skladu s ciljevima održivog razvoja i to iznad onog što traže zakonski propisi da bi se osigurala transparentnost i razumljivost sustava upravljanja održivim razvojem kompanije. Održivi razvoj predstavlja opredjeljenje, a ne prisilu i treba se provoditi u svim segmentima djelovanja kompanije. Treba se osigurati uključenost svih zaposlenika prema ciljevima zaštite okoliša, postizanja dobrih poslovnih rezultata i korektnih odnosa u kompaniji, ali i dobru suradnju s dobavljačima, zadovoljstvo kupaca, suživot s društvenim okruženjem. To znači da se u „osnovnu djelatnost uključuje briga o zaštiti okoliša, zdravlju ljudi i društvenim vrijednostima bez kompromisa s cijenom ili kvalitetom uz ispunjenje budućih tržišnih očekivanja na način koji jača trenutnu strategiju kompanije i pridonosi razvoju nove. To je nevidljivo jačanje kvalitete kroz snažno motiviranje

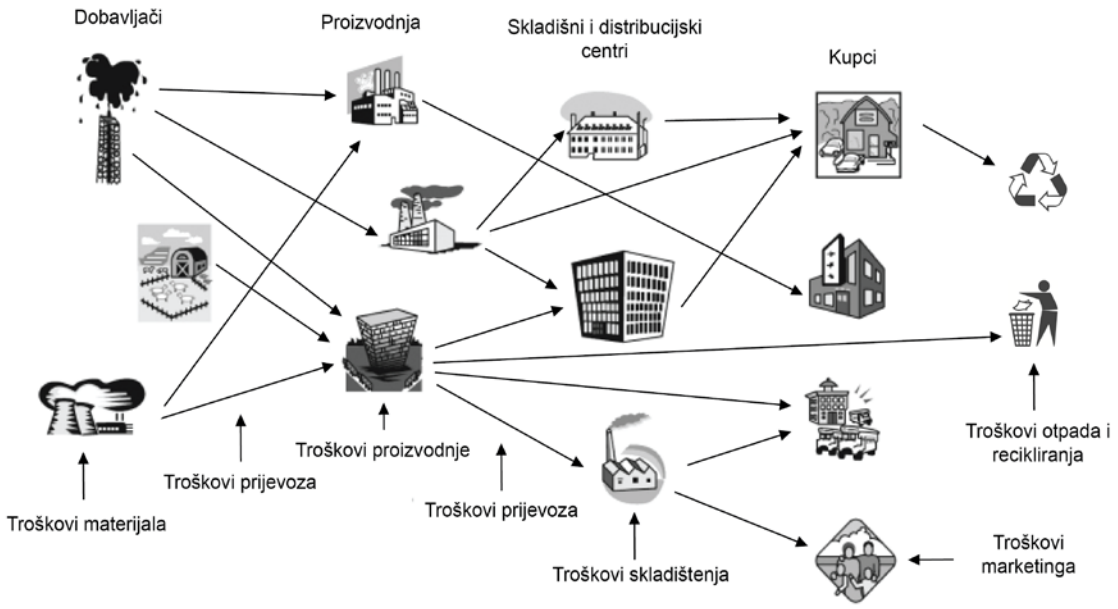
zaposlenika, stvaranje odanosti potrošača i povezivanje poslovnih partnera u opskrbni lanac“. (Laszlo & Zhexembayeva, 2011., str. 100)

Upravljati ponudbenim lancem znači voditi računa o jačanju svijesti kupaca i civilnih udruga kroz transparentno poslovanje i brendiranje ekološki prihvatljivih proizvoda za čiju proizvodnju se ne koristi dječji rad, ne ugrađuju po zdravlje štetni materijali i slično. S kupcima treba uspostaviti kontakt koristeći razne metode komunikacije, edukaciju (od radionica i skupova do medijskog oglašavanja) kako bi se pratilo i povećalo zadovoljstvo, kupaca i da im se pomogne da što učinkovitije koristite proizvod i da ga na kraju upotrebe zbrinu na ekološki najprihvatljiviji način. Mogućnost recikliranja proizvoda na kraju njegova životnog vijeka sve je češći zahtjev ekološki osviještenih kupaca i utječe na povećanje vrijednosti koju proizvod ima za kupca. Umrežavanje životnog vijeka proizvoda traži stalnu interakciju kompanije i njezinih interesnih skupina na način da se surađuje, dogovara, zajednički definiraju putovi koji vode k postizanju strateških ciljeva kompanije.

3.2.1. Sagledavanje životnog vijeka kroz ponudbeni lanac vrijednosti

U globalizacijskim uvjetima profit se stvara i kumulira kroz ukupan ponudbeni lanac tj. kroz odnose s dobavljačima na početku lanca, kroz kvalitetu proizvoda koja se formira u središtu lanca te kroz prodajni lanac koji završava s kupcem na kraju opskrbnog lanca. To znači da nije dovoljno izolirano sagledavanje gotovog proizvoda, već njegove ukupne pozicije u lancu vrijednosti.

Da bi se moglo upravljati lancem vrijednosti, menadžment kompanije treba osigurati relevantne računovodstvene i neračunovodstvene informacije u cilju upravljanja cijelim lancem na održivim polazištima, što uključuje uzročno-posljedične veze svake karike opskrbnog lanca vrijednosti koji je čvrst onoliko koliko je čvrsta najslabija karika.



Slika 16: Utjecajni činitelji opskrbnog lanca vrijednosti u životnom vijeku proizvoda
Izvor: Obrada autora temeljeno na Smichi-Levi et al, 2004., str .2

Cilj kompanije je usmjeriti i osnažiti svoje dobavljače na strani *inputa* uz istovremeno jačanje zadovoljstva kupaca na strani *outputa*. Lokalna zajednica svojom strategijom razvoja djeluje na kompaniju, a kompanija svoje strateške ciljeve mora prilagođavati lokalnoj zajednici uz istovremeno učestvovanje u kreiranju strategije lokalne zajednice. Postizanje razmjene informacija između kompanije i njezinih interesnih skupina pretpostavka je ostvarenja načela održivog razvoja u svim segmentima lanca vrijednosti.

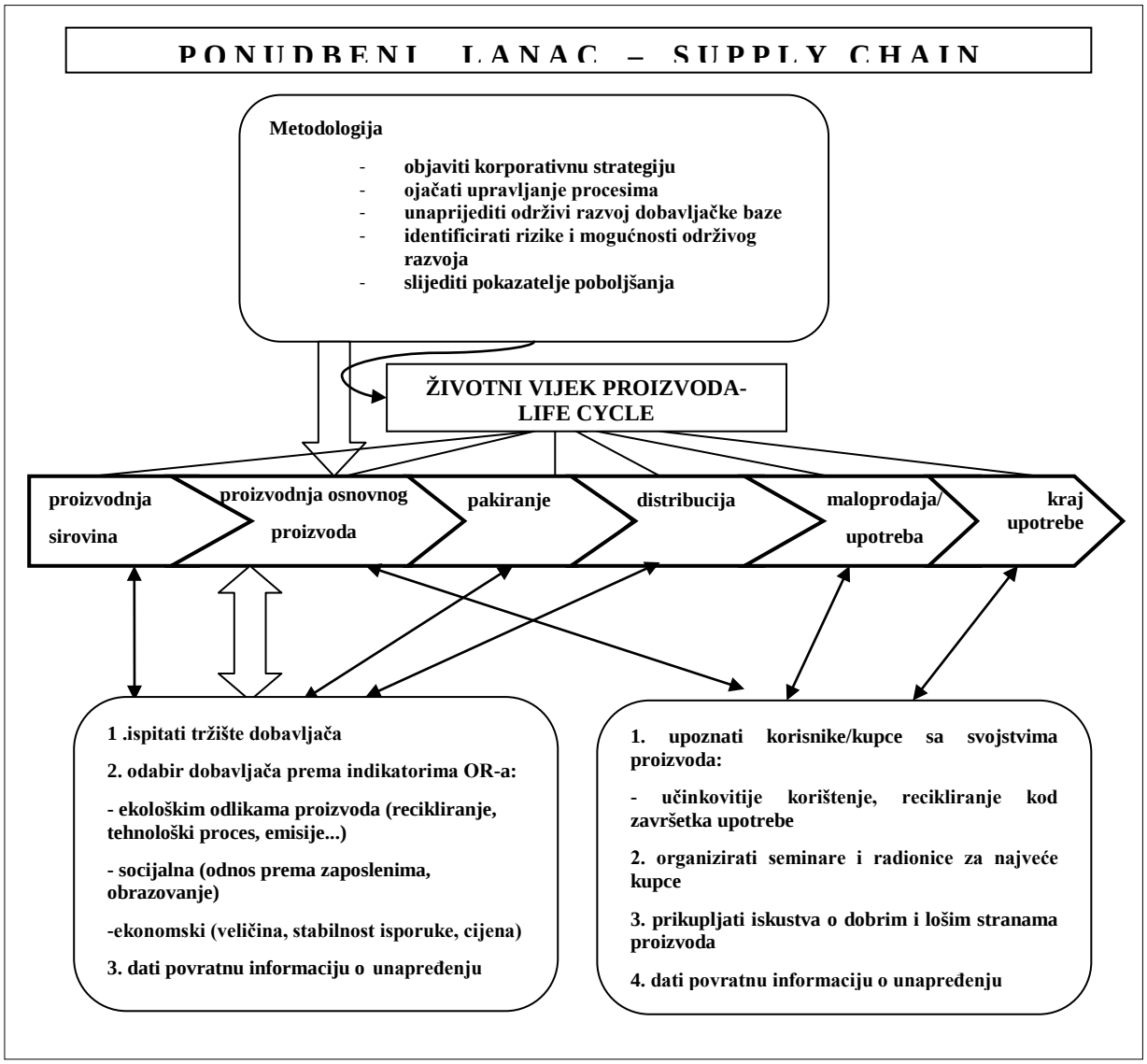
Informacije za operativno upravljanje kompanijom moraju proizići iz dobro osmišljene "održive i zelene" strategije razrađene kroz strateške ciljeve. Operativno upravljanje proizlazi iz tih ciljeva kroz operacionalizaciju u kratkom roku i alat su za brzo reagiranje prema signalima s tržišta. Globalizirano tržište podložno je povećanim poslovnim rizicima što znači da jednom utvrđene strateške ciljeve treba stalno preispitivati i korigirati sukladno zahtjevima kupaca temeljem signala s tržišta. Strategija je fleksibilna što znači da mora biti podložna promjenama koje izazivaju čimbenici iz okruženja, a utječu na faze životnog vijeka proizvoda. U tržišnom sustavu se tako ekonomski nedostaci reflektiraju kroz tržišne cijene, a ekološki i društveni kroz dugoročnu poziciju prihvaćenosti proizvoda kompanije od kupaca i zaposlenika.

Kako se na gornjoj slici može vidjeti u cilju „sniženja troškova i unapređenja razine usluga, efikasnost strategije ponudbenog lanca mora se temeljiti na interakciji različitih razina

opskrbnog lanca“, a koja se provodi kroz više procesa (Smichi-Levi et al, 2004., str. 17) na koje korporacija može utjecati različitim intenzitetom:

- planiranje umrežavanja (najznačajnija karika opskrbnog lanca koja utječe na sve ostale karike, a polazi od pristupa koga sve umrežiti, kako iskoristiti umrežavanje za rast tržišnog udjela, za pravovremeni plasman novih proizvoda, za implementaciju novih tehnologija, za snižavanje troškova…)
- kontrola zaliha (potražnja kupaca često je promjenjiva te, vodeći računa o toj činjenici, treba utvrditi kako ustrojiti dotok informacija o tržišnoj potražnji da se ne stvaraju previsoke i nekurentne zalihe, kako reducirati troškove zaliha da se ne ugrozi proizvodni proces, da se smanje rizici kašnjenja isporuke na strani *inputa i outputa*…)
- ugovori s ponuđačima (tradicionalni pristup kojim se postiže vlastiti profit u odnosu s dobavljačima više nije dostatan, stoga uz cijenu, rabate, rokove isporuke i plaćanja treba sagledavati i razinu održivosti dobavljača te u zajedničkoj suradnji jačati istovremeno i dobavljače…)
- strategija distribucije (utječe na snižavanje poslovnih troškova, naročito zaliha te na dostupnost proizvoda na tržištu i obuhvat informacija o tržišnom položaju pa je stoga važno utvrditi kako distribuirati robu: preko posrednika ili direktno, kojim sve kanalima distribucije i kojim prijevoznim sredstvima, kako izborom distribucije upravljati zalihama materijala i gotovih proizvoda, kako i s kim uspostaviti odnos B2B…)
- strategija partnerstva (globalni uvjeti privređivanja traže partnerske odnose, koje vrste partnerstva razvijati i na kojoj razini: globalne-lokalne; u kojoj mjeri integrirati partnere u vlastite poslovne procese da se postigne veći tržišni udjel, a ne ugrozi poslovanje…)
- strategija *outsourcinga* i nabave (stalno treba propitivati što treba biti dio vlastitog proizvodnog procesa, a što kupovati od drugih; kako utvrditi realnu granicu između *core businessa* i pratećih procesa i koliko dizajn proizvoda utječe na tu odluku, koliki je rizik *outsourcinga* i kako ga mjeriti u odnosu na troškove…)
- dizajn proizvoda (dizajn proizvoda može značajno utjecati na njegovu cijenu, na visinu zaliha ulaznih i gotovih proizvoda, na troškove prijevoza; kada proizvod treba redizajnirati i koji su prihvatljivi troškovi za to…)

- vrijednost za kupca (vrijednost za kupca mora osigurati kupcu određenu kvalitetu i zadovoljstvo po prihvatljivoj cijeni; kako odrediti vrijednost za kupca u različitim industrijama i u složenim proizvodima – npr. automobil; koliko na vrijednost utječu nematerijalni čimbenici – npr. brend, kako mjeriti vrijednost na različitim tržištima…)
- informacijska tehnologija (koji podaci će se transferirati i analizirati, a koji se mogu ignorirati bez opasnosti ugrožavanja relevantnosti informacija, koje podatke razmjenjivati i na koji način s ostalim sudionicima lanca…)



Slika 17: Umrežavanje proizvoda tijekom njegova životnog vijeka u ponudbeni lanac

Izvor: Prijedlog autora temeljen na polazištima Gangneux, (2011.), str. 14

Kako bi bilo moguće upravljati životnim vijekom proizvoda na kvalitetan i sveobuhvatan način, potrebno je proširiti kontrolu i utjecaj nad cijelim ponudbenim lancem (engl. *supply*

chain) na način da postizanje zacrtanih ciljeva nije limitirano samo na operacije kompanije nego se širi i na njezine interesne skupine kako to prikazuje gornja slika.

S dobavljačima treba uspostaviti kontakt, upoznati se s njihovim proizvodnim procesima, ekološkim komponentama njihovih proizvoda i procesa, radnim uvjetima, financijskom snagom, imidžom koji imaju na tržištu i sl. te im na temelju toga postaviti jasne zahtjeve kojima moraju udovoljavati da bi ušli u ponudbeni lanac kompanije. Odnos s dobavljačima mora biti kontinuiran kroz praćenje njihovih postignuća u svim komponentama održivog razvoja, pomaganjem u uvođenju inovacija u cilju boljih rezultata te davanjem povratnih informacija o rezultatima i spoznajama koje su prikupljene na temelju traženih postupanja. Kompanija ne može biti uspješna u upravljanju održivim razvojem ako ne sagledava realno interes svake interesne skupine u tom lancu, što upućuje na to da se društveno odgovorno ponašanje sagledava kroz dva međusobno povezana aspekta (Yadong, 2007., str. xi): *eksterni*, odnos s dobavljačima i predanost lokalnoj zajednici (koju čuva i unapređuje aktivnim angažmanom) i *interni*, odnosi sa zaposlenicima i sindikatima (odgovornost i transparentnost izvještavanja o postignućima u održivom razvoju).

Tablica 12: Informacijski zahtjevi korporativnog menadžmenta

Informacije iz eksternih izvora	Informacije iz internih izvora
- dobavljači: koji su potencijalni dobavljači za sve *inpute* (proizvode i usluge), na kojim tržištima i pod kakvim uvjetima se od njih mogu nabaviti *inputi*, koliko su oni društveno odgovorni i koliko njihove održivosti može biti ugrađeno u vlastiti proizvod - kupci na pojedinom ciljnom tržištu: poznavanje zahtjeva kupaca, njihova zadovoljstva proizvodom kroz cijenu, kvalitetu, dizajn, održavanje, povjerenje u brend, načinom zbrinjavanja proizvoda po završetku upotrebe - konkurencija: kako bi se dobila realna slika vlastite snage i slabosti, menadžment mora	- jasna misija i vizija te put realizacije vizije kroz strateške ciljeve; ciljevi trebaju biti jasni, javni i mjerljivi, kako na razini korporacije tako i na nižim razinama (poslovni segmenti, SBU); pokazatelji (KPIs) kojima se mjeri ostvarenje moraju biti definirani i konzistentni - jasna organizacijska struktura kroz definirane odgovornosti i alokaciju sredstava - pregled troškova svih poslovnih procesa, preispitivanje procesa u cilju racionalizacije, porasta kvalitete i profitabilnosti - odnosi sa zaposlenima: obrazovanje, zadovoljstvo, plaće, ravnopravnost, udjel

raditi *benchmarking* s postojećom konkurencijom na tržištu, ali i ciljanom konkurencijom u budućnosti - odnos sa zajednicom, kakav utjecaj ima kompanija na svoje okruženje, kakva je njezina reputacija kao društveno odgovornog subjekta koji poštuje okoliš i lokalnu zajednicu	domaćeg i stranog menadžmenta

Izvor: Prijedlog autora temeljem Yadong, (2007.) i Smichi-Levi et al, (2004.)

Informacijski zahtjevi korporativnog menadžmenta zadiru u svaku kariku opskrbnog lanca, a informacije se formiraju iz eksternih i internih izvora.

Kroz mjerenje učinaka evidentiraju se i poboljšanja o kojima treba povratno obavijestiti dobavljače kako bi ih se poticalo na nova istraživanja i razvoj, ali i upozorilo na uočene slabosti. Stalno se treba voditi činjenicom da snažan dobavljač koji se brine o svom održivom razvoju, jača i kompaniju koja za svoju proizvodnju koristi njegove proizvode/usluge u svim fazama životnog ciklusa proizvoda (sirovine, proizvodnja, pakiranje, distribucija).

Temeljni ciljevi održivog razvoja najjasnije se definiraju kroz osnovnu proizvodnu jedinicu: proizvod ili uslugu. Kako je održivi razvoj proces tako i proizvod treba pratiti u kretanju kroz cijeli njegov životni vijek (engl. *life cycle)* i upravljati svakom fazom životnog vijeka. Održivi razvoj je strateško opredjeljenje kompanije jer je to proces koji traje dugoročno i na kojem treba kontinuirano raditi i djelovati.

3.2.2. Računovodstvene informacije za upravljanje životnim vijekom proizvoda

Suvremene mogućnosti globaliziranog tržišta osiguravaju uvjete za brz prijenos znanja, rada i kapitala, distribuciju i prodaju raznovrsnih proizvoda. Dinamika tržišta zahtijeva stalan razvoj i inovativnost ponude kako bi se zadržao tržišni udjel i ostvarili ciljevi kompanije.

Ocjena tržišne pozicije kompanije nalaže da se osiguraju relevantne informacije kroz primjenu metodološke osnovice koja osigurava analizu životnog vijeka proizvoda, a kojoj treba pristupiti s dva temeljna stanovišta i to s pozicije PROIZVOĐAČA i s pozicije KUPCA, koje na dugi rok treba uskladiti (odlike dobre strategije).

PROIZVOĐAČ ima u suvremenim uvjetima obvezu sustavnog snižavanja troškova kroz odabir različite kvalitete *inputa*, obrazovanja zaposlenika, kanala distribucije, marketinga i sl. Posebno je značajna faza razvoja proizvoda u kojoj proizvođač može značajno utjecati na

optimiziranje dizajna proizvoda kroz odabir najpovoljnijih mogućnosti, koje će biti tržišno, ekološki i društveno najbolje prihvaćene.

Pristup KUPCA je u sagledavanju cijene proizvoda (vrijednosni izraz kvalitete) koju zahtijeva, trajanje uporabnog vijeka proizvoda, garantnog roka za otklanjanje nedostataka, cijene zamjenskih dijelova (realna) i postojanje servisa (naročito kod dugotrajne materijalne imovine). Kupac je danas u mogućnosti izražavati svoje zahtjeve u odnosu na pojedine proizvode jer je ponuda veća od potražnje pa će se zbog nezadovoljstva proizvodom jednog proizvođača okrenuti konkurenciji.

Kreiranje novih proizvoda uvjetuje rast troškova istraživanja i razvoja, marketinga, obuke zaposlenika, distribucije i drugih. Navedeno postavlja pred računovodstvo novi pristup praćenja troškova kroz sve faze životnog vijeka proizvoda (engl. *life-cycle costing – LCC*). Primjena LCC metode je najveća kod ulaganja u materijalnu imovinu gdje se upotrebljava za procjenu investicijskih mogućnosti s ciljem procjene budućih novčanih tokova koje će generirati ulaganje. Jedan od pristupa je i „analiza budućih novčanih tokova utemeljena na identifikaciji i razmjeni ustupaka“ (Günther, 2012.).

LCC je metoda obračuna troškova životnog ciklusa koja obuhvaća „obračun troškova životnog vijeka proizvoda, odnosno metodološke osnovice temeljem koje se sagledavaju troškovi dizajniranja, uvođenja na tržište, rasta, zrelosti, pada i odlaska s tržišta, znači budući troškovi čitavog ciklusa, koji se diskontiraju na dan obračuna“ (Peršić u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 468). LCC sagledava troškove koji nastaju tijekom životnog vijeka proizvoda, a javljaju se „jednokratno ili se ponavljaju kroz ukupni životni vijek, određenu fazu života proizvoda, usluge, strukture ili sustava (troškovi nabave, proizvodnje, operativni troškovi, troškovi održavanja, nadogradnje, osoblja) kao i rezidualnu vrijednost na kraju njegova korisnog vijeka trajanja“ (Business Dictionary).

Istraživanja dokazuju da je racionalizacija troškova relativno skromna u fazi nabavke ili izrade proizvoda (samo manji dio ukupnih troškova koji se javljaju kroz cijeli životni vijek proizvoda), dok se „70% troškova utvrđuje već u fazi koncipiranja proizvoda, u fazi definiranja i razvoja proizvoda determinira se daljnjih 25% troškova, dok se na svega 5% troškova može utjecati u fazi proizvodnje“ (Janković u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str. 524). Temeljem ovakvih odnosa nastanka troškova u pojedinoj fazi života proizvoda, jasno je da menadžment, prije nego donese odluku o razvoju novog proizvoda mora sagledati troškove kroz sve procese razvoja, proizvodnje i plasmana proizvoda. Postupci utvrđivanja troškova životnog vijeka proizvoda mogu se razdvojiti u nekoliko koraka:

Tablica 13: Postupak utvrđivanja troškova po LCC metodi

Korak	Aktivnost	Opis aktivnosti
1.	jasno postavljanje cilja	što hoćemo: kakav proizvod izraditi, kome ga plasirati, tko su ciljni kupci i ciljna tržišta, koja je konkurentna prodajna – ciljna cijena
2.	identifikacija mogućih rješenja	na temelju definiranih ciljeva identificira se više mogućnosti koje mogu udovoljiti traženim zahtjevima te se svaka od njih dalje istražuje
3.	prikupljanje potrebnih informacija	prikupljaju se relevantne informacije za svaku mogućnost: vrste materijala, trajanje životnog vijeka proizvoda, diskontna stopa radi izračuna budućih novčanih tokova…
4.	razrada strukture troškova	procjenjuju se svi troškovi koji se mogu javiti od nulte do posljednje godine korištenja (troškovno stablo)
5.	određivanje ciljnih troškova	definiraju se prihvatljivi – ciljni troškovi za svaku fazu životnog vijeka proizvoda
6	rezultati analize	nakon što su za svaku mogućnost utvrđeni novčani tokovi (priljeva i odljeva) pristupa se diskontiranju istih na datum stjecanja
7.	odabir najpovoljnije mogućnosti	razmatraju se sve identificirane mogućnosti i njihovi diskontirani novčani tokovi te se, u pravilu, odabire ona koja ima najniže diskontirane troškove životnog vijeka.

Izvor: Prijedlog autora prema Günther (2012.) i Barringer (2003.)

Za metodu LCC ključno je definirati cilj koji jasno ističe osnove funkcije kojima proizvod treba udovoljiti. Definirani cilj mora biti isti za sve mogućnosti koje se ispituju. Za svaku fazu životnog ciklusa definiraju se prihvatljivi, ciljni troškovi. Günther, (2012.) predlaže da se troškovi životnog vijeka proizvoda sagledavaju na način da se za svaku fazu izrađuju mape kako bi se bolje sagledala struktura i visina troškova, kao i obuhvat troškova po pojedinim fazama. Mapiranjem se sagledava međusobna povezanost čimbenika unutar faze i među fazama uz uvažavanje internih mogućnosti i eksternih, tržišnih čimbenika koji utječu na definiranje cilja i visinu ciljnih troškova.

Postupak utvrđivanja troškova životnog vijeka proizvoda kompleksan je zadatak koji traži harmonizaciju ustupaka raznih razina interesa u kompaniji (Chakravorti, 2010., str. 9):

- projektni menadžment koji želi minimizirati trošak kapitala kao jedini kriterij
- menadžment održavanja koji želi minimizirati sate popravka kao jedini kriterij
- proizvodni menadžment koji želi maksimizirati sate korištenja proizvoda kao jedini kriterij
- menadžment za sigurnost i zaštitu koji želi anulirati pogreške kao jedini kriterij
- računovodstveni menadžment koji želi maksimizirati neto sadašnju vrijednost projekta kao jedini kriterij

- vlasnici koji žele rast vrijednosti dionica kao jedini kriterij.

Pojmovi „troškovi životnog vijeka“ proizvoda (engl. *life cycle costs)* i „obračun životnog vijeka proizvoda“ (engl. *life cycle costing*) nisu istoznačni pa se obračun troškova životnog vijeka proizvoda (engl. *life cycle costing*) definira kao metodologija izračuna ukupnih troškova (LCC) kroz životni vijek proizvoda/imovine, odnosno „obračun troškova životnog vijeka proizvoda je metoda ekonomske analize za sve troškove vezane uz izgradnju, korištenje i održavanje proizvoda u određenom vremenskom razdoblju“ (Harvard, 2013., str. LCC). Uz pojam LCC vezan je pojam analize životnog vijeka proizvoda (Life Cycle Costs Analysis – LCCA). „Glavni cilj LCCA je odabir troškovno najefikasnijeg pristupa nizu mogućnosti kako bi se postigao dugoročno najniži trošak za vlasnika“ (Barringer, 2003., str. 2/10)

Neophodno je razraditi više opcija životnog vijeka proizvoda tako da se u svakoj od njih predviđaju neki drugačiji postupci izrade, drugačiji materijali, kapacitet i sl. Za svaku opciju izrađuje se novčani tok po svakoj procijenjenoj godini životnog vijeka. Nakon što su se procijenili svi troškovi po svim fazama i svim očekivanim godinama životnog vijeka proizvoda, pristupa se izradi novčanog toka kako bi se moglo provesti diskontiranje. Kako se budući troškovi kroz cijeli očekivani vijek proizvoda iskazuju u sadašnjim novčanim jedinicama, buduće novčane tokove, za svaku godinu, treba svesti na sadašnju vrijednost uvažavajući visinu kamatnih stopa na tržištu, stopu inflacije i druga kretanja koja utječu na utvrđivanje diskontne stope. Diskontiranjem novčanih tokova, budući priljevi i odljevi novca svode se na sadašnju, nultu vrijednost:

$$A = P \times (1+i)^n$$

odnosno ako se diskontira sadašnja vrijednost novca

$$P = A/ (1+i)^n$$

gdje je:

A iznos troškova ulaganja u budućnosti

P iznos koji se ulaže, investira

i diskontna stopa

^{n} godine životnog vijeka

Rezultati LCC metode determinirani su za svaku opciju kvalitetom procjene obuhvata i visine troškova životnog vijeka i vremenskom preferencijom novca koja se iskazuje kroz izbor diskontne stope.

Metoda LCC primjenjuje se kad se razmišlja o razvoju novog proizvoda, razvoju novog projekta isto kao i u slučaju nabavke dugotrajne materijalne imovine kupnjom ili izgradnjom. Metoda LCC ima prednosti u tome što je njezina primjena dosta široka te je naročito prihvatljiva za korporacije koje djeluju na različitim tržištima. Njezina snaga je u tome što inicira snažno planiranje i kroz to sagledavanje budućih rizika te pravovremena reagiranja na uočene slabosti koje se mogu očekivati u pojedinoj fazi životnog vijeka proizvoda. Korištenjem LCC metode uočavaju se različiti problemi koji bi se mogli javiti tijekom životnog vijeka proizvoda, definiraju se mogućnosti te se ustupcima nalaze rješenja. Pristup je dugoročan, strategijski, s naglaskom na jačanje konkurentnosti, tako da se pred računovodstvo postavlja zahtjev kreiranja relevantnih informacija o troškovima svake faze životnog vijeka na dugačak rok. Uspješnost odabira najefikasnije analize rezultat je harmonizacije interesa raznih organizacijskih jedinica unutar poduzeća (projektanata i dizajnera proizvoda, proizvodnje, računovodstva, vlasnika). Učinkovit pristup LCC–u je kroz integraciju raznih interesa u procesu dizajniranja jer se u toj fazi najviše može utjecati na visinu troškova. Slabe strane metode su u tome što je teško odrediti obuhvat i realnost prosudbe troškova u svakoj pojedinoj fazi životnog vijeka. Oni su ovisni o sposobnostima procjenitelja te može doći i do značajnijih odstupanja. S druge strane, procjena diskontne stope za diskontiranje novčanih tokova izravno utječe na rezultat, odnosno izračun visine troškova za cijeli životni period te odabir mogućnosti i donošenje odluke.

3.2.3. Upravljanje troškovima kvalitete okoliša

Za turističku destinaciju od posebnog je značenja osigurati kvalitetu okoliša jer čist okoliš je jedan od ključnih čimbenika destinacijske ponude. U svim fazama ponudbenog lanca turističkog proizvoda naglasak se stavlja na osiguranje tražene razine kvalitete, sukladno očekivanjima posjetitelja. Dugoročna poslovna uspješnost postiže se jedino ako je poslovna strategija ujedno i zelena strategija. „*Zelene strategije* ili strategije zaštite okoliša spadaju u nezaobilazno područje odlučivanja destinacijskoga menadžmenta, koji želi slijediti načela održivog razvoja i prihvatiti odgovorno ponašanje prema okolišu u cilju osiguranja visoke razine kvalitete turističkog proizvoda turističke destinacije u svim fazama njegova životnog vijeka” (Peršić u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 317). Osnovni principi na kojima bi se trebala razvijati zelena strategija su (Olson, 2008., str. 12):

- razviti kulturu zajedničkog promišljanja i djelovanja
- razviti pojednostavljen sustav odlučivanja i transformacije inicijativa koje omogućuju unapređenja u očuvanju kvalitete okoliša

- postići efikasnost troškova iskazanih vrijednosno.

Upravljanje kvalitetom reflektira se kroz sve faze životnog vijeka proizvoda i opskrbnog lanca pa je potrebno postići usklađenost očekivane kvalitete i cijene u realnom vremenu uz naglasak da izolirano promatranje (samo kvaliteta, samo cijena) neće polučiti uspjeh, već i jedna i druga determinanta moraju biti usklađene u vremenu s potrebama i percepcijom kupaca. Stoga je upravljanje rizikom kvalitete (nekvalitete) izuzetno važno i mora se provoditi kroz neprestano ispitivanje i racionalizaciju svih procesa unutar kompanije, ali i eksterno kroz sve faze ponudbenog lanca kako bi se osigurao željeni položaj na tržištu. Upravljanje procesom kvalitete je polazište za primjenu instrumenata strategijskog računovodstva čiji je zadatak pratiti sukladnost kvalitete sa zahtjevima tržišta i tako doprinositi unapređenju kvalitete proizvoda, ugledu kompanije i dugoročno održivom razvoju.

Navedeno mora biti strateško opredjeljenje top menadžmenta, a ostvaruje se kroz usklađenost djelovanja različitih područja koja moraju imati polazište u fokusiranosti na kupca i njegove zahtjeve. Slijedi usklađivanje procesa sa zahtjevima kupaca na način da se te veze stalno propituju, analiziraju i unapređuju. Inovativan pristup mogu razvijati samo kvalitetni kadrovi pa se naglasak stavlja na kontinuirano obrazovanje zaposlenika. Također je potrebna promjena i prilagodba organizacijske strukture za praćenje poboljšanja te uvažavanje mišljenja zaposlenih, koordinacija timova koji su odgovorni za razvoj kvalitete. Iako je osnovni cilj zelene strategije postizanje što višeg profita na dugačak rok, ostvarenje tog cilja postiže se definiranjem jasnih i razumljivih ciljeva temeljenih na unapređenju ljudskog i prirodnog kapitala.

Troškovi kvalitete okoliša (eko-troškovi) su svi „oni troškovi koji nastaju s ciljem smanjenja onečišćenja okoliša i smanjenja otpadnih materijala u našem okruženju na razinu koja je u skladu s prihvatnim kapacitetom Planeta“ (TuDelft, 2014., str. eco.costs). Kako bi se upravljalo ekotroškovima, važno je da oni budu vrijednosno iskazani, ne samo u ukupnom iznosu nego i pojedinačno po strukturi svog utjecaja na okoliš (npr. koliko novčanih jedinica košta jedna tona CO2 koji se ispusti u okoliš ili jedan kg teških metala i sl.). Na taj način troškovi kvalitete okoliša postaju vrijednosni izraz za količinu opterećenja okoliša onečišćenjem, a s ciljem prevencije tog onečišćenja.

Svako odstupanje u kvaliteti od percepcije koju o njoj ima kupac/posjetitelj nosi u sebi visoki rizik gubitka kupca, ugleda kompanije/destinacije, a time i tržišnog položaja. Proces utvrđivanja ciljne kvalitete je dosta složen. Ciljna kvaliteta ovisi o internim i eksternim

čimbenicima. Značajnu ulogu pri tome ima sama percepcija kupca za očekivanu kvalitetu koja je nematerijalni čimbenik teško unaprijed odrediv. Bolja, viša kvaliteta uvijek ne znači i ciljna kvaliteta te može uzrokovati neopravdan rast troškova kvalitete. Troškovi kvalitete mogu se klasificirati prema odgovornosti za njihov nastanak, kao i prema mjestu nastanka. Ukupni troškovi kvalitete (engl. *Total Quality Costs* – TQC) mogu se javiti prije ili nakon poslovnog procesa, kao i troškovi kvalitete okoliša kojima se osigurava sprečavanje negativnih utjecaja na okoliš iznad razine koju priroda ne može apsorbirati bez štetnih posljedica. U oba slučaja najvažniji su troškovi prevencije koji nastaju s ciljem otklanjanja mogućih neusklađenosti u odnosu na definirane zahtjeve. Dijelom troškova prevencije smatraju se i troškovi ispitivanja koji nastaju radi ocjene sukladnosti s definiranim zahtjevima i standardima. Negativni troškovi su troškovi odstupanja, a oni su posljedica neudovoljavanja zahtjevima kvalitete i stoga predstavljaju troškove nekvalitete. Ulaganjem u poboljšanje kvalitete, smatraju se troškovi nekvalitete. Troškovi nekvalitete okoliša uzrokuju dugoročne negativne posljedice na zdravlje ljudi, na floru i faunu, a time i na smanjenje profitabilnosti zajednice.

Troškovi prevencije i troškovi ispitivanja smatraju se *pozitivnim troškovima kvalitete (*engl. *Costs of Quality* – COQ) i snižavaju troškove za kvalitetu. Troškovi grešaka/neusklađenosti smatraju se *troškovima nekvalitete (*engl. *Cost of poor quality* – COPQ) i oni moraju biti predmetom posebnog nadzora menadžmenta u svim fazama životnog ciklusa proizvoda, usluge, procesa programa, projekta ili sustava.

Klasifikacija troškova kvalitete prikazuje se u sljedećoj tablici:

Tablica 14: Klasifikacija troškova kvalitete

Troškovi kvalitete prema odgovornosti		**Troškovi kvalitete prema mjestu nastanka**	
Trošak	Opis	Trošak	Opis
Kvaliteta proizvoda	Prilikom kreiranja proizvoda trebaju se uskladiti konstruktivne mogućnosti s očekivanjima kupaca. Neuspjeh ove faze uzrokuje visoke troškove jer ako očekivana kvaliteta nije ugrađena u proizvod, više se ne može popraviti propust osim izradom nove verzije proizvoda	Troškovi prevencije	Troškovi prevencije potrebni su da se izbjegnu buduće pogreške u fazi upotrebe. Obuhvaćaju razvoj, proizvodnju, obrazovanje, zaposlenika, testiranje svojstava proizvoda, kontrolu dobavljača...
Kvaliteta usklađenosti	Odgovornost je na logističkim službama kroz sve faze opskrbnog lanca (od nabave kvalitetnih *inputa* do kvalitetne distribucije, marketinga...)	Troškovi procjene	Troškovi nadzora su nužni kako na tržište ne bi izišao neispravan proizvod (testiranje ispravnosti uređaja i opreme, testiranje kvalitete *inputa*, gotovog proizvoda, troškovi analize procesa...)
		Interni troškovi nekvalitete	Troškovi koji nastaju kad se testiranjem utvrdi nekvaliteta, a prije nego što je proizvod izišao na tržište (troškovi zamjene nekvalitetne komponente, ponovnog testiranja nakon zamjene, otpada neispravnih sastojaka). To može biti i izgubljena dobit ako se kao niže kvalitetni proizvodi moraju prodavati ispod cijene
		Eksterni troškovi nekvalitete	To su oni troškovi nekvalitete koji nastaju nakon što je proizvod već prodan kupcu (troškovi popravka u jamstvenom roku, troškovi tužbi, kazni, gubitak povjerenja kupaca). To mogu biti i troškovi povlačenja proizvoda s tržišta
Troškovi kvalitete okoliša prema odgovornosti		**Troškovi kvalitete okoliša prema mjestu nastanka**	
Kvaliteta okoliša	Odgovornost je na destinacijskom menadžmentu koji mora uskladiti zahtjeve kupaca/posjetitelja i lokalne zajednice s potrebama svih čimbenika destinacije kako očuvanje okoliša ne bi postalo samo sebi svrha i kočnica daljnjeg razvoja	Troškovi pogreške	To su troškovi koji mogu nastati uslijed nedovoljne pažnje te uzrokovati značajne dugoročne štete na flori i fauni područja (npr. Meksički zaljev). Troškovi pogreške rezultiraju troškovima nekvalitete.
		Troškovi prevencije	To su troškovi čiji je cilj spriječiti troškove pogreške. Obuhvaćaju troškove nadzora, izobrazbe zaposlenika…
		Troškovi procjene	Cilj ovih troškova je sagledati relevantne čimbenike na okoliš te sagledati rizike koji proizlaze iz tih čimbenika. To su troškovi sukladnosti s propisima, nadzora, analiza.

Izvor: Obrada autora prema Bragg, S.(2012.), str. 295, Ribeiro et al (ND),; TuDelft (2014), str. eco.costs

Pred računovodstvom je, stoga, odgovaran zadatak osiguranja informacija za praćenje, analizu i upravljanje ovim troškovima kako bi se moglo dugoročno utjecati na tržišni položaj, a

tekuće na poslovni rezultat. Osiguranjem informacija o troškovima nekvalitete pravovremeno se mogu poduzeti potrebne mjere za smanjivanje i prevenciju rizika. Postoji velik broj metoda (statističke kao istraživanje uzorka, prihvaćanje u zorka, ispitivanje hipoteze, dizajn eksperimenta…) i alata (dijagram uzroka i učinaka, ček lista, kontrolni grafikon, histogram, dijagram raspršenja…) koji se mogu primijeniti u procjeni troškova nekvalitete, a ovisno o spremnosti menadžmenta da potencijalni % rizika prihvati.

Ulaganjem u bolju kvalitetu nastaju troškovi za kvalitetu koji dugoročno utječu na trend pada troškova kvalitete kao i ukupnih troškova poslovanja, ali i koji pridonose većim prihodima kroz bolji imidž proizvoda i kompanije na tržištu. Dosta veliki problem za računovodstvo je utvrditi egzaktne pokazatelje za mjerenje troškova kvalitete. Kako tradicionalno računovodstvo ne može udovoljiti tim zahtjevima, potrebno je u okviru strategijskog računovodstva osigurati pretpostavke kako bi se dobile informacije o rezultatu mjera TQM-a, a kroz traženje uzroka troškova (gdje i zašto nastaju). Za svaki uzrok treba utvrditi način mjerenja kako bi se iskazao vrijednosno (izgubljeni sati rada, otpad, i sl.).

Važno je kontrolirati svaku fazu procesa kako bi se u njoj otklonila nekvaliteta i smanjili troškovi prije nego se pristupi sljedećim fazama, a razrada ove problematike spada u područje računovodstva kvalitete kao podsustava strategijskog računovodstva. Identificiranje troškova nekvalitete na višim stupnjevima dovršenosti pridonosi i rastu ukupnih troškova nekvalitete, a pravovremenim se mjerama ulaganja u bolju kvalitetu, isti mogu značajno smanjiti ili eliminirati. Mjerenjem troškova kvalitete kroz svaku fazu lanca vrijednosti u računovodstvu se osiguravaju upravljačke informacije o tome kako se koristi sinergija odnosa troškova i postizanje ciljne kvalitete i cijene. Postizanje ciljne kvalitete osigurava zadovoljavanje postojećih i pridobivanje novih kupaca, a minimum troškova otpada (engl. *zero waste*) i druge uštede pridonose ostvarenju načela održivosti. Postizanje ravnoteže u unapređenju kvalitete okoliša i očuvanju bioraznolikosti pridonosi održivom razvoju na lokalnoj i globalnoj razini. Kako je kvaliteta integralni dio svakog odnosa u internim procesima, ali i u odnosima s okruženjem, nije je dovoljno sagledavati samo kroz financijske pokazatelje troškova kvalitete, već i kroz segmente uravnoteženog mjerenja rezultata (BSC metoda).

3.3. Uravnoteženo mjerenje rezultata

U drugoj polovici dvadesetog stoljeća izvještaji su temeljeni na standardnom izvještavanju postali predmetom kritika jer nisu bili u mogućnosti zadovoljiti zahtjeve menadžmenta za informacijama potrebnim za donošenje poslovnih odluka (jednostrani, kratkoročni i okrenuti

prošlosti). Kao odgovor tim kritikama Kaplan i Norton su 1992. godine ponudili koncept uravnoteženog mjerenja rezultata poznatiji pod engleskim nazivom Balanced Scorecard (BSC). BSC se od svoje prve verzije (1992.) intenzivno razvijala od samih autora kao i čitavog niza drugih istraživača, što je pridonijelo jačanju njezine vrijednosti i širokoj primjeni u praksi. Zbog svega navedenog Harvard Business Review je proglasio BSC „jednom od najutjecajnijih upravljačkih ideja 20. stoljeća“ (Coe & Letza, 2014., str.74) BSC je instrument strategijskog računovodstva koji na najbolji način povezuje strateške ciljeve s operativnim rezultatima. „Kaplanov i Nortonov BSC je upravljački alat koji je potpora za uspješnu implementaciju korporativne strategije“ (Figge et al 2002.b, str. 1).

3.3.1. Balance Scorecard metoda – klasični pristup

Klasičan oblik Balnace Scorecard metode, koja se u literaturi sreće i pod skraćenicom BSC metoda, razvili su kao ideju Kaplan i Norton (1996.). Tradicionalni financijski izvještaji pružaju informacije o financijskom položaju kompanije i poslovnom uspjehu u prethodnom periodu kroz financijske pokazatelje (ROA, ROE, profitna marža i drugi), međutim „baziranje odluka na određenom broju financijskih pokazatelja slab je temelj za odlučivanje o svim domenama posla. Unutar samo financijske perspektive teško je sagledati povezanost financijskog rezultata s aktivnostima u područjima kao što su zadovoljstvo kupaca, kvaliteta proizvoda, procesi kvalitete, novi razvoj proizvoda ili organizacije učenja. Stoga je nužno povezati financijske i nefinancijske mjere“ (Möller & Schaltegger, 2005. str.74, 2/11) kroz uravnoteženo sagledavanje financijskih i nefinancijskih, kratkoročnih i dugoročnih mjera što se postiže korištenjem BSC metodologije koja se temelji na sljedećim polazištima:

- samo financijski pokazatelji poslovanja nisu dovoljni za upravljanje složenim poslovnim sustavima u suvremenim uvjetima
- uravnoteženi iskaz organizacijskih performansi uključuje najmanje 4 konvencionalne, bazne, perspektive: financijsku, kupce, interni procesi, učenje i razvoj;
- BSC omogućuje implementaciju strategije u operativno postupanje te mobilizira sve raspoložive resurse za njezino ostvarivanje uz istovremeno učenje i povratnu vezu.

BSC polazi od *vizije i strategije* koje se operacionaliziraju kroz uravnoteženi pogled na poslovanje putem četiri različite perspektive (dimenzije) koje se sagledavaju pomoću ključnih pokazatelja uspješnosti. „Pojam ‘uravnoteženo’ (engl. *balanced*) odnosi se na ravnotežu između pokazatelja za eksterne korisnike (dioničare i kupce) i unutarnjih mjerenja ključnih poslovnih procesa (inovacije te učenje i rast). Uravnoteženje se radi između pokazatelja koji

su rezultat napora u prošlosti i onih koji će biti pokretači budućih izvedbi. ‘Označena mapa’ (engl. *Scorecard*) je uravnoteženje između objektivnih, lako kvantificiranih postignutih mjerila i subjektivnih, ponekad, stoga, i osporavanih, performansi čiji pokretači će utjecati na ishod rezultata.” (Kaplan &Norton, 1996., str.10). Kaplan i Norton su svoj prvotni BSC, koji je u središtu pozornosti imao viziju i strategiju, ali i nedovoljno jasnu povezanost istaknutih ciljeva po perspektivama s ukupnom strategijom, u svojim daljnjim radovima, tijekom posljednjih dvadeset godina, dodatno razvijali i unapređivali kroz nekoliko faza (Coe & Letza, 2014., str. 66):

- prva faza unapređenja bila je u *prevođenju strategije* kako bi se menadžmentu olakšao konsenzus kroz jasnu vezu vizije i strategije poduzeća
- to je omogućilo *povezivanje i komuniciranje*, što je olakšalo menadžmentu komunikaciju dugoročnih strateških ciljeva
- aspekt *povezivanja* uskladio je individualni rad zaposlenika sa strategijom
- *poslovno planiranje* omogućilo je postavljanje strateških ciljeva te usklađivanje strateških inicijativa s tim ciljevima (preko pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja)
- i zadnja faza, *povratne informacije i učenje*, omogućila je menadžmentu nadzor i ocjenu postignuća u odnosu na perspektive BSC (korištenjem strateških mapa)

Samo uravnoteženim mjerenjem internih i eksternih utjecaja i pokretača mogu se uravnotežiti strateški ciljevi s postignutim ostvarenjima. „BSC je, štoviše, uravnoteženje između prošlih i budućnosti orijentiranih, kvantitativnih i nekvantitativnih, financijskih i nefinancijskih informacija“ (Möller & Schaltegger, 2005. str.75, 3/11), a u sebi objedinjuje aspekte dugoročnog djelovanja kroz „nematerijalne činitelje i intelektualni kapital (engl. *intagible assets*) koji isključivo utječu na dugoročni financijski uspjeh te je nužno njima upravljati“ (Hahn &Wagner, 2001., str. 3/24, 1). Nematerijalni činitelji su: kreiranje znanja, izvrsnost u odnosu prema kupcima, intelektualni kapital i druga nematerijalna imovina, koja, iako neizravno, u suvremenim uvjetima sve snažnije djeluje na ostvarenje dobrih poslovnih rezultata i jačanje tržišne pozicije kompanije.

BSC metoda se temelji na primjeni 4 perspektive (dimenzije) na način da se cjelovito sagledava buduća pozicija poslovnog sustava (interno i eksterno), a temeljeno na izboru odgovarajućih pokazatelja, koji će osigurati sustavno praćenje performansi na kojima se temelji uravnoteženi pristup mjerenju ostvarenog rezultata u kratkom i dugom roku. Radi se o sljedeće 4 perspektive:

1. *financijska perspektiva*; unutar ove perspektive sagledavaju se tradicionalne vrijednosti koje interesiraju prvenstveno vlasnike i poslovne partnere kao stopa profitabilnosti, trendovi kretanja prihoda i troškova, ROA, ROI, EBITDA, EBIT, pokazatelji efikasnosti, likvidnosti i ostale analize koje se temelje na temeljnim financijskim izvještajima odnosno na fizičkim pokazateljima i materijalnoj imovini. „Financijska perspektiva u SBSC preuzima na sebe dvojaku ulogu: s jedne strane ona definira očekivane strateške financijske performanse, dok s druge strane predstavlja krajnju točku uzročno-posljedičnog lanca koji se odnosi na ostale BSC perspektive“ (Kaplan & Norton 1997., u Figge et al, 2002.b, str. 18).
2. *perspektiva kupaca* polazi od utvrđivanja želja i zadovoljstva kupaca te tržišnog udjela kompanije; istražuju se odnosi s kupcima kroz mjerenje zadovoljstva kupaca cijenom, kvalitetom, rokom i načinom isporuke, brendom, servisnim uslugama tokom i poslije garantnog roka, načinom komunikacije s kupcima i mjerama vezano za unapređenje odnosa s kupcima. Prema Kaplanu i Nortonu „tržište je potrebno podijeliti na segmente prema skupinama kupaca koji imaju slične ciljeve koji se mogu na istovjetan način mjeriti“ (Machado, 2013., str. 132)
3. *perspektiva internih procesa* logički slijedi perspektivu kupaca kao njezina podređena perspektiva. „Kako bi se postiglo zadovoljstvo kupaca, treba se osigurati izvrsnost internih funkcija, a to se može procijeniti kroz perspektivu internih procesa koja mora biti usmjerena na ukupan lanac vrijednosti“ (Machado, 2013., str. 132). Unutar ove perspektive prate se ključni interni procesi koji su pokretači poslovanja koji se analiziraju kako bi se uočile mogućnosti njihova unapređenja, što treba rezultirati povećanjem kvalitete proizvoda i usluga, snižavanjem troškova, boljim upravljanjem zalihama, boljim i efikasnijim povezivanjem raznih organizacijskih cjelina unutar kompanije, uvođenjem novih pristupa upravljanju i drugim.
4. *perspektiva učenja i razvoja* je bazna perspektiva iz koje proizlaze svi budući uspjesi, i koja predstavlja infrastrukturu potrebnu za ostvarenje ciljeva ostale tri perspektive. Unutar nje osigurava se organizacija zaposlenika i infrastrukture, procjenjuje se budući uspjeh, utvrđuju se postupanja koja će osigurati stvaranje vrijednosti, inovacije i razvoj novih proizvoda, istražuje se zadovoljstvo zaposlenika kao i njihova osposobljenost da znanjem i obučenošću udovoljavaju stalnim promjenama koje se događaju na globaliziranim tržištima i koje mijenjaju zahtjeve kupaca u sve kraćem roku. S tog polazišta najznačajnija područja perspektive učenja i razvoja su

„kvalificiranost zaposlenika, njihova motivacija i orijentiranost ciljevima kao i sustav informacija“ (Fige et al, 2002 a, str. 271).

Autori BSC K.aplan i Norton naglašavaju da je BSC alat za uspješno izvođenje strategije, a ne i sama strategija (Kaplan and Norton, 1997, 2001,). Svrha BSC-a je definirati hijerarhijski sustav strateških ciljeva u četiri perspektive. Strategiju utvrđuje i definira top menadžment poduzeća i tek kad je ona jasna, općeprihvaćena i razrađena za svaku SBU i sustav u cjelini, može se krenuti u implementaciju BSC-a.

3.3.2. Balanced Scorecard metoda – održivi pristup

Balanced Scorecard je metoda koja vodi računa o elementima održivog razvoja tj. koja podržava održivi pristup razvoju sustava, a susreće se u literaturi pod nazivom „Sustainability Balanced Scorecard“ ili kao kratica „SBSC“. SBSC predstavlja novi pristup u sagledavanju strateških ciljeva u ekološkom i društvenom upravljačkom sustavu kroz integraciju tri stupa (ekonomski, ekološki i društveni) održivog razvoja kako bi se dobio jednostavan i sveobuhvatan alat za relevantno upravljanje održivim razvojem. U cilju jačanja korporativne održivosti potrebno je uspostaviti vezu između održivog razvoja i poboljšanja uravnoteženosti svih komponenti kroz odgovarajuće perspektive, uvažavajući informacijske zahtjeve različitih hijerarhijskih razina upravljanja za poslovno odlučivanje u dugom i kratkom roku.

3.3.2.1. Povijesni razvoj SBSC metode

SBSC se nadovezuje na četiri perspektive BSC metode koja je već u širokoj primjeni u različitim djelatnostima i za različite razvojne strateške ciljeve menadžmenta. Efikasnost upotrebe alata BSC dovela je do njezine primjene u organizacijama raznog tipa: proizvodnja, uslužna djelatnost, državna administracija i druge neprofitne organizacije. Heterogenost primjene traži uključivanje većeg broja perspektiva u sustav mjerenja i izvještavanja (perspektiva inovacija, perspektiva dobavljača, perspektiva efikasnosti procesa i sl.). SBSC omogućuje prevladavanje ograničenja konvencionalnog BSC pristupa u području upravljanja održivim razvojem.

Mjerenje postignute razine korporativne održivosti predmet je istraživanja s ciljem da izvještaji budu što realniji. Dok jedna skupina autora zagovara pristup mjerenja korporativne održivosti odvojeno, unutar svakog stupa održivosti (Huizing i Decker, 1992; Atkinson, 2000 u Figge et al 2002.a, str. 272, 4/16), drugi preferiraju proceduralni pristup upravljanja (Figge et al, 2001., 2002.a, 2002.b, Schaltegger i Burritt, 2010.) koji se ostvaruje primjenom SBSC metode. Zadatak je SBSC „prevladati nedostatke konvencionalnog pristupa upravljanja

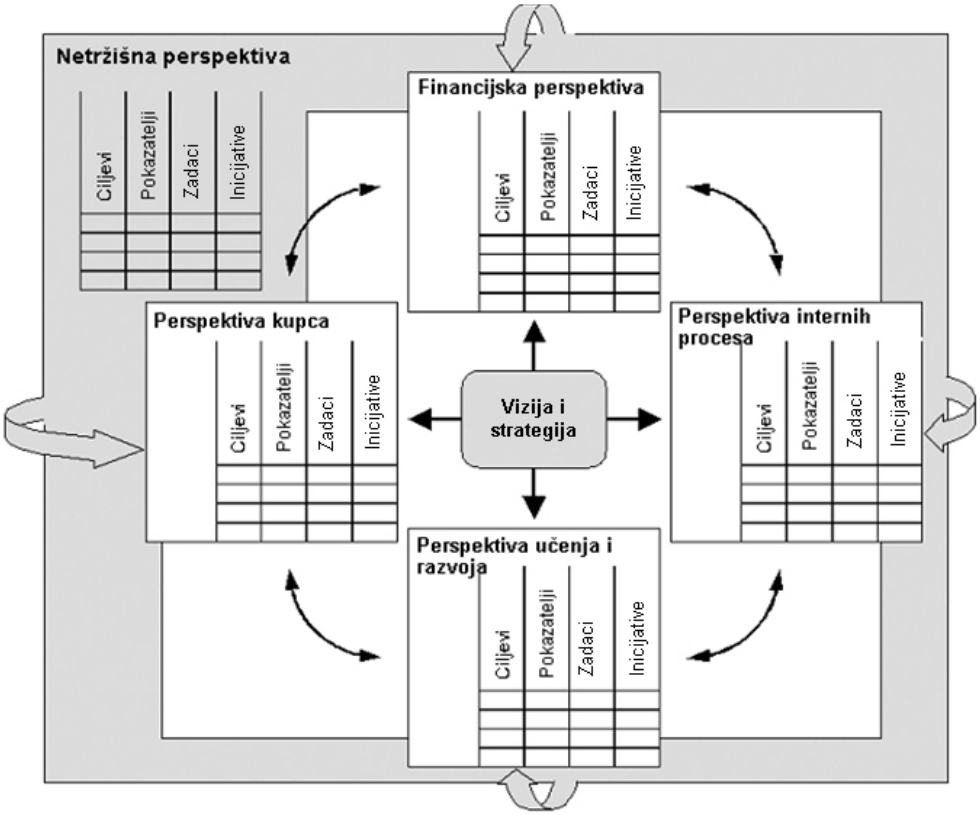
ekološkim i društvenim sustavom kroz integraciju tri stupa održivosti u jednostavan i sveobuhvatan upravljački alat. SBSC pokazuje uzročno-posljedične odnose između ekonomskih, ekoloških i društvenih performansi kompanije“ (Figge et al., 2001., abstract). SBSC ne sagledava ostvarenje održivosti kompanije pojedinačno unutar svakog od stupova održivosti, nego uspostavlja uzročno-posljedične veze ekonomske, ekološke i društvene komponente održivog razvoja kroz sve četiri perspektive BSC-a. SBSC ima ista polazišta kao i BSC (kroz hijerarhijsku strukturu prevođenje dugoročnih strateških financijskih ciljeva kroz međuodnose četiri perspektive u operativne procese) s tim da se u razmatranje još uključuju relacije između tri dimenzije održivosti. „Integracija mjera održivosti u sve četiri perspektive (financijsku, perspektivu kupaca, internih procesa, učenja i razvoja) najbolji je način da se sagleda održivost kompanije izražena kroz financijsko blagostanje, ali i kao dio svakodnevnog operativnog djelovanja na zadovoljstvo kupaca, učinkovitost i inovativne napore“ (English & Schooley, 2014., str. 28).

SBSC metoda inkorporira u sebe društvene i ekološke čimbenike koje je menadžment kompanije ocijenio relevantnima za kompaniju ili pojedinu SBU. Relevantne čimbenike održivosti SBSC može inkorporirati na nekoliko načina:

1. unutar tradicionalnih perspektiva BSC uključuju se ciljevi održivosti (ekološki i društveni)
2. tradicionalni BSC proširuje se za netržišnu perspektivu
3. tradicionalni BSC proširuje se za ekološku i društvenu perspektivu.

Najčešće primjenjivani model SBSC je onaj, koji koristi *tradicionalne perspektive BSC proširene s ciljevima održivosti* kroz uključivanje strateški relevantnih okolišnih i društvenih aspekata u svaku perspektivu i to na isti način kako se uključuju i drugi strateško relevantni poslovni ciljevi. Dakle, ostaju četiri tradicionalne perspektive koje se samo proširuju na način da se ukazuje na uzročno-posljedične odnose temeljene na održivom razvoju. „Okolišni i društveni utjecaji mogu se uključiti u četiri postojeće perspektive BSC kao i svi drugi potencijalni relevantni utjecaji“, a na način da se i za te utjecaje definiraju „osnovni strateški ciljevi i utvrde pokazatelji cilja i pokazatelji djelovanja kako bi se moglo mjeriti ostvarenje ciljeva.“ (Figge et al., 2002.a, str. 5/16, 273). Ovaj pristup omogućuje uključivanje svih pitanja održivosti koja imaju direktno značenje unutar pojedine perspektive pa se tako sagledava utjecaj na financijsku perspektivu, perspektivu kupaca, povezanost s dobavljačima i tržištem rada.

Mogućnost inkorporiranja održivosti u SBSC metodi može se postići i kroz *ugradnju netržišne perspektive*. (Fige et al 2002.a, 2002.b, Möller & Schaltegger 2005.). SBSC se proširuje za netržišnu perspektivu kako bi se uspostavile uzročno-posljedične veze utjecaja koji nisu uključeni u tržišne mehanizme i koji se, stoga, ne odražavaju direktno preko djelovanja kompanije na tržištu, ali koji su strateški relevantni za uspješnu realizaciju zacrtane strategije kako na razini korporacije, tako i na razini pojedine SBU. Donja slika pokazuje SBSC koja je nastala proširenjem konvencionalnih perspektiva BSC-a s petom perspektivom tzv. netržišnom perspektivom:



Slika 18: Balanced Scorecard proširen s netržišnom perspektivom: SBSC
Izvor:Preuzeto od Figge et a.l (2002.a) u Möller & Schaltegger (2005)., str. 5/11.

Uključivanjem netržišne perspektive, autori nadopunjuju četiri tradicionalne perspektive pitanjima koja nisu sadržana u okviru tradicionalnih perspektiva. Preporučuje se uključivanje netržišne perspektive u SBSC u situacijama kad je kompanija, odnosno njezina SBU, uočila strateški relevantne ekološke i društvene čimbenike, na koje nema utjecaja, a koja su značajni i dominantni za određeno tržište kao npr. korištenje dječjeg rada kod dobavljača ili podizvođača[9] kompanije, zakonski propisi o zapošljavanju lokalnog stanovništva, ispuštanje

[9] Poznati su slučajevi Nikea i Zare kad se otkrilo da njihovi podizvođači u zemljama Azije koriste dječji rad. Takvim postupanjem „gubi“ se održivost u svim fazama lanca vrijednosti, što je izazvalo negativne reakcije

stakleničkih plinova i druga na koje je predmetno tržište posebno osjetljivo, a sama kompanija svojim djelovanjem na tom tržištu ne može na njih utjecati. Međutim, ta pitanja, ako ih kompanija ne uoči i ne respektira mogu utjecati na njezino poslovanje i predstavljaju za nju buduće rizike.

Korištenjem netržišne perspektive procjenjuju se rizici i utjecaj (ako se ostvare) koji mogu imati na ostvarenje ciljeva pojedine perspektive. Iako navedeni čimbenici nisu direktno pod kontrolom kompanije i ona na njih ne utječe preko tržišta, njihovo nesagledavanje i neuvažavanje može imati snažan utjecaj na financijski rezultat kompanije, odnosno refleksija tih utjecaja će biti na financijsku perspektivu. „Postoji niz ekoloških i društvenih pitanja koja djeluju indirektno. Zakonska i druga regulativa, društveni trendovi ili politički procesi mogu se izmijeniti iznenada ili pak postupno tijekom godina, što može utjecati na značajan porast troškova ili na prestanak volje kupaca da plate višu cijenu“ (Schaltegger, 2010., str. 2) uzrokovanu npr. troškovima proizišlim iz zahtjeva propisa, a ne poslovnog procesa te će to uzrokovati pad profita kao jednog od osnovnih pokazatelja cilja u financijskoj perspektivi. SBSC ostavlja mogućnost uključenja netržišne perspektive kako bi se uspostavile uzročno-posljedične veze ekoloških i društvenih utjecaja koji nisu uključeni u tržišne mehanizme i koji se, stoga, ne odražavaju direktno preko prodajnih cijena, ali koji su strateški relevantni za uspješnu realizaciju zacrtane strategije. „Kad ekološki i društveni aspekti imaju značajan utjecaj na poslovni uspjeh kompanije na određenom tržištu, a istovremeno se strateški relevantno ne reflektiraju kroz ostale četiri perspektive, potrebno je uključiti netržišnu perspektivu u SBSC“ (Figge et al, 2002.b, str. 9). Ponekad je dovoljno pratiti uzroke i posljedice djelovanja unutar netržišne perspektive samo na financijsku perspektivu.

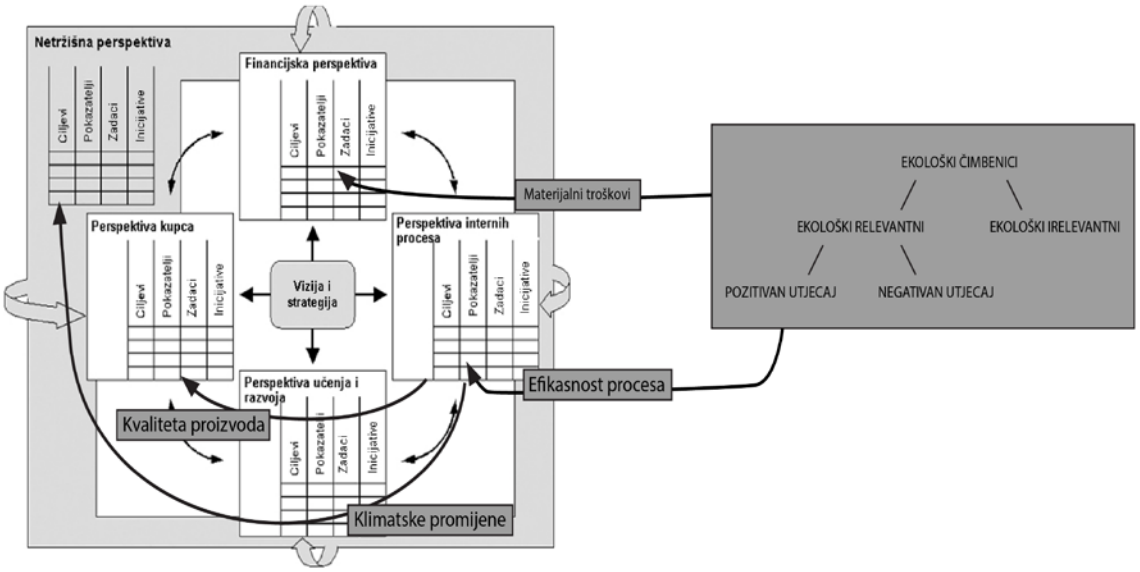
Treći, najrjeđe upotrebljavan postupak formiranja SBSC je *ugradnja dodatnih perspektiva*, (ekološke i društvene perspektive) koje se *ne mogu* razvijati paralelno s konvencionalnim perspektivama BSC-a kao dodatne perspektive iste razine. Ako se ekološki i društveni čimbenici iskazuju kroz dodatne perspektive, te perspektive mogu biti samo proširenje jedne od prethodno pojašnjene dvije varijante modeliranja SBSC-a (ugradnja strateški relevantnih aspekata održivosti u tradicionalne perspektive BSC-a skupa s ostalim poslovnim strateški značajnim aspektima /ili proširenje četiri tradicionalne perspektive s netržišnom perspektivom). Ova varijanta (s dodatnom ekološkom i društvenom perspektivom)

---

civilnih organizacija kao i bojkota dijela kupaca koji su osjetljivi na društveno odgovorno ponašanje korporacija. Slična je situacija bila i s Ikeom kad se otkrilo da koriste rad zatvorenika, koje plaćaju po znatno nižoj cijeni rada od uobičajene.

upotrebljava se kad se želi dodatno pojasniti odnos internih uslužnih jedinica s BSC-om izrađenim za pojedine SBU. Međutim, ovako dodane ekološke i društvene perspektive BSC-a moraju se integrirati u ukupan centralni BSC sustav kompanije (Kaplan & Norton, 2001., u Fige et al 2002.a, str. 7-8/16, 275-276) te se stoga često smatra da ovaj treći način modeliranja SBSC i nije samostalan model SBSC, nego samo proširena varijanta dvaju osnovnih modela.

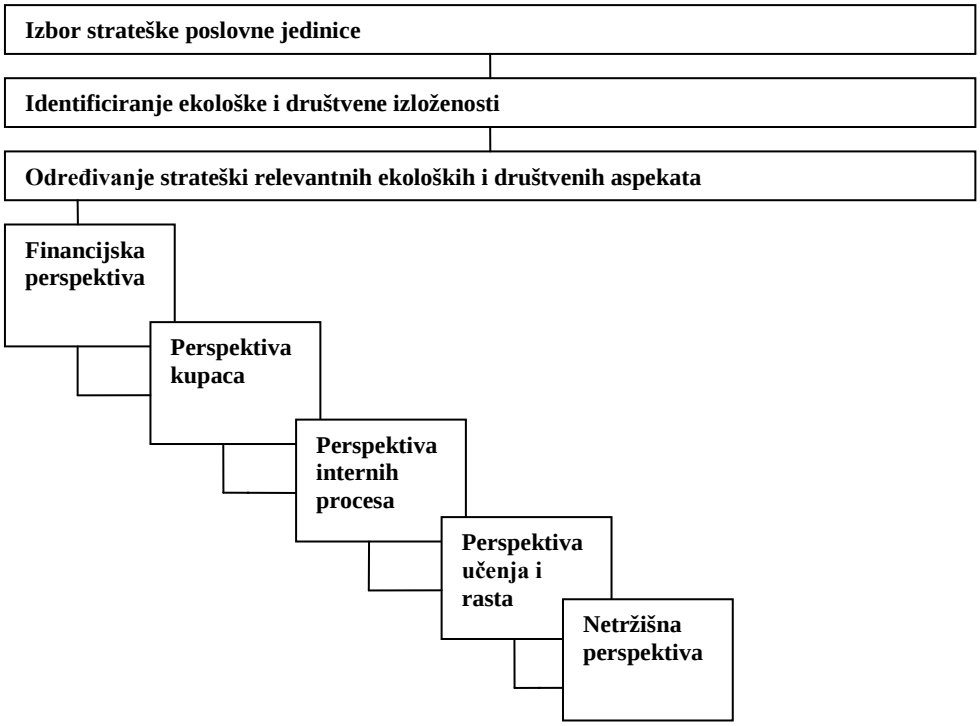
Najviše je u upotrebi varijanta SBSC kod koje se identificirani relevantni čimbenici održivosti uključuju u tradicionalne četiri perspektive BSC-a ravnopravno s ostalim relevantnim strateškim ciljevima, a što prikazuje sljedeća slika:



Slika 19: Formiranje SBSC s integriranim ekološkim čimbenicima proširen s netržišnom perspektivom
Izvor: Prijedlog autora na temelju Möller & Schaltegger, (2005.), str. 79, Schaltegger&Ludeke-Freund (2011.)

U slučaju da su uočeni određeni netržišni čimbenici (na koje kompanija nema utjecaj, ali koji mogu utjecati na njezino poslovanje), uvodi se i netržišna perspektiva. SBSC može, a i ne mora, imati netržišnu perspektivu.

Neovisno o definiranoj strategiji kompanije, kao i o pristupu modeliranja SBSC-a za koji se menadžment odluči, proces formuliranja SBSC uvijek je isti kako ga prikazuje donja slika:



Slika: 20: Proces formuliranja SBSC-a
Izvor: Figge et al, (2002.a), str. 9/16, 277, Schaltegger&Ludeke-Freund (2011.),str.9

Proces implementacije provodi u nekoliko koraka (Figge et al. 2002.b, str.11):

- polazi se od izbora SBU za koju će se vrijednosno odrediti ekološki i društveni aspekti koji su relevantni za ostvarenje njezine strategije
- nastoje se sagledati i identificirati svi ekološki i društveni čimbenici kojima je poslovanje (ili proizvod) SBU izložen
- ključni postupak u procesu kreiranja SBSC-a je utvrditi koji su od identificiranih ekoloških i društvenih čimbenika relevantni za ostvarivanje ciljeva, a koji to nisu (higijenski čimbenici). Strateški relevantni ekološki i društveni čimbenici trebaju se integrirati u opću strategiju SBU. „Svrha ovog koraka je prevesti verbalno formuliranu strategiju u uzročno povezane ciljeve i pokazatelje“ (Figge et al, 2002.a, str.11/16, 279). Nije dobro obuhvatiti prevelik broj čimbenika kako se zbog širokog obuhvata ne bi izgubila preglednost. Smatra se da je optimalan obuhvat 15-25 čimbenika.
- strateški relevantni ekološki i društveni čimbenici integriraju se u četiri perspektive SBSC-a zajedno s ostalim strateškim čimbenicima (ciljevima). U ovoj fazi odlučuje se i o uvođenju netržišne perspektive ako je u prethodnoj fazi identificiran pojedini ekološki ili društveni čimbenik na koji SBU ne može utjecati na tržištu (pa ne može ni

biti integriran u konvencionalne perspektive BSC-a), ali koji može utjecati na ostvarenje strateških ciljeva kompanije.

- temeljni strateški ciljevi i pokretači vrijednosti svake niže perspektive u kaskadi moraju pridonijeti ostvarenju ciljeva kaskadno više perspektive. Sagledavanjem razine ostvarenja ciljeva i pokretača vrijednosti u nižoj perspektivi, dobiva se spoznaja o mogućnostima razvoja u višoj perspektivi. Na taj način formira se hijerarhijski uzročno-posljedični lanac ostvarenja zacrtane strategije.

U proteklih dvadesetak godina primjene metodologije BSC, uz autore BSC-a, Kaplana i Nortona, tom problematikom bavio se čitav niz autora koji su pridonijeli daljnjem razvoju BSC-a (Letza, Libby, Lawrie, Zanini, Tayler, Banker, Schaltegger, Bennett, Figge, Hahn, Wagner…), a što je omogućilo da BSC postane najčešće upotrebljavana metoda strateškog upravljanja u posljednjih desetak godina BSC služi da se stalno preispituju menadžerske odluke što nije jednostavno iz razloga što se „donositelj odluke susreće s većim brojem mjera kroz četiri perspektive, često bez smjernica kako se težina i kombinacija uzročnih informacija odražava unutar ukupne procjene i bez normativnih kriterija za ocjenu točnosti procjene učinaka koji rezultiraju iz toga“ (Langfield-Smith, 2006; Dilla & Steinbart, 2005.; Lipe & Salterio, 2000. u Humphreys & Trotman, 2011., str. 82). Upravo pristranost odlučivanja na temelju pojedinih mjera koje se povezuju (engl. *linked*) unutar BSC-a, navodi se kao jedan od ograničavajućih faktora u njezinoj primjeni (Banker et al, 2004,; Libby et al. 2004. u Humphreys & Trotman, 2011., str. 82). BSC je dizajniran na način da se preko strateških mapa olakša procjena učinaka pojedinih strateški relevantnih čimbenika za operacionalizaciju strategije. Postupak uravnoteženja uzročno-posljedičnih djelovanja mjeri se pokazateljima.

Donja tablica prikazuje mogući pristup formuliranja i razvoja SBSC-a, uz uvažavanje polazišta temeljenih na izvornoj koncepciji BSC metode, kako slijedi:

Tablica 15: Metode razvoja i postupak formuliranja SBSC-a

METODE	PRISTUP
Raspoređivanje – integracija u četiri bazne perspektive (neobvezno prvi korak)	- ekološki i društveni utjecaji raspoređuju se unutar postojeće četiri perspektive, određuje se pokazatelje cilja i pokazatelje djelovanja, ciljeve i mjerenja - identificiraju se strateški relevantni ekološki i društveni utjecaji koji su već integrirani u tržišni sustav
dodavanje – formuliranje pete, netržišne perspektive (neobvezno drugi korak)	- u dodatnu netržišnu perspektivu uključuju se strateški relevantni, ali tržišno neintegrirani ekološki i društveni utjecaji - ovo se odnosi na utjecaje koji su strateški relevantni i utječu na uspješnost kompanije, ali se ne reflektiraju u četiri bazne perspektive - stoga se, pokazatelji cilja i pokazatelji djelovanja, ciljevi i inicijative moraju formulirati i vezati na financijsku perspektivu
Zaključivanje – razvoj posebnog održivog uravnoteženog izvještavanja (SBSC) (neobvezno treći korak)	- zaključivanje o izvedenom ekološkom i društvenom uravnoteženju - neobvezan drugi korak koji je moguć jedino kao produžetak (1) raspoređivanja ili (2) dodavanja - koriste se koordinate kako bi se organizirali i dodatno razlikovali ekološki i društveni aspekti zbog svoje strateške važnosti i položaja u uzročno-posljedičnom lancu vrijednosti

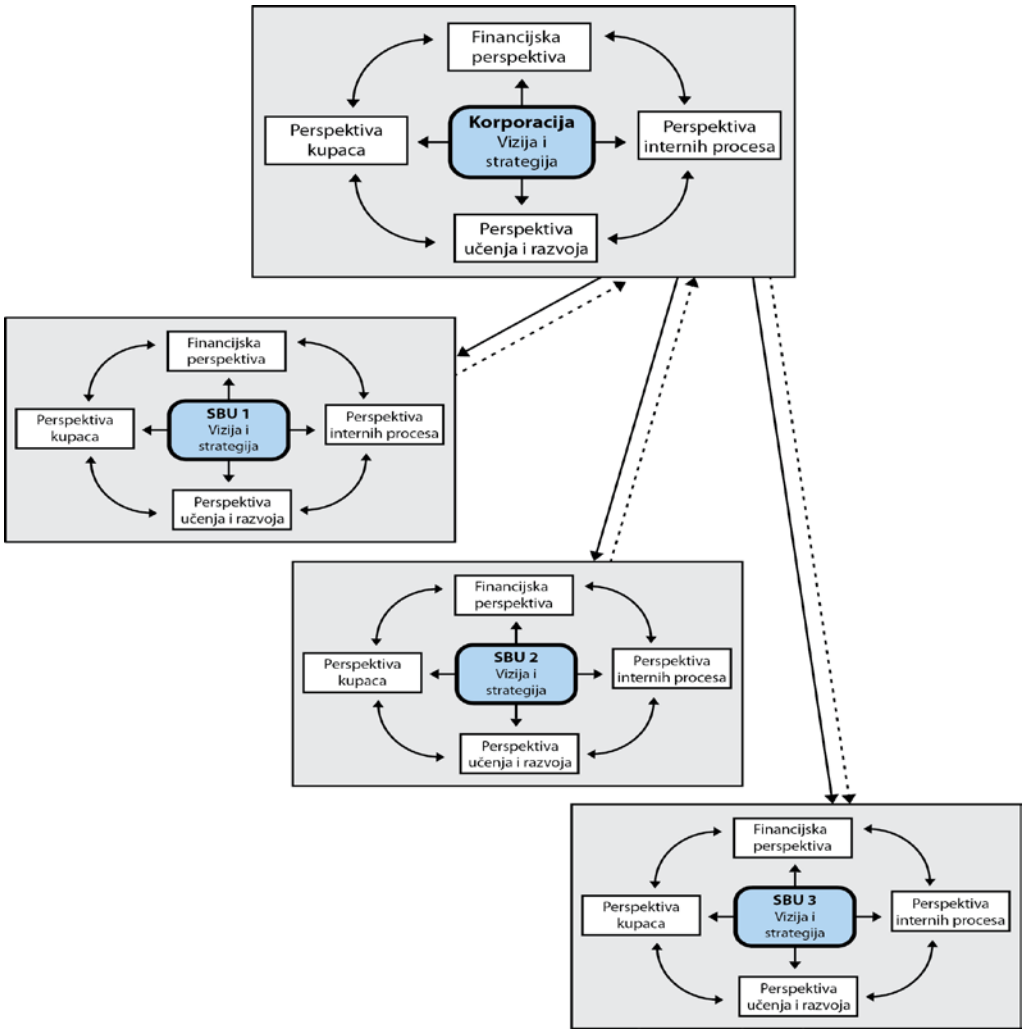
Izvor: Schaltegger&Ludeke-Freund (2011.), str. 12

Pokazatelji su generički i individualni. Korištenje većeg broja individualnih pokazatelja omogućuje bolje sagledavanje eventualnih slabosti i osigurava više prostora za unapređenje djelovanja dok korištenje većeg broja generičkih pokazatelja smanjuje mogućnost pristranog odlučivanja (Kaplan & Norton, 2004, 2006, 2008; Banker et al 2004 u Humphreys & Trotman, 2011.)

3.3.2.2. Primjena BSC i SBSC metode na razini SBU

Složeni sustavi kao korporacija ili turistička destinacija prevode prihvaćenu strategiju u operativno djelovanje korištenjem BSC metode na razini svake SBU polazeći od njihovih specifičnih vizija i strategija uz nužan preduvjet da niti jedna SBU ne smije svojim strateškim ciljevima konkurirati i ugrožavati tržišni položaj neke od SBU unutar korporacije. Svaka SBU ima vlastitu strategiju razvoja koja je inkorporirana u strategiju korporacije kao nadređene cjeline. Tržišni položaj svake SBU određuje i njezinu strategiju razvoja razrađenu kroz

strateške ciljeve koji se metrikom BSC-a prevode u operativne ciljeve. Kod manjih poduzeća, čije se djelovanje može odrediti kao jedna SBU, BSC se izrađuje za poduzeće kao cjelinu, dok složeni sustav izrađuje BSC kao uzročno-posljedičnu vezu djelovanja korporativne strategije na SBU te, posljedično, tržišni položaj svake SBU pridonosi definiranju korporativne strategije. BSC se primjenjuje na razini svake pojedine SBU. Strategija korporacija koje imaju više SBU predstavlja sinergiju harmoniziranih strategija svih SBU. Istovremeno strategija svake pojedine SBU treba slijediti definiranu strategiju korporacije kao cjeline.



Slika 21: Primjena BSC metode u složenim poslovnim sustavima
Izvor: Prijedlog autora na temelju Figge et all, 2002.a i Kaplan&Norton, 1996.

BSC je okvir za transformaciju vizije i strategije kompanije u tekuće aktivnosti i procese. Nije dovoljno da se BSC metoda primijeni samo na razini korporacije već je nužno da se definira za svaku SBU, tj. za niže hijerarhijske razine upravljanja kako prikazuje gornja slika:

SBSC je oblik BSC kod kojeg su unutar četiri tradicionalne perspektive BSC inkorporirani tržišni strateški relevantni ekološki i društveni čimbenici na istoj razini značenja s drugim

strateškim ciljevima. Primjena SBSC-a kao metode za prevođenje strategije SBU na operativno djelovanje vrijedan je alat upravljanja održivim razvojem svake pojedine SBU. Sam proces formuliranja SBSC mora zadovoljiti određene osnovne uvjete, a to su (Figge et al., 2002.a, str.276, 8/16):

- omogućiti integraciju ekološkog i društvenog upravljanja u upravljanje poslovnim sustavom
- SBSC u okviru strategije mora udovoljiti specifičnim ekološkim i društvenim zahtjevima poslovne jedinice koji ne smiju biti generički, odnosno SBSC mora biti formulirana prema specifičnim zahtjevima svake SBU
- ekološki i društveni aspekti SBU moraju se integrirati prema njihovoj strateškoj važnosti što uključuje i pitanje kada je neophodno uključiti netržišnu perspektivu.

Proces formuliranja SBSC-a treba spustiti na razinu svake odabrane SBU koja ima definiranu strategiju i čije ciljeve održivog razvoja treba ostvariti. Na razini svake SBU, a u skladu s ukupnom strategijom korporacije, ekonomski, društveni i ekološki aspekti korporacije moraju biti jasno prepoznati i definirani. Usklađenost sva tri aspekta određuje i strategiju SBU. Okolišni i društveni utjecaji i rizici izloženosti djelovanja poduzeća prema okolišu i društvenoj zajednici, integriraju se u sustav uravnoteženog djelovanja - *scorcarda* na isti način kao i drugi potencijalni strateški ciljevi, prema svojoj strateškoj važnosti. Kako bi se istaknula „strateška važnost okolišnih i društvenih utjecaja, u svakoj perspektivi može se koristiti matrica“ (Figge et al. 2002a, str. 11-12/16, 279-280) koju prikazuje donja tablica:

Tablica 16: Matrica za određivanje strateškog značenja okolišnih i društvenih utjecaja

		utjecaji na okoliš								utjecaj na društvenu zajednicu							
										direktni dionici				indirektni dionici			
		emisije	otpad	materijal-input/intenzitet	energija-intenzitet	buka i vibracije	gubitak topline	radijacija	korištenje zemljišta	interni	u lancu vrijednosti	u lokalnoj zajednici	u društvu	interni	u lancu vrijednosti	u lokalnoj zajednici	u društvu
osnovna strateška pitanja	1																
	2																
	…																
pokretači izvedbe	1																
	2																
	…																

Izvor: Fige et al. 2002.a, str. 280, 12/16)

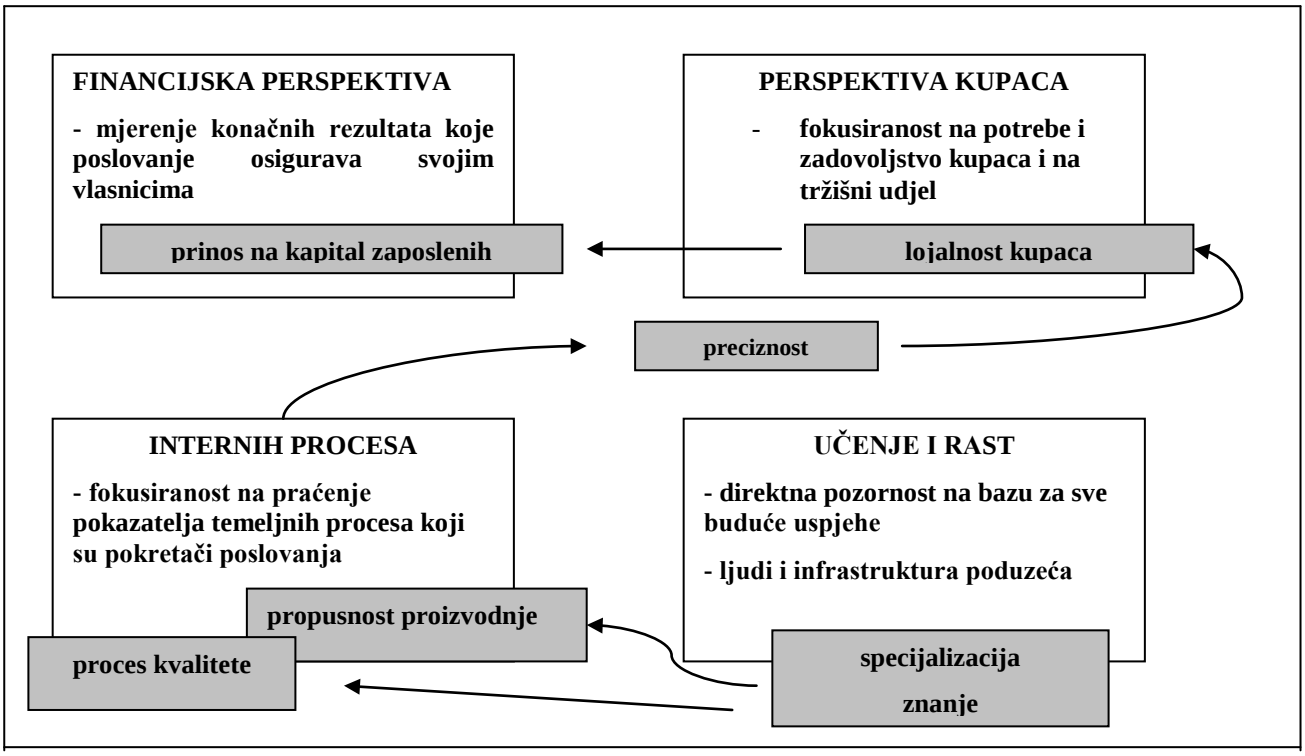
Prilikom donošenja odluke o primjeni SBSC-a kao alata za implementaciju strategije u operativna izvršenja, menadžment svake SBU treba jasno definirati svoje ekološke i društvene ciljeve i pri tome razlučiti strateški relevantne od onih koji imaju manje značajan utjecaj. Identifikacija interesnih skupina kojima su izvještaji o održivom razvoju namijenjeni, kako je prikazano u matrici, pridonosi jasnijem utvrđivanju osnovnih ciljeva, naročito društvenih. Okolišni i društveni utjecaji klasificiraju se i integriraju prema njihovu strateškom značenju i važnosti unutar svake perspektive u matricu.

3.3.2.3. Izgradnja posebnog sustava izvještavanja o uravnoteženo održivom razvoju kroz strateške mape

BSC je više od skupa različitih pokazatelja grupiranih unutar četiri perspektive jer se posebno značenje daje povezivanju uzročno-posljedičnih veza unutar različitih upravljačkih domena upotrebom takozvanih strateških mapa. Povezivanje uzroka i posljedica promjena koje se događaju unutar perspektiva prikazuje se na strateškim mapama čime se vizualizira hipoteza o uzročno-posljedičnim odnosima na paradigmi instrumentalne racionalnosti. Strateške mape su srž samog BSC-a jer imaju glavnu ulogu u prezentaciji i implementaciji strategije u poslovanje. Strateške mape kreira i razvija svaka kompanija prema svojim potrebama i ciljevima. Gotovo je nemoguće da se strateške mape jednog poduzeća (ili SBU) u neizmijenjenom obliku primijene u drugom poslovnom sustavu iako postoje slične strateške

mape za sustave koji imaju slične strateške ciljeve, slične pokretače i procese unutar pojedinih domena poduzeća (Kaplan & Norton, 1996., 2001., 2004.).

Strateška mapa predstavlja vizualizaciju odnosa hipoteze o uzročno-posljedičnoj vezi s izlaznim rezultatima uz uvažavanje utjecajnih čimbenika na način kako je to prikazano na slici:

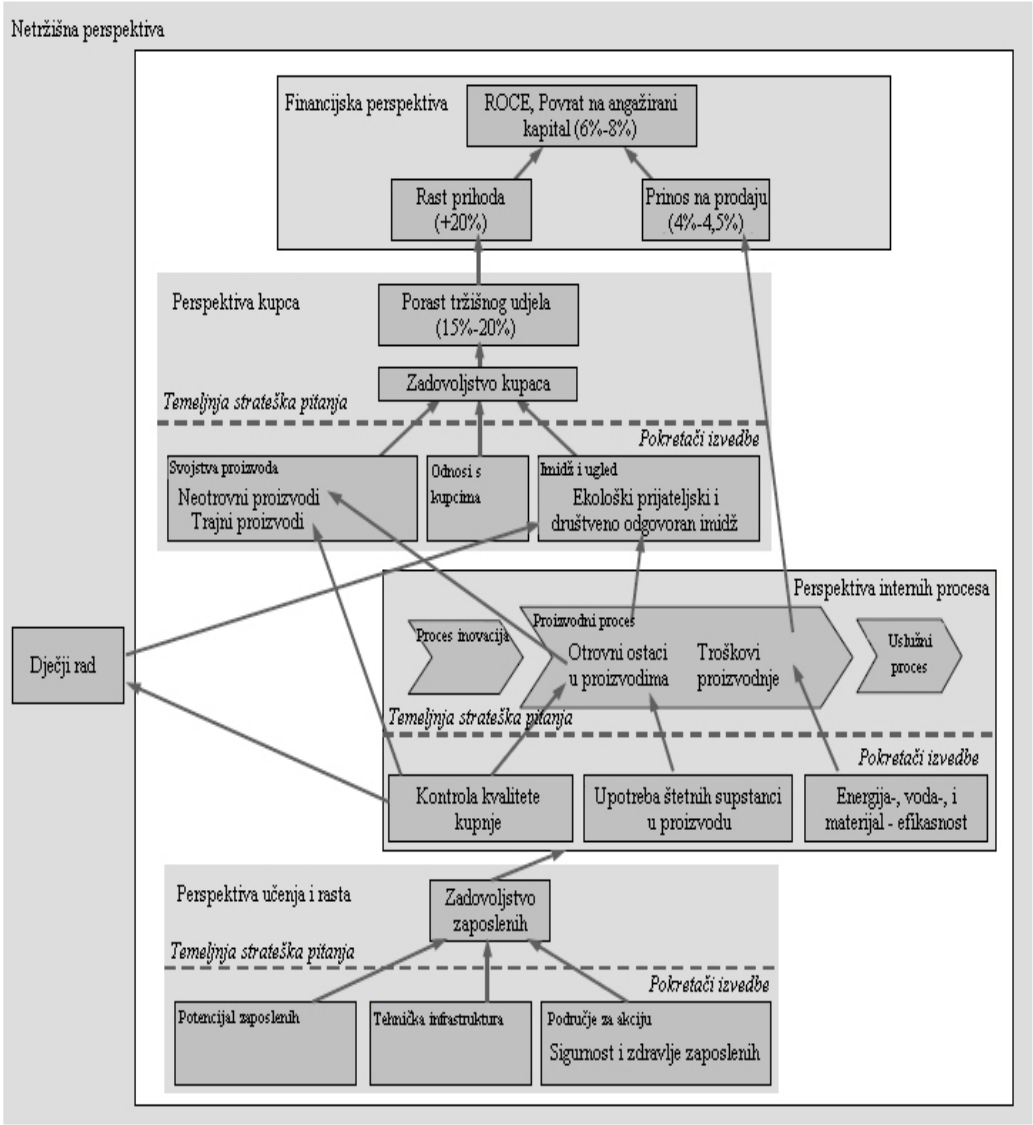


Slika 22: Koncepcija izgradnje strateške mape
Izvor: Kaplan i Norton u Möller & Schaltegger, (2005.), str. 4/11, 76

Gornja slika prikazuje baznu strukturu generičke strateške mape s jasnom naznakom karakteristične uzročno-posljedične veze između perspektive učenja i rasta na perspektivu internih odnosa, a povezano s utjecajem na perspektivu kupaca. Konačno se sve manifestira na financijsku perspektivu kroz financijski rezultat, prinos vlasnicima i primanja zaposlenih. Strateški menadžment bavi se odnosima između različitih interesnih skupina, osmišljavanjem strategije, formuliranjem strateških ciljeva, identifikacijom resursa i ocjenom sposobnosti kompanije. Stoga on ne može promatrati događanja unutar jedne perspektive izolirano ne vodeći računa o zbivanjima u drugim perspektivama. Značajno je sagledati korelaciju perspektiva kako bi se što pouzdanije mogao utvrditi utjecaj promjene u jednoj perspektivi na neku ili sve ostale perspektive. Strateške mape povezuju srodne domene i elemente iz strategije kroz četiri ključne perspektive te se prilikom korištenja „*scorecarda* za mjerenje i upravljanje poslovanjem dobiju informacije koje mogu biti vrijedna strateška prednost. Pokazatelji cilja i pokazatelji djelovanja, kao i njihove specifičnosti, često indirektno, ne samo

da su potpora računovodstvu i izvještavanju nego su upravljački model kompanije u smislu modifikacije ili inovacija“(Schaltegger & Lüdeke-Freund, 2011., str. 28). Korištenjem BSC-a/SBSC-a uočavaju se uzročno-posljedične veze djelovanja u pojedinoj perspektivi i među njima, što često pridonosi sagledavanju mogućnosti ili rizika koji prije nisu bili identificirani, a koje se mogu implementirati u cilju unapređenja poslovanja. Za postizanje efikasnijih učinaka primjene BSC-a važno je smišljeno povezati ciljeve svih SBU u cjelinu kompanije. U paradigmi BSC metode je mogućnost da, iz vizije i misije kompanije, menadžeri definiraju strateške ciljeve koristeći pri tome i rezultate prethodno provedene SWOT analize (*Strengths* – snaga, *Weaknesses* – slabosti, *Opportunities* – mogućnosti, *Threats* – rizici) jer „dok snage i slabosti rezultiraju iz internih mogućnosti odnosno sposobnosti same kompanije, mogućnosti i rizici rezultiraju iz okruženja izvan kompanije“ (Grant, u Möller & Schaltegger, 2005., str. 2/11, 74).

Kao i tradicionalni BSC tako i SBSC temelji svoje informacije na vizualnom određivanju uzročno-posljedičnih veza preko strateških mapa. Slika u nastavku prikazuje primjer grafičke razrade strateške mape, proširene za netržišnu perspektivu, putem koje se uspostavlja uzročno-posljedična veza u ostvarenju strateških ciljeva održivog razvoja. Primjer je izrađen za tekstilnu industriju. Unutar četiri tradicionalne perspektive BSC uključeni su strateški relevantni cijevi održivosti (ekonomski, ekološki i društveni), a iz razloga što korporacije koje se bave tekstilnom djelatnošću, dobar dio *inputa* (sirovine, *lohn* poslovi šivanja i sl.) nabavljaju s azijskih tržišta i iz država u kojima se ne zabranjuje dječji rad, ocijenjeno je da upotreba dječjeg rada, ako bi bila inkorporirana u neki od *inputa* koji je sastavni dio lanca vrijednosti kompanije, može biti značajan poslovni rizik. Zbog takvog sagledavanja situacije, ocijenjeno je da je, uz uključivanje korporativnih strateških aspekata održivosti u četiri tradicionalne perspektive potrebno uključiti i petu, netržišnu perspektivu.



Slika 23: Strateška mapa uzročno-posljedičnih veza uravnoteženog praćenja održivog razvoja – SBSC

Izvor: Figge et al, (2002.a), str. 14/16, 282

Unutar strateške mape kroz perspektive se utvrđuju uzročno-posljedični čimbenici koji svojim djelovanjem pridonose realizaciji strateških ciljeva i održivom razvoju. Svi čimbenici koji utječu na realizaciju ciljeva u pojedinoj perspektivi kaskadno stvaraju preduvjete za ostvarenje ciljeva u hijerarhijski višoj perspektivi, a u konačnici, cijeli poslovni krug koji se u određenom razdoblju odvija kroz sve četiri perspektive završava u financijskoj perspektivi od koje je i počeo. U primjeru je kao strateški cilj definirano da u određenom periodu treba osigurati prinos na kapital (ROCE) 6-8%. ROCE je ovdje pokazatelj cilja, a mjerenje ostvarenja cilja vrši se u %. Da bi se ciljni pokazatelj –% rasta ROCE ostvario, potrebno je postići rast prihoda od prodaje 20% uz istovremeni porast prinosa na prodaju (bruto profitne marže) od 4%-4,5%. Rast prihoda i rast prinosa na prodaju su pokretači rasta ROCE (u

financijskoj perspektivi), a iskazani su kroz pokazatelje djelovanja pokretača, odnosno % rasta. Da bi se ostvario rast prodaje od 20%, kompanija mora povećati svoj tržišni udjel na 15% do 20%. Porast tržišnog udjela izražen je pokazateljem cilja u perspektivi kupca, dok je taj rast i taj ciljni pokazatelj istovremeno pokretač djelovanja za ciljeve financijske perspektive. Porast prinosa na prodaju od 4%-4,5%, postići će se smanjenjem troškova proizvodnje (pokazatelj cilja u perspektivi internih procesa, ali istovremeno i pokazatelj djelovanja u odnosu na svoj ciljni pokazatelj – prinos na prodaju, koji je istovremeno pokazatelj djelovanja prema svom ciljnom pokazatelju – rastu ROCE).

Kako bi se ostvario porast tržišnog udjela, treba utjecati na rast zadovoljstva kupaca (koji je u odnosu prema rastu tržišnog udjela pokazatelj djelovanja), a koji je pokazatelj cilja unutar perspektive kupaca, te je povezan sa svojim pokretačima koji su u primjeru iskazani pokazateljima djelovanja na unapređenje svojstva proizvoda, unapređenje odnosa s kupcima i jačanje ugleda i imidža kroz društveno odgovorno ponašanje prema okolišu i zajednici. Na isti način unutar strateške mape kroz sve perspektive su identificirani relevantni strateški ciljevi koji su iskazani kroz pokazatelje cilja i pokazatelje djelovanja kako bi se njihovo ostvarenje moglo mjeriti. Pokazatelji cilja i pokazatelji djelovanja kaskadno su i hijerarhijski povezani unutar pojedine perspektive i između perspektiva na način kako utječu jedni na druge. Pokazatelji cilja hijerarhijski niže perspektive, postaju pokretači djelovanja za ostvarenje ciljeva više perspektive.

Kako kompanija ne može djelovati na zakonodavstvo zemalja u kojima se ne zabranjuje dječji rad, a iz tih zemalja nabavlja *inpute*, izložena je netržišnom riziku da u njezin lanac vrijednosti bude inkorporirano društveno ponašanje koje nije sukladno njezinu društvenom opredjeljenju. Takva situacija može uzrokovati gubitak ugleda kod kupaca, što rezultira padom prodaje te je, stoga u modeliranje SBSC uključena netržišna perspektiva kako bi se kroz nju sagledali rizici (dječji rad) na koje kompanija nema direktan utjecaj preko svog tržišta s ciljem da se s tim, strateški relevantnim rizikom, upravlja. Kako se vidi iz strateške mape, rizik gubljenja ugleda i imidža (pokretač djelovanja u perspektivi kupca), može se umanjiti boljom kontrolom kvalitete kupljenih *inputa* (pokazatelj djelovanja u perspektivi internih procesa te ujedno ciljni pokazatelj kojemu je pokretač djelovanja zadovoljstvo zaposlenih u perspektivi učenja i rasta).

Značenje BSC-a kao instrumenta upravljanja upravo je u tome da se kroz uzročno-posljedične veze među perspektivama stalno potiče menadžment na preispitivanje odluka i na traženje novih rješenja te unapređivanje procesa temeljeno na znanju i učenju. Sami autori Kaplan i

Norton uzročno-posljedične odnose definiraju kao logički lanac u transformaciji nematerijalne imovine u materijalnu vrijednost kroz korištenje *pokazatelja djelovanja i pokazatelja cilja.*

Za svaku perspektivu utvrđuju se pokazatelji koje Kaplan i Norton klasificiraju u dvije skupine:

a) *pokazatelji cilja (*engl. *lagging indicators)*, koji se utvrđuju za mjerenje ključnih strateških ciljeva kroz sve perspektive osnovne (engl. *core*) djelatnost za svaku SBU kako bi se mjerila razina ostvarenja ciljeva odnosno pratio dugoročni napredak; ovi pokazatelji su vrijednosni i upotrebljavaju se u procesu budžetiranja za iskazivanje ciljeva te poslije za mjerenje uspješnosti ostvarenja zacrtanih ciljeva. Svako odstupanje od planiranog rezultata ostvarenja cilja upozorava menadžment na nadolazeće probleme te mu ukazuje na potrebu poduzimanja određenih radnji u cilju otklona devijacija prije nego uzrokuju krizu.

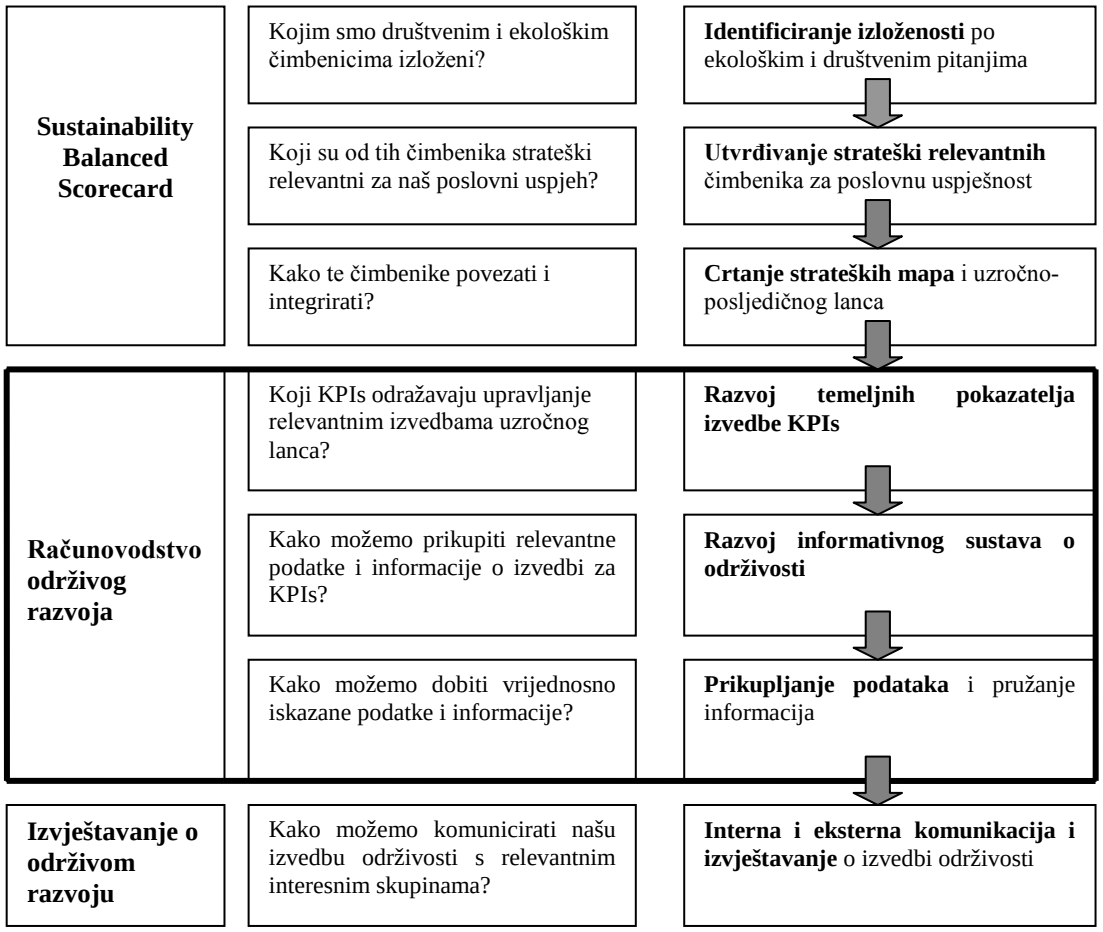
b) *pokazatelji djelovanja (*engl. *leading indicators)*, pridonose sagledavanju mogućnosti i slabosti kompanije ili SBU interno i eksterno uz uvažavanje specifičnosti konkurentske prednosti svake kompanije; oni mjere radnje, postupke i procese koji pridonose ostvarenju cilja te, stoga, proizlaze iz pokretača djelovanja potrebnog da se postigne rezultat iskazan kroz pokazatelje cilja.

„Pokazatelji cilja pokazuju koja je razina ostvarenja strateških ciljeva unutar svake perspektive po svakoj poslovnoj jedinici“ dok su pokazatelji djelovanja specifični za svaku kompaniju i oni iskazuju specifične konkurentske prednosti kompanije. Pokazatelji djelovanja su „pokretači ključnih performansi koji imaju najveći utjecaj na ostvarenje temeljnih strateških ciljeva (mjereno prema pokazateljima cilja)“. Svaka perspektiva pojedine SBU uvažava strategiju poslovnog sustava kao cjeline na način da se „uključivanje pokazatelja za svaku od četiri perspektive mora temeljiti na definiranim ciljevima koji moraju biti u skladu s pokazateljima poslovnog sustava kao cjeline iz čega slijedi i odabir odgovarajućih pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja koji uvažavaju specifičnosti poslovne strategije“. (Figge et all, 2002.a, str.3/16, 271). Pokretači djelovanja specifični su za svako poduzeće ili SBU. Oni trebaju biti jasno definirani kako bi se za njih mogli utvrditi pokazatelji cilja (npr. tržišni udjel, zadovoljstvo kupaca, servis i održavanje prodanih proizvoda, zadovoljstvo zaposlenih….) što omogućuje mjerenje unutar svake perspektive na razni SBU kroz sučeljavanje pokazatelja djelovanja (odnos s kupcem, ugled brenda, ugled kompanije, pokazatelji kvalitete, raspoloživi potencijal radne snage…). „Pokretači djelovanja koji se

prezentiraju kroz pokazatelje djelovanja pokazuju kako se mogu rezultati, iskazani kroz pokazatelje cilja, u svakoj perspektivi unaprijediti“ (Figge et al., 2002.a, str.11/16, 279).

Ako se koriste četiri perspektive konvencionalne BSC metode za upravljanje održivim razvojem, potrebno je u strateške mape uključiti i nove pokazatelje. Tako će se u financijskoj perspektivi uz konvencionalne financijske rezultate sagledati i rezultati korporativne održivosti u uvjetima koji vladaju na određenom tržištu. „Svrha takvog procesa nije jednostavno dodati neke nove pokazatelje, već treba preispitati i izraditi novi dizajn vizije i ciljeva u koje treba dodatno uključiti i zahtjeve korporativne održivosti“ (Möller & Schaltegger, 2005., str. 4/11, 76). Prilikom dizajniranja novih pokazatelja održivosti, uz generičke korporativne pokazatelje, dobro je uključiti i zahtjeve raznih inicijativa (GC, GRI i druge).

Proces SBSC-a, uz to što omogućuje definiranje strateški relevantnih utjecaja ekološke i društvene izloženosti, uključuje i potporu računovodstvene funkcije strategiji kroz razvoj i izračun ključnih pokazatelja izvedbe koji odražavaju uzročno-posljedični lanac SBSC-a. Donja slika prikazuje povezanost SBSC-a i računovodstva kao punopravnog dijela procesa koji omogućuje nadzor, mjerenje i izvještavanje o održivom razvoju.



Slika 24: Integrirani okvir za nadzor, mjerenje, upravljanje i izvještavanje o održivosti
Izvor: Schaltegger & Wagner 2006., str.16

Računovodstvene informacije su neophodne za praćenje i mjerenje izvedbi SBSC. Dio strategijskog računovodstva koje osigurava relevantne informacije o održivom razvoju naziva se računovodstvo održivog razvoja. „Računovodstvo održivog razvoja bavi se trima vrstama odnosa između poslovanja i načela održivosti: *ekonomskim utjecajima* koji su ekološki i društveno uvjetovani, *ekološkim i društvenim utjecajima* uvjetovanim poslovnim aktivnostima te *simulacijom poveznica* između ekonomskih, ekoloških i društvenih pitanja koja tvore tri stupa održivosti“ (Schaltegger & Lüdeke-Freund, 2011., str. 25). Dok se pokazatelji cilja i pokazatelji djelovanja utvrđuju i definiraju u procesu SBSC, unutar računovodstva održivog razvoja čiji je zadatak osigurati relevantne i razumljive informacije menadžmentu iz internih i eksternih izvora razvijaju se i izračunavaju KPIs.

Ne postoji jedinstveni sustav pokazatelja, a niti jedinstveni pristup u traženju odgovora jer je naglasak na prilagođavanju specifičnostima djelatnosti i poslovnog sustava, a na polazištima generičkih pokazatelja SBSC metode koje prikazuje sljedeća tablica:

Tablica 17: Polazišta formuliranja pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja temeljem SBSC metode

Generičke kategorije za formuliranje pokazatelja cilja				
financijska perspektiva	perspektiva kupaca	perspektiva internih procesa	perspektiva učenja i razvoja	netržišna perspektiva
- rast prihoda - rast produktivnosti - iskorištenost imovine	- tržišni udjel - pridobivanje kupaca - zadržavanje kupaca - zadovoljstvo kupaca - platežna moć kupaca	- proces inovacija - proces operacija - proces servisiranja poslije prodaje	- zadržavanje zaposlenih - produktivnost zaposlenih - zadovoljstvo zaposlenih	- sloboda djelovanja - legitimitet - legalnost
Generičke kategorije za formuliranje pokazatelja djelovanja				
- - -	- svojstva proizvoda - odnos s kupcima - ugled i reputacija	- pokazatelji troškova - pokazatelji kvalitete - pokazatelji vremena	- potencijal zaposlenika - tehnička infrastruktura - utjecaj na klimu	pokazatelji djelovanja ili pokazatelji cilja iz svih drugih perspektiva

Izvor:Schaltegger & Ludeke-Freund,2011., str.9 (također Figge et al., 2001, Kaplan i Norton, 1996.)

Pri izboru odgovarajućih pokazatelja sagledava se mogućnost za povezivanje uzroka i posljedica s ostalim perspektivama, kroz strateške mape. SBSC omogućuje da se strategija održivog razvoja učini mjerljivom. Stoga se utvrđuju pokazatelji unutar svake perspektive SBSC-a a s ciljem mjerenja dostignutog stupnja održivosti. Prilikom definiranja pokazatelja javlja se nekoliko pitanja na koje treba dati odgovore (Hubbard, 2009., str. 187-189):

- koje pokazatelje koristiti
- kako i koje podatke prikupiti
- kako mjeriti i utvrditi težinu pokazatelja
- kako prezentirati ostvarenja

Temeljem gornjih polazišta, treba naći odgovor na prethodno postavljena pitanja:

Koje pokazatelje koristiti? Teško je izabrati nekoliko pokazatelja koji će definirati srž izvedbi, naročito u tako heterogenom sustavu kao što je turistička destinacija ili korporacija. Odabir pokazatelja rezultat je odluke destinacijskog menadžmenta, a on se pri tome može rukovoditi s nekoliko različitih pristupa:

a) odrediti koji pokazatelji njemu najbolje prezentiraju ostvarenje strategije

b) odrediti pokazatelje koji će pokriti određeno područje ne uvažavajući pri tome strateški prioritet, nego izvještavanje prilagoditi prioritetima interesnih skupina

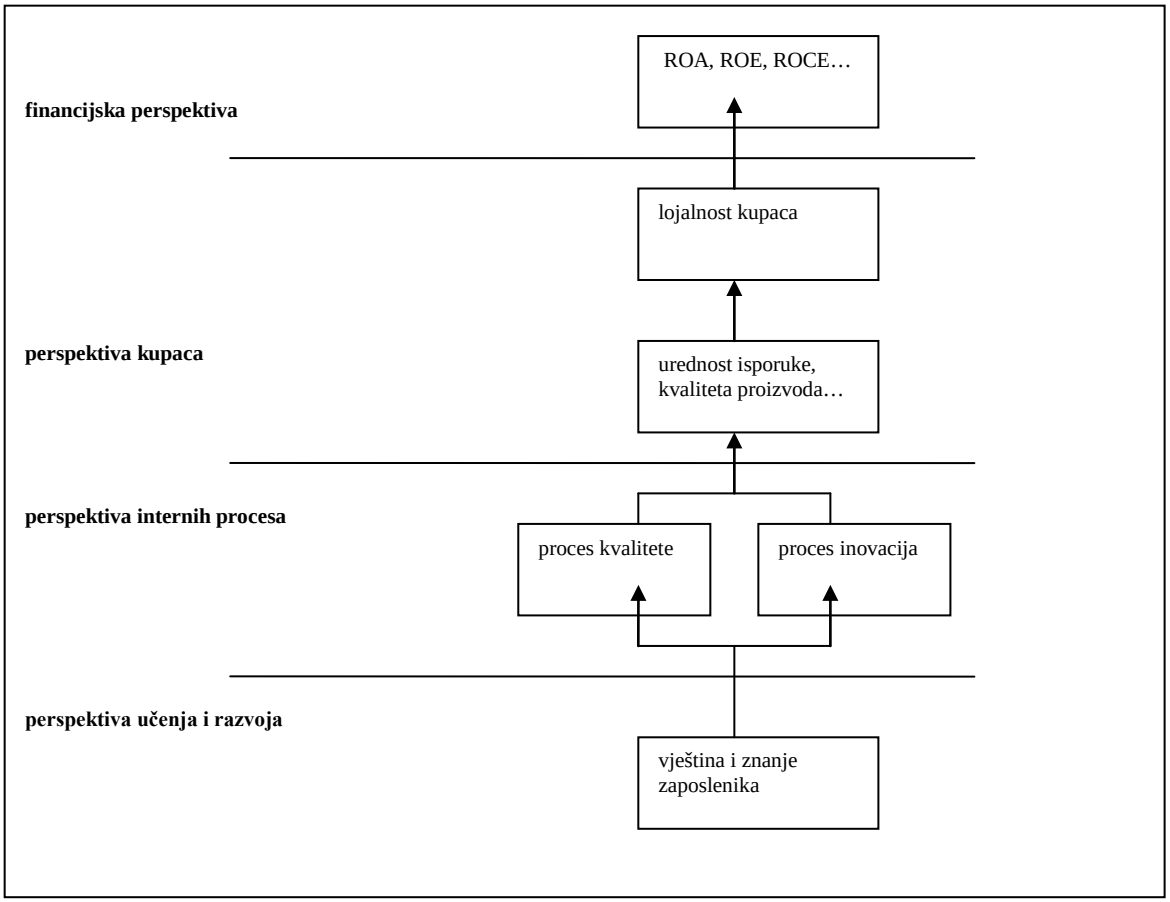
c) odabrati pokazatelje koji su uobičajeni, lako mjerljivi i imaju široku primjenu.

Kako i koje podatke prikupiti? Podaci potrebni za nadziranje kvalitativnog ostvarenja ciljeva kroz perspektive nisu uvijek kvantitativno mjerljivi, naročito u području društvenog djelovanja u kojem se očituju kao nematerijalna imovina (npr. inovacije, zadovoljstvo zaposlenih, odnosi sa zajednicom…). Potrebno je iznaći metodologiju za mjerenje i ovih ciljeva na način da se mogu uspoređivati s prethodnim razdobljima, s konkurencijom ili da mogu biti čitljivo prezentirani pojedinim interesnim skupinama.

Kako mjeriti i utvrditi težinu pokazatelja? Pojedine ciljeve iz područja očuvanja okoliša ili društvenog djelovanja moguće je „prevesti“ u mjerljive pokazatelje na način da se utvrde očekivane, ciljne veličine te se ostvarenja uspoređuju s tim ciljnim veličinama. Ciljne veličine, u pravilu, predviđaju poboljšanja u odnosu na dosadašnju praksu unutar korporacije ili na najbolju prosječnu praksu grane djelatnosti koja se mjeri. Neki autori (Atkisson i Hatcher u Hubbard 2009., str. 187) sugeriraju da se ekološki i društveni ciljevi, identificirani kao relevantni, implementiraju u četiri kvadranta BSC-a te da se nadziru i iskazuju kroz jedan jedinstveni *pokazatelj održivosti*.

Kako prezentirati ostvarenja? Menadžment može ostvarenja prezentirati na razne načine, ovisno o svojim preferencijama. Najčešći način prezentacije je kvantitativno, pomoću brojki. Taj način ujedno omogućuje *benchmarking* s prethodnim razdobljem, ali i s konkurencijom kako bi se bolje sagledale snage i prednosti u odnosu na konkurenciju. Preporuka je (Emerson, u Hubbard, 2009.) da se uz brojčano iskazivanje ostvarenja ciljeva uključi i grafičko prezentiranje (grafikoni, krivulje) kao i upotreba različitih boja za pojedine perspektive ili za označavanje zaostajanja za ciljem i/ili isticanje dobrih rezultata.

Kako u klasičnom pristupu, tako i u SBSC metodi, financijska perspektiva predstavlja ishodište i krajnji cilj jer ona osigurava vrijednosni izraz strateških ciljeva kroz pokazatelje cilja koji moraju biti mjerljivi, a radi ocjene rezultata i prinosa vlasniku, vodeći računa da događanja u perspektivama nižeg reda utječu na ukupan rezultat. uzročno-posljedične veze među perspektivama trebaju biti prepoznate kroz pokazatelje povezane unutar strateške mape.



Slika 25: Pojednostavljeni prikaz uzročnih povezanosti pokazatelja perspektiva BSC-a
Izvor: Obrada autora prema:Schaltegger & Ludeke-Freund,2011.,str.10 (također Kaplan & Norton 1996., str. 31)

Pokazatelji cilja prethodne perspektive istovremeno su pokazatelji djelovanja sljedeće perspektive. Kako se može vidjeti na gornjoj slici, ROA, ROE ili ROCE su pokazatelj cilja u financijskoj perspektivi[10]. Zadane pokazatelje u financijskoj perspektivi moguće je ostvariti ako se osigura lojalnost kupaca (što je pokazatelj cilja u perspektivi kupaca), čime je istaknuta uzročno-posljedična povezanost. Lojalnost kupaca je *pokazatelj cilja* perspektive kupaca, ali je istovremeno pokretač (*pokazatelj djelovanja*) koji omogućuje ostvarenje cilja u financijskoj

[10]Kao pokazatelji cilja u financijskoj perspektivi uzimaju se općeprihvaćeni financijski pokazatelji, najčešće ROA, ROE, ROI ili ROCE. Ovi pokazatelji iskazuju se kao koeficijenti, a kojem od njih će se dati prednost, ovisi o tome kome je izvještaj namijenjen (vlasnicima, investitorima i sl.). ROA pokazuje koliko je menadžment efikasan u korištenju imovine poduzeća, odnosno kolika je relativna stopa profitabilnosti u odnosu na korištenu imovinu, ROE pokazuje koliko profita kompanija generira na uloženi kapital vlasnika. Ova dva pokazatelja ponajviše interesiraju vlasnike. ROCE iskazuje profitabilnost i efikasnost kompanije u odnosu na korišteni kapital (vlasnička glavnica + dugoročne obveze), ROI iskazuje stopu povrata investicije te su ovi pokazatelji ponajviše interesantni investitorima. Prilikom donošenja odluke o razini profitabilnosti i efikasnosti kompanije preporučuje se istovremeno korištenje nekoliko pokazatelja. *Benchmarkingom* ovih pokazatelja s konkurencijom, vlasnici i investitori dobivaju informaciju je li njihov kapital dovoljno zaštićen ili bi se ostvario bolji prinos ako se plasira u neku drugu kompaniju. Kaplan i Norton su 1993. godine, prilikom prvog prezentiranja primjene BSC-a u praksi na primjeru kompanije Rockwater, kao ključni pokazatelj u financijskoj perspektivi upotrijebili ROE (Coe & Letza, 2014., str. 65)

perspektivi (nadređenoj). Prema tome, ako se gleda iz financijske perspektive, razina ROCE je njezin cilj, koji će biti moguće ostvariti ako se postigne visoka razina lojalnosti kupaca.

Lojalnost kupaca je, stoga, za financijsku perspektivu pokretač koji pridonosi ostvarenju njezina cilja (pokazatelj djelovanja) dok je za perspektivu kupaca cilj koji treba ostvariti (pokazatelj cilja). Uspostavljanje uzročno-posljedičnih veza (iskazanih preko pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja) može se sagledati i u odnosima ostalih perspektiva uvažavajući spoznaju da, ako se „posao dobro odradi“ (ostvare *ciljevi*) u perspektivi nižeg reda, to *djelovanje* je pokretač koji će omogućiti i ostvarenje cilja u sljedećoj perspektivi. (Schaltegger & Ludeke-Freund, 2011., str. 9-11). Uspješnost ostvarenja ciljeva unutar jedne perspektive uzročno-posljedično djeluje na uspješnost s njome povezanih perspektiva, što se u konačnici reflektira kroz financijski rezultat i rast tržišnog udjela što znači rast i razvoj sustava kao cjeline.

Korištenjem BSC pokazatelja na razini SBU, menadžment može lako i brzo utvrditi one organizacijske dijelove koji ne funkcioniraju u skladu s poslovnom strategijom i ne ostvaruju zadane ciljeve te stoga može brzo reagirati i tražiti bolja rješenja. Čak i u situacijama kada se strateški ciljevi uspješno ostvaruju, promatranjem međusobnih veza i interakcija između i unutar pojedinih perspektiva mogu se otkriti neočekivani učinci.

„Cilj strateških sustava za mjerenje izvedbi, kao što je BSC, jest pridonijeti kvaliteti ocjenjivačkih sudova unapređenjem financijske i budućnosti okrenute nefinancijske metrike“ (Humphreys & Trotman, 2011., str. 81). Zadani ciljevi mogu se ostvariti samo ako su mjerljivi jer se putem metrike dobiva spoznaja o stupnju realizacije ostvarenog u odnosu na planirano, uvažavaju se trendovi kretanja u postizanju ciljeva i *benchmarkingu* definirajući polazišta u odnosu na konkurenciju. BSC je kvalitetna poveznica između dugoročnog strateškog opredjeljenja korporacije i operativnog preispitivanja ispravnosti strateških ciljeva kroz operativna postupanja menadžmenta na tržištu i u okruženju. „BSC to omogućuje jer u razmatranje uključuje faktore nefinancijskog strateškog uspjeha koji imaju signifikantan utjecaj na ekonomsku uspješnost poslovanja“ (Figge et al, 2002. b, str. 1). Dizajn BSC je takav da omogućuje sagledavanje rezultata na nižim operativnim cjelinama te je najbolja praksa mjerenja i izrade strateških mapa po svim perspektivama na razini strateških poslovnih jedinica (SBU).

3.4. Informacije za strateško upravljanje turističkom destinacijom

Da bi menadžment mogao uspješno upravljati turističkom destinacijom, mora raspolagati relevantnim informacijama za donošenje odluka. Upravljanje informacijama u cilju stjecanja konkurentske prednosti i ostvarivanja profita sve više dobiva na značenju i tretira se kao dio poslovne funkcije. „U cilju jačanja konkurentnosti upravljanje informacijama je vitalni koncept“ (Schaltegger & Burritt, 2010., str. 377,3/10).

Destinacije kao i korporacije moraju „razmišljati globalno, a djelovati lokalno“ te se susreću s višedimenzionalnim izazovom kreiranja relevantnih informacija iz ogromnih baza podataka. S jedne strane potrebno je uspostaviti kvalitetne organizacijske i informacijske veze među različitim interesnim skupinama unutar destinacije, a s druge strane to isto treba napraviti i s raznim turističkim agencijama koje posluju dislocirano u različitim dijelovima svijeta. Sve to skupa na određeni način formira poslovnu inteligenciju destinacijske menadžment organizacije. Što je DMO postigla višu razinu poslovne inteligencije, to je i profitabilnost destinacije veća, a tržišni položaj značajniji. Menadžeri inteligentnih kompanija uspostavili su sustav kreiranja informacija potrebnih za odlučivanje na nižim, operativnim, i višim, strateškim upravljačkim razinama. „Uspješan je onaj informacijski sustav u kojem su sve komponente na kvalitetno podjednakoj razini i međusobno usklađene, što znači da uz tehnološka i sadržajna rješenja, isto značenje imaju također organizacijska i kadrovska rješenja“ (Peršić u Gulin, Peršić [ur.], 2011., str.18)

3.4.1. Upravljanje održivim razvojem na korporativnim načelima

Zadatak destinacijskog menadžmenta je osigurati održivi razvoj destinacije koji u velikoj mjeri ovisi o sposobnosti prilagodbe čestim promjenama tržišnih uvjeta, o učinkovitom korištenju svih resursa destinacije (naslijeđenih i izgrađenih) te o inovativnom planiranju razvojne strategije. Da bi udovoljio tim zahtjevima, menadžment mora raspolagati relevantnim informacijama o situaciji unutar i izvan destinacije, kroz sagledavanje trendova iz prošlosti, događanja u sadašnjosti i projiciranju događaja u budućnosti. Korporativna maksima da se može upravljati samo onim što se može mjeriti, jednako je primjenjiva i za upravljanje destinacijom. Da bi se utvrđeni strateški ciljevi mogli uspješno ostvariti, oni trebaju biti mjerljivi. Definiranje pokazatelja složen je postupak iz razloga što se treba voditi računa o dostupnosti i pouzdanosti podataka kako se ocjena uspješnosti i procjena budućih kretanja ne bi temeljile ne netočnim i nepouzdanim osnovama. Nadzorom i mjerenjem izvedbi strateških ciljeva u destinaciji osigurava se identificiranje budućih izazova i mogućnosti destinacije kao i kontinuirano preispitivanje i prilagodba definirane strategije.

Održivi razvoj je sinteza harmoniziranog djelovanja internih i eksternih čimbenika te se stoga nameće potreba umrežavanja interesa svih sudionika u ponudbenom lancu uz uvažavanje životnog vijeka proizvoda, procesa i sustava u cjelini. Na isti način se prate i sve faze životnog vijeka i lanca vrijednosti destinacije. Polazi se sa stanovišta da je održivost proces, a destinacija može uspješno upravljati tim procesom ako u vlastiti održivi razvoj ugrađuje održivost i drugih sudionika svog ponudbenog lanca, a računovodstvo mora osigurati relevantne informacije, kako bi se učinci procesa mogli usmjeravati, mjeriti, sustavno ocjenjivati i unapređivati. Djelovanje korporacije u okruženju ima dosta poveznica s turističkom destinacijom. Korporacija je „najčešći oblik poslovne organizacije čije poslovanje je regulirano zakonskim propisima te mu se određuju zakonska prava kao entitetu odvojenom od vlasnika. Karakterizira ju ograničena odgovornost vlasnika, jednostavan prijenos vlasništva dionica te kontinuirana egzistencija bez ograničenja“ (Investorwords, 2012.) dok je turistička destinacija „optimalna kombinacija fiksnih i varijabilnih čimbenika te mogućnosti turističkog djelovanja u skladu s preferencijama tržišta, neovisno o administrativnim granicama“ (Magaš, u Trezner [ur.] 2008. str. 6). I korporacija i destinacija imaju misiju egzistencije bez ograničenja kroz ograničenu odgovornost vlasnika.

Fiksni čimbenici destinacije u kratkom roku se ne mijenjaju i često su zadani okvir djelovanja destinacije (položaj, klima, infrastruktura, znamenitosti i sl.) te se kao takvi funkcionalno mogu sagledavati na način kako se sagledava i upravlja s dugotrajnom imovinom korporacije. Varijabilni čimbenici turističke destinacije su njezini proizvodi (robe i usluge, brend, doživljaj, ugled) koje nudi potencijalnim posjetiteljima (kupcima), a koji su nastali kao rezultat usuglašenog rada raznovrsnih čimbenika koji participiraju u ponudi destinacije. Turistička destinacija nije administrativno ograničena nego ona kao cjelina predstavlja turističku ponudu na određenom tržištu slično kao što i proizvodi i usluge korporacije predstavljaju njezinu ponudu na određenom tržištu. Kako korporacija u cilju svog dugoročnog uspjeha mora uvažavati sve tri komponente održivog razvoja (ekonomsku, ekološku i društvenu) na isti način uspješna je destinacija koja ima jasne strateške ciljeve te razrađene putove za postizanje tih ciljeva.

Održivi razvoj u turizmu je „sposobnost turističke destinacije da ostane u ravnoteži s okruženjem, odnosno sposobnost da ostane konkurentna na tržištu usprkos pojavi novih i manje posječenih destinacija te da privuče podjednako posjetitelje koji se vraćaju i one koji dolaze prvi put“ (Bučar et al., 2010., str. 224, 4/27). Da bi se naturalno i vrijednosno izraženi podaci mogli u okviru računovodstvenog informacijskog sustava pretočiti u informacije

relevantne za menadžersko odlučivanje, nužno je znanje o instrumentima, metodama i tehnikama strateškog pristupa, uz relevantnu informatičku i organizacijsku podršku sustava kao cjeline. Navedeno je i pretpostavka da se informacije mogu na odgovarajući način pohraniti i kontrolirano distribuirati prema korisnicima svih razina odgovornosti u poslovnom sustavu i okruženju.

Sve je prisutnija svijest da je razina poslovne uspješnosti u direktnoj korelaciji sa širinom i dostupnosti poslovnih informacija zaposlenicima i poslovnim partnerima. Ovaj pristup još je značajniji za upravljanje uspješnošću turističke destinacije: širina obuhvata i dostupnost informacija turističke destinacije u direktnoj su korelaciji s njezinom uspješnosti jer ona mora privući posjetitelje, kupce, s vrlo heterogenih i različitih ciljnih tržišta, dok s druge strane mora postići harmoniziranost djelovanja svih, naglašeno heterogenih, interesnih skupina koje participiraju svojim djelovanjem u destinaciji. Istraživanja pokazuju da su uspješnije kompanije koje su razvile viši stupanj ovlasti i demokratizacije informacija (Liautaud & Hammond, 2006. str. 3-21).

Da bi se postigla dugoročna učinkovitost, odluke se trebaju temeljiti na činjenicama iz kojih se formiraju vjerodostojne i relevantne informacije. Informacije se kreiraju iz niza podataka koji se prikupljaju iz eksternih i internih izvora na temelju prošlih i sadašnjih događaja. „Podaci su neobrađeni i neuljepšani. Informacije su podaci obogaćeni određenom mjerom poslovnog sadržaja i značenja. Menadžment uzima te podatke i, koristeći se svojim poznavanjem poslovanja, filtrira ih, razvrstava, određuje prioritete, predočuje ih i tako pretvara u informacije“ (Liautaud & Hammond, 2006. str. 5). Upravljanje informacijama u uskoj je vezi s cjelokupnom filozofijom upravljanja koja se, zahvaljujući brzom tehnološkom i informatičkom napretku neprestano mijenja. Informacije postaju dostupne i transparentne internim i eksternim korisnicima što jača tzv. informacijsku demokraciju koja označava slobodan protok informacija na uređen način.

Uz dostupnost informacija unutar destinacije, treba osigurati dostupnost podataka i informacija i izvan destinacije. Internet je snažan instrument kojim se informacije iz okruženja i iz destinacije proširuju na kupce, dobavljače i druge poslovne partnere putem *ekstraneta*.

Značaj turizma u suvremenim globalizacijskim uvjetima sve više raste te paralelno s tim raste i potreba iznalaženja efikasnijih modela upravljanja turističkom destinacijom kao temeljnom jedinicom cjelokupne turističke ponude i potražnje. Turizam se često klasificira kao industrija iz razloga što je obuhvat sudionika koji pridonose njegovu razvoju i koji participiraju u

njegovim rezultatima značajan i obuhvaća čitav niz raznorodnih djelatnosti i sudionika (hotelska industrija, lokalno stanovništvo, lokalni i nacionalni proizvođači potrošnih dobara i usluga, administracija, nacionalna ekonomija, turisti), što direktno i indirektno djeluje na razvoj ukupnog nacionalnog gospodarstva. Da bi bila uspješna na tržištu, destinacija mora biti atraktivna, dostupna i poželjna kao i svaki drugi proizvod, a da bi se udovoljilo tim zahtjevima, menadžment destinacije mora imati viziju destinacijskog razvoja kako bi na dugi rok osigurao njezinu konkurentnost.

„Destinacijski menadžment prepoznao je potrebu sveobuhvatnom pristupu planiranja razvoja destinacije i marketinga. Tijekom posljednjeg desetljeća interesne skupine na razini destinacije postupno pomiču fokus s tradicionalnog marketinga i promotivne funkcije prema koordiniranom strateškom pristupu upravljanjem destinacijom“ (STO, 2010. str. 3). Kako bi se udovoljilo takvim zahtjevima, svaki relevantni čimbenik turističke ponude treba planirati svoj strateški razvoj sukladno prihvaćenoj strategiji razvoja destinacije, a destinacijski menadžment, s druge strane, planira strateški razvoj destinacije na temelju kompromisa strateških ciljeva svih čimbenika. Uvažavajući ovakav pristup, a koristeći iskustva dobre prakse korporativnog upravljanja, svaku skupinu relevantnih čimbenika destinacijske ponude moguće je sagledati kao stratešku poslovnu jedinicu – SBU.

Zahtjevi tržišta dosta su promjenjivi što utječe da jednom postavljeni ciljevi više nisu dostižni, realni ili opravdani te je to upozorenje menadžmentu da jednom utvrđena i prihvaćena strategija nije dugoročno konačna nego da se ona stalno treba preispitivati, korigirati i prilagođavati tržišnim uvjetima. U tom cilju top-menadžment na sebe preuzima odgovornost za očuvanje tržišne pozicije i borbu s konkurencijom. „Kako bi mogla opstati na novim brzorastućim inovativnim tržištima, kompanija mora značajno razviti svoj pristup uvažavanju novih potrošačkih obrazaca ponašanja na ciljnom tržištu. Zadatak menadžmenta je da uspostavi takvu organizacijsku struktura koja će biti sposobna brzo tržištu ponuditi novi proizvod s neodoljivom funkcionalnošću, ili još bolje, kreirati proizvod koji će kupci trebati iako još toga nisu svjesni“ (Prahalad & Hamel, 2003., str. 4/16).

Globalizacijski procesi i promjene okruženja u kojima destinacije djeluju, nalažu preustroj tradicionalnog na suvremeni sustav izvještavanja, na način da se uz financijske, obvezno prezentiraju i nefinancijske informacije, s posebnim naglaskom na uključivanje utjecaja eksternih činitelja na efektivnost i efikasnost poslovanja. Okrupnjivanje, uvođenje načela korporativnog upravljanja i multinacionalnost tržišta, traži novi pristup u pripremi i prezentiranju informacija za poslovno odlučivanje o održivom razvoju u dugom i kratkom

roku. „Strategijsko računovodstvo usmjerava se na pripremu informacija od značaja za ostvarenje strateških ciljeva turističke destinacije, kroz ukazivanje na činitelje koji pridonose stvaranju nove vrijednosti, podizanju razine kvalitete i orijentacije na potrebe i želje kupaca“ (Peršić u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 285). Zadatak „računovodstva je da menadžerima osigura informacije o strukturi njihovih troškova, ali i strukturi troškova konkurencije, o potražnji i kupcima ne samo u trenutnom okruženju nego uključujući sve potencijalne konkurente i potencijalne kupce u budućnosti kako bi se mogle donijeti dugoročne poslovne odluke“ (Hoskin, Macve, Stone, ND, str. 167, 1/32). S tog polazišta zadatak destinacijskog menadžmenta je upravljanje imovinom i procesima, razvoj atraktivnosti i agresivnosti te integriranje tih odnosa u gospodarski i društveni model razvoja destinacije. Ocjena trenda rasta ili pada tržišnog udjela utvrđuje se u relativnom odnosu prema najvećim konkurentima na tržištu.

3.4.2. Informacijski zahtjevi menadžmenta strateških poslovnih jedinica

Ako se turistička destinacija sagledava kao korporacija, tada je uspješno upravljanje moguće samo kroz njezine SBU, a to su segmenti turističke ponude i ostale interesne skupine. Organizaciju poslovanja i nastup na tržištu putem SBU prva je primijenila kompanija General Electrics u 60-im godinama prošlog stoljeća. Strateška poslovna jedinica – SBU (Strategic Business Unit) je „autonomni segment ili organizacijska jedinica, dovoljno malena da bude fleksibilna i dovoljno velika da ostvari kontrolu nad većinom čimbenika koji utječu na njezinu dugoročnu učinkovitost“ (Busines Dictionary). SBU mogu biti „segmenti unutar kompanije, proizvodne linije unutar segmenata ili jednostavno proizvodi odnosno kompanijski brendovi čiji su cilj i misija drugačiji od ostalih poslovnih dijelova poduzeća i koji mogu samostalno, neovisno od ostatka kompanije, djelovati na tržištu“ (allBusiness, 2012.).

Razni poslovni rizici, kojima je u uvjetima globaliziranog tržišta sve više izložena turističke destinacija, stavljaju pred menadžment zadatak da upravlja rizicima kako rizici ne bi upravljali destinacijom. Pristup upravljanju rizicima destinacije kroz korporativnu praksu decentralizacije preko SBU, otvara putove za realizaciju cjelovitijih sigurnosnih pristupa u budućnosti i smanjivanje rizika subjektivnih elemenata u pristupu upravljanju. SBU su manje centralizirane srodne jedinice destinacijske ponude unutar destinacije te su stoga fleksibilnije u svom djelovanju te mogu reagirati brže na tržišne promjene i prilike kako bi se održala zadovoljavajuća konkurentnost destinacije.

Koliko će se SBU formirati unutar destinacije te na temelju kojih kriterija, stvar je opredjeljenja menadžmenta. Međutim pri ustrojavanju SBU (neovisno sagledava li se njihovo

djelovanje na korporativnoj ili destinacijskoj razini) neki osnovni kriteriji moraju biti zadovoljeni (Boundless):

- svaka SBU mora biti u mogućnosti ostvarivati vlastite prihode i profit te imati jasnu tržišnu poziciju
- svaka SBU mora imati jasno definirane strateške ciljeve
- pozicija odgovornog menadžera koji upravlja SBU treba biti jasno definirana
- SBU ne smiju jedna drugoj konkurirati
- mora se utvrditi donja granica profita koja je ekonomski prihvatljiva za postojanje SBU.

Navedene kriterije moguće je primjenjivati na interesne skupine unutar turističke destinacije. Najčešće se SBU formiraju s namjerom da pokrivaju određeno tržište i na njemu samostalno djeluju u skladu sa strateškim opredjeljenjima i temeljnim vrijednostima matične kompanije te u sebi sadrže sve potrebe i sposobnosti matične korporacije. Svaka SBU ima pridijeljene kapitalne i menadžerske resurse uvijek u cilju postizanja boljih rezultata na razini cjeline. Planiranje konkurentnosti i održivog razvoja turističke destinacije moguće je provesti kao za jedinstvenu SBU korištenjem SBSC metodologije prevođenja strateških ciljeva u operativno djelovanje te za svaku niže rangiranu SBU u destinaciji (hotelsku industriju, trgovačku ponudu, ekološko-rekreativni segment, izleti i druge aktivnosti koju upotpunjuju ponudu destinacije kao jedinstvenog doživljaja).

Svaka SBU ima svoje ciljeve u svim perspektivama BSC i pokretače koji pridonose realizaciji tih ciljeva. Destinacija je sustav cijelog niza nezavisnih varijabli, čije se izvedbe, primjenom instrumentarija SBSC-a uzročno-posljedično povezuju i postaju zavisne varijable destinacije kao cjeline. Modeliranje strategije je proces što znači da je strategija destinacije rezultat želja i kompromisa svih interesnih skupina koje u njoj participiraju te se stoga model izvođenja strategije destinacije krovni pokretač za sve SBU nižeg reda. Kako je strategija destinacije usklađena sa strategijama svih nižih SBU tako i strategije svake pojedine SBU moraju biti usklađene sa strategijom destinacije. Jedino tako, harmoniziranjem interesa i uzročno-posljedičnim djelovanjem svih razina koje djeluju u destinaciji može se postići održivi razvoj destinacije i svih njezinih čimbenika.

Globalizirano tržište traži brze reakcije u cilju očuvanja i rasta tržišnog udjela, a da bi se to postiglo, potrebno je ustrojiti informacijski sustav koji će omogućiti donošenje odluka

temeljem pokazatelja iz prošlosti, koje se provode u sadašnjosti i određuju trenutnu uspješnost te služe i kao pokazatelj za preispitivanje utemeljenosti i ispravnosti usvojenih dugoročnih strateških odluka. Ustrojavanje djelovanja putem SBU pridonosi bržem i cjelovitijem reagiranju menadžmenta na svaki znak pojave krize u cilju otklanjanja ili ublažavanja rizika kojima je izložena destinacija kao cjelina i/ili njezin pojedini segment jer se poslovni rizici i odstupanja od zacrtanih ciljeva puno lakše lociraju na nižim razinama te se na njih reagira donošenjem adekvatnih odluka. Pojedina SBU u destinaciji nije nužno sastavni dio ponude na dugi vijek, ona se rađa, raste, razvija, odumire, a vezano uz promjene zahtjeva i preferencija posjetitelja.

Organizacijska struktura koja se temelji na ustroju SBU omogućuje, kako korporaciji tako i destinaciji, jednu višu razinu praćenja ostvarenih rezultata i strateško upravljanje kroz misiju, viziju i dugoročne strateške ciljeve kojima se osigurava jačanje konkurentnosti uz upravljanje poslovnim rizicima na kratki i dugački rok uz kontinuiranu prilagodbu razvoja zahtjevima kupaca. Ustrojavanje strateških poslovnih jedinica radi se s ciljem da se postigne bolja poslovna učinkovitost jer svaka SBU ima svoju viziju i strategiju te brzo može reagirati na ekonomske i tržišne promjene, što korporacija ili turistička destinacija kao složeni konglomerati ne mogu. Strateške poslovne jedinice često se još nazivaju i jedinice strateškog planiranja (engl. *strategic planning units).*

Da bi SBU bila uspješna, ona mora imati jasno definirane strateške ciljeve koji se žele postići. „Odgovornost za ukupne rezultate može biti dodijeljena menadžeru SBU koji je odgovoran za provedbu i revidiranje strategije, praćenje i objašnjavanje stvarnih rezultata u odnosu na planiranu strategiju. Odgovornost za rezultate na nižoj razini može se dodijeliti pojedincima i timovima odgovornima za poboljšanje relevantne dimenzije izvedbe i izvršenja te objašnjavanje promjena kod određenih proizvoda i utvrđenih varijabli procesa.“ (Banker & Johnston, ND, str. 10/15)

3.4.3. Informacijski zahtjevi za upravljanje strateškim projektima

Zadatak strategijskog računovodstva je da menadžmentu razvojnih projekata osigura relevantne informacije iz eksternih i internih izvora. Iz eksternih izvora sagledavaju se informacije o zahtjevima posjetitelja, slabostima i snazi u odnosu na konkurenciju, ali i o zahtjevima ostalih interesnih skupina. Interne informacije potrebne za upravljanje razvojnim projektom odnose se na praćenje troškova po svim fazama projekta, ispitivanje kvalitete projekta i vremena trajanja projekta. U suvremenim uvjetima umrežavanja tržišta roba,

kapitala, znanja i radne snage, istraživanje i razvoj nemaju alternativu i preduvjet su održivog razvoja.

Upravljanje razvojnim projektima zahtijeva visok stupanj znanja i odgovornosti menadžmenta jer „uspješni projekti će generirati nove izvore za buduće investicije i stvoriti zamah za dugoročni ekonomski razvitak“ (Rondinelli, 2000., str. 6). Razvojni projekti realiziraju se kroz više međusobno povezanih faza: inovacije i pokretanje projekta, planiranje i dizajniranje, izvođenje, nadzor i kontroling te završetak projekta.

Menadžeri kompanija imaju različit pristup razvojnim projektima tako da se često *inovacije* tretiraju kao pretfaza projekta ili rana faza koja je odvojena od faze izvršenja projekta. Na inovativnost kompanije djeluju interni i eksterni faktori. *Inovacije* su uskoj vezi s kreativnošću kako menadžmenta, tako i zaposlenika. Ako kompanija posluje na brzorastućem razvijenom tržištu, takvo tržište potiče na *istraživanje i razvoj novih projekata ili proizvoda* jer je to jedini način opstanka na tržištu. Za turističke destinacije razvoj novih projekata ima veliko značenje iz razloga što se turizam može klasificirati kao brzorastuća djelatnost na razvijenom tržištu na kojem je konkurencija izuzetno jaka, a zahtjevi posjetitelja podložni stalnim promjenama vezanim uz razvoj tehnologije (izbor destinacije putem *smartphonea*, *weba* i drugih suvremenih medija) kao i promjenu percepcije doživljaja, koji je sve složeniji i u njegovu realizaciju uključen je sve veći broj subjekata.

Prije nego se pristupi *izvođenju projekta* treba ga se planirati s jasnim i transparentnim ciljevima kako bi svi sudionici u projektu, neovisno o razini odgovornosti, točno znali koje ciljeve moraju postići. „Projekt se *planira* po koracima, na temelju stvarnog napretka, zajedno s *dizajnerima*, koji trebaju osigurati da sve dostupne informacije budu dostupne svima“ (Sundstrom & Zika-Viktorsson, 2009., str. 750, 6/9). Za svaki korak ili fazu projekta jasno trebaju biti nominirane odgovorne osobe jer odgovornost, uz transparentnost ciljeva, informiranost sudionika projekta pridonosi visokom stupnju uključenosti i predanosti svih članova projektnog tima. U fazi *planiranja* uočavaju se i razne mogućnosti i nedostaci što omogućuje eliminiranje uskih grla s ciljem da bi se odabrala optimalna alternativa.

Razvoj projekata u turističkoj destinaciji provodi se na način kako se upravlja projektima u korporacijama. Ponuda turističke destinacije mora se temeljiti na inovativnim projektima koji imaju svoj životni vijek koji počinje sagledavanjem situacije na tržištu kroz zahtjeve i potrebe turista. „Razvoj turističke destinacije je kontinuirani proces koordinacije i razvoja sadržaja, objekata, proizvoda i usluga koje podržava lokalna zajednica i koji toj zajednici trebaju osigurati ekonomsko blagostanje kroz jačanje kvalitete doživljaja destinacije za posjetitelje“

(STO, 2010., str. 31). Životni ciklus destinacije ima svoje uspone i padove, koje destinacijski menadžment stalno prati kako bi se uočili svi rizici pada interesa za destinaciju te poduzele mjere njezina redizajniranja. Prema Butleru životni ciklus turističke destinacije obuhvaća sljedeće faze (Butler u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 60):

- *istraživanje*, dolazi manji broj posjetitelja koji svojim interesom ukazuju lokalnoj zajednici na potencijalne mogućnosti razvoja turizma
- *angažiranje*, započinju inicijative interesnih skupina da se udovolji zahtjevima sadašnjih i potencijalnih posjetitelja
- *razvoj*, destinacija udovoljava zahtjevima posjetitelja te ostvaruje visoki broj posjeta koji često imaju sezonski karakter
- *konsolidacija*, lokalna zajednica uočava ekonomske koristi od turizma, ali i negativne efekte koje prevelik broj posjetitelja može uzrokovati na okoliš, društvene odnose i kvalitetu života lokalnog stanovništva; pokušava se disperzirati interes posjetitelja na duži vremenski period
- *stagnacija*, broj posjetitelja više ne raste, pojavljuju se znakovi opadanja interesa za destinaciju te treba ulagati sve više truda da se zadrži ista razina prometa; ovo se može ocijeniti kao kritična faza u životnom vijeku destinacije na koju destinacijski menadžment mora efikasno odgovoriti razvojem novih projekata i programima redizajna destinacijske ponude
- *propadanje*, broj posjetitelja pada, javljaju se ekonomski, ekološki i društveni problemi uzrokovani prevelikom eksploatacijom u prethodnim razdobljima i neadekvatno osmišljenom i implementiranom strategijom razvoja destinacije; ako se destinacijom upravlja na adekvatan način, ovu fazu moguće je izbjeći, odnosno, samo iznimno bi se smjela dogoditi uslijed djelovanja više sile (rat, vremenske nepogode i sl.)
- *pomlađivanje* rezultira uspostavom novog razvojnog ciklusa destinacije, a do njega dolazi ako menadžment ima jasnu strategiju razvoja koju su podržale sve interesne skupine na način da se novim ulaganjima i promjenom ponašanja pridonese kvaliteti ponude destinacije i njezinoj prepoznatljivosti u odnosu na druge konkurentske destinacije.

Turistička potražnja je izrazito elastična, zahtjevi turista mijenjaju se velikom brzinom i samom ponudom usluga ili proizvoda više se ne može udovoljiti zahtjevima. Turisti traže doživljaj, tako da se može govoriti o doživljaju kao novom proizvodu destinacije. U ponudu doživljaja mora biti uključen i koordiniran čitav niz ponuđača. „Različiti aspekti proizvoda dovode do sve većeg broja zadataka koji se mogu nazvati destinacijskim menadžment poslovima“ (Čorak u Trezner [ur.], 2008. str. 26). Neovisno o tome kako je organiziran destinacijski menadžment (destinacijska menadžment kompanija, destinacijska menadžment organizacija ili neka druga kombinacija privatnog i javnog sektora), zadatak mu je upravljati razvojem destinacije u cilju postizanja održivog razvoja. Destinacijski menadžment osmišljava i vodi projekte destinacijskog doživljaja i gradi njezino brendiranje kroz složen postupak uključivanja većeg broja interesnih skupina.

Istraživanju i razvoju novih proizvoda, u pravilu, prethodi istraživanje potreba i zahtjeva posjetitelja. Posjetitelji i njihovi zahtjevi često su prethodnica projektu i odlučujući faktor za zatvaranje projekta. Međutim, za potpun uspjeh projekta, uz analizu potreba turista (eksterni dionici), značajno je istraživanje potreba i zahtjeva, ali i raspoloživih resursa svih interesnih skupina (interni dionici) koji svojim djelovanjem utječu na konkurentnost destinacije. Uravnoteženjem potreba i zahtjeva eksternih i internih dionika stvara se preduvjet za jačanje konkurentske pozicije destinacije. Na temelju istraživanja zahtjeva eksternih i internih dionika dolazi se do spoznaje o njihovim interesima i potrebama temeljem kojih top-menadžment pokreće projekte na način da definira vrstu i naziv projekta (osnovne ciljeve projekta).

Projekt vodi imenovani nositelj projekta, odnosno koordinator projekta koji je, najčešće određena fizička osoba s posebnim znanjima i vještinama. Koordinator može, ali ne mora biti i voditelj projekta. Koordinator koordinira rad timova različitog područja interesa, usklađuje protok informacija i novčanih sredstava potrebnih za izvođenje projekta. Koordinator imenuje voditelja projekta koji u suradnji sa srednjim menadžmentom (menadžment hotela, restorana, putničkih agencija, kulturnih institucija, parkova prirode i dr.) definira faze projekta, nositelje pojedine faze i timove koji ih realiziraju. „U fazi operativnog izvođenja projekta značajna je uloga voditelja projekta kako bi se postigla zajednička vizija i ciljevi. Projektni menadžment mora formulirati viziju i ciljeve na način koji će omogućiti grupama i pojedincima da unutar njih formuliraju svoje vlastite ciljeve i putove kako ostvariti te ciljeve. Istraživanja pokazuju da ciljevi koji omogućuju određeni stupanj slobode u tumačenju i provedbi imaju pozitivan učinak na kreativno razmišljanje“ (Sundstrom & Zika-Viktorsson, 2009., str. 750, 6/9).

Ciljevi koji se žele postići kao i rokovi u kojima pojedina faza izvođenja projekta treba biti završena (tzv. *checking* lista) moraju biti jasno prezentirani svim sudionicima na projektu. Prilikom izvođenja projekta od velikog značenja su sastanci timova na kojima se iznose ideje i solucije te se kroz razmjenu mišljenja iskristaliziraju tzv. nove perspektive. To omogućuje odabir adekvatne solucije. Jedna od najtežih faza je uskladiti tehničke zahtjeve s pretpostavljenim zahtjevima posjetitelja kao i s budžetiranim sredstvima za određeni projekt.

Za trajanja projekta menadžment neprestano obavlja nadzor nad projektom prikupljajući podatke koji pokazuju napredak projekta na način da nositelji timova izrađuju izvještaje koji sagledavaju skupa s voditeljem projekta, a čime se dobivaju informacije o postignutom napretku, utrošenim financijskim sredstvima, utrošenom i planiranom vremenu kao i o postignutoj kvaliteti. Kontinuirani nadzor omogućuje da se projekt realizira unutar utvrđenog budžeta, zacrtanih rokova i prihvatljive kvalitete.

Kako bi se projekt smatrao završenim odnosno zatvorenim, on se čekira prije zatvaranja na način da se detaljno ispitaju svi pokazatelji koji ukazuju ili mjere ostvarenje strateških ciljeva koji su na početku bili postavljeni pred projekt. Naročita se pozornost posvećuje ocjeni koliko će rezultat tog projekta (novi proizvod ili usluga) udovoljiti zahtjevima posjetitelja po svojoj kvaliteti i cijeni kako bi se njime osiguralo jačanje tržišnog udjela destinacije te smanjio rizik zaostajanja za konkurentnim destinacijama.

3.4.4. Uravnoteženo mjerenje rezultata turističke destinacije

Upravljanje turističkom destinacijom je proces koji se neprestano prilagođava globalnim trendovima u turizmu i promjenama zahtjeva posjetitelja koje je važno pratiti i analizirati kako bi se na vrijeme sagledali ti trendovi i osigurao stabilan održivi razvoj kroz repozicioniranje destinacije. BSC, odnosno SBSC metodu moguće je primijeniti za uravnoteženo praćenje rezultata turističke destinacije, što može pridonijeti efikasnosti upravljanja održivim razvojem. Korištenje ovih metoda u ocjeni strategije razvoja turističke destinacije preporučuje i Europska komisija jer se „primjena BSC sustava smatra djelotvornom i u upravljanju turističkom destinacijom, koju treba voditi po načelima korporacijskog upravljanja“. (Cetinski, u Blažević, Peršić [ur.], 2009., str. 139).

Korištenjem modela SBSC za upravljanje turističkom destinacijom sagledavaju se sve uzročno-posljedične veze između djelovanja pojedinih čimbenika kao i utjecaji koje te veze imaju, što otvara mogućnost sagledavanja novih prilika jer „ovakav pristup može dovesti do raznolikosti i proširenja poslovnog portfelja kompanije bez da se napušta osnovna djelatnost“

(Schaltegger & Lüdeke-Freund, 2011., str. 28). Destinacijski menadžment ima zadatak uskladiti interese čimbenika destinacije i definirati te interese kroz strateške ciljeve „slijedeći filozofiju BSC-a, da se naglasak stavlja na mali broj strateških ciljeva“ (Hubbard, 2009., str. 186, 10/15) koji su ključni jer se tako postižu bolji rezultati ostvarenja iz razloga što je menadžment fokusiran samo na bitne pokazatelje. Kaplan i Norton preporučuju da se po svakoj perspektivi definira 4-6 mjera, što ukupno za temeljne perspektive iznosi 14-16 istaknutih strateških ciljeva, odnosno njihovih pokazatelja, kako se ne bi, zbog prevelikog broja praćenja i mjerenja, izgubila jasnoća informacija koje se dobivaju upotrebom BSC.

Značajnije od samog broja izvedbi je da mjerenja budu integrirana i uzročno-posljedično povezana (Figge et al., 2002.a) što se postiže izradom strateških mapa. Vizualizacijom načina ostvarenja strategije preko „strateške mape može se uočiti koliko otvorenih pitanja BSC sustav stavlja pred destinacijski menadžment, na koje treba realno odgovoriti, kako bi poslužila kao kohezivna snaga objedinjavanja strateških i operativnih ciljeva” (Peršić u Blažević, Peršić [ur.], 2009. str. 305). Strateški ciljevi su svojevrsna razrada putova upravljanja destinacijom kako bi se dugoročno ostvarila zacrtana strategija. Realizacija strateških ciljeva može biti uspješna jedino ako su sve interesne skupine, koje participiraju u razvoju destinacije upoznate s ciljevima, razumiju ih i prihvaćaju te koordiniraju svoj rad u neprestanom procesu međusobnih uzročno-posljedičnih utjecaja.

Praćenje i mjerenje održivog razvoja destinacije temelji se na upotrebi TBL na način da se posebno utvrde pokazatelji za ekonomsku, ekološku i društvenu izvedbu. Kako bi se te izvedbe uzročno-posljedično povezale i utvrdio njihov utjecaj na razvoj konkurentnosti destinacije, pokazatelji sva tri stupa održivosti, najefikasnije je implementirati kroz tradicionalne perspektive BSC-a. SBSC je alat za mjerenje unutrašnjih i vanjskih vrijednosti korporacije, ali se uspješno primjenjuje i za mjerenje i upravljanje vrijednošću destinacije. Mjerenje se vrši putem pokazatelja u sve četiri perspektive BSC-a. Utvrđivanje i definiranje KPIs je sastavni dio procesa strateškog planiranja jer su pokazatelji alat kojim se dobivaju relevantne informacije o izvedbi, ostvarenju ciljeva, odnosno zaostajanju u ostvarenju strateških ciljeva destinacije.

Nadzor nad ostvarenjem ciljeva moguće je vršiti jedino preko jasno definiranih KPIs, a koji trebaju biti mjerljivi, ostvarljivi, ažurni i prikladni za izvještavanje. Iako svaka destinacija ima svoje specifičnosti što treba uvažavati i kod definiranja KPIs, dio pokazatelja je istovrstan za sve destinacije pa se s tog polazišta pokazatelji klasificiraju na generičke (istovrsne za sve destinacije) i individualne ili specifične za svaku pojedinu destinaciju.

Tablica 18: Opće kategorije za formuliranje pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja turističke destinacije

Generičke kategorije za formuliranje pokazatelja cilja				
financijska perspektiva	perspektiva kupaca	perspektiva internih procesa	perspektiva učenja i razvoja	netržišna perspektiva
- rast prihoda destinacije - rast produktivnosti - iskorištenost imovine - rast prinosa privatnom i društvenom sektoru destinacije	- tržišni udjel - rast posjetitelja - privlačenje novih turista - zadržavanje turista - zadovoljstvo turista - potrošnja turista - broj reklamacija	- unapređenje informacijskih servisa destinacije - harmonizacija djelovanja svih dionika - razvoj novih proizvoda - iskorištenost kapaciteta	- zadržavanje zaposlenih - produktivnost zaposlenih - zadovoljstvo zaposlenih - edukacija zaposlenih - otvaranje novih tržišta	- sloboda djelovanja - legitimitet - legalnost
Generičke kategorije za formuliranje pokazatelja djelovanja				
	- obilježja proizvoda i usluga destinacije - percepcija destinacije kao ekološki i društveno ugodne - ugled i brendiranje - odnos s turistima	- pokazatelji troškova - pokazatelji kvalitete - pokazatelji vremena izvršenja zahtjeva posjetitelja	- potencijal zaposlenika - infrastruktura - očuvanje okoliša i klime	pokazatelji cilja ili pokazatelji djelovanja iz drugih perspektiva

Izvor: Prijedlog autora temeljen na Fige u Bennett et al. 2003., str.33

Kako je strategija svake destinacije različita, to su različiti i njezini strateški ciljevi i putovi kojima se postiže ostvarenje tih ciljeva te se stoga ne može predložiti jedinstveni sustav SBSC pokazatelja za praćenje realizacije strategije destinacije. Ipak, iako različite, destinacije imaju određene procese, radnje i postupke istovrsne te se stoga određena postignuća mogu nadzirati i mjeriti istim, generičkim pokazateljima. Gornja tablica prikazuje mogućnost prilagodbe pokazatelja za mjerenje strateških ciljeva u turističkoj destinaciji po SBSC metodi.

Ekološki i društveni ciljevi održivosti destinacije, svakako su strateški relevantni za svaku destinaciju te ih je, stoga, potrebno integrirati unutar perspektiva BSC-a (najčešće u perspektivi učenja i razvoja) kako bi se moglo nadzirati njihovo ostvarenje. Destinacija koja želi biti prepoznata kao društveno odgovorna istaknut će stratešku važnost ekoloških i društvenih čimbenika te će planirati radnje i postupke (pokretače) čije učinke djelovanja će mjeriti pokazateljima djelovanja, kako bi uspjela ostvariti svoje strateške ciljeve (zadovoljstvo turista, porast broja posjeta, doživljaj destinacije, zadovoljstvo zaposlenih i druge). Razina

ostvarenja strateških ciljeva mjeri se pokazateljima cilja (npr. postotak tržišnog udjela koji destinacija ima u ostvarenom broju turističkih posjeta Hrvatske, postotak porasta prihoda u odnosu na prethodnu godinu, broj novih proizvoda s kojima se izišlo na tržište u periodu jedne godine, prosječna ocjena zadovoljstva zaposlenih temeljem provedene ankete među zaposlenicima i sl.) Pokazatelji cilja slični su za svaku destinaciju dok se pokazatelji djelovanja i pokretači djelovanja razlikuju od destinacije do destinacije ovisno o odlukama menadžmenta kojim radnjama i postupcima doći do ostvarenja ciljeva.

Primjenom SBSC metode strategija turističke destinacije može se prevesti u operativno djelovanje. Vizualizacijom tog postupka korištenjem strateških mapa sagledavaju se uzročno-posljedične veze (unutar perspektiva BSC-a) djelovanja svih relevantnih čimbenika koji određuju ponudu i prepoznatljivost destinacije. Na taj način destinacijski menadžment sagledava jake i slabe strane, internih i eksternih čimbenika, kao i jačinu njihova utjecaja na realizaciju strategije. Kako bi se upravljalo strategijom, ona mora biti mjerljiva na način da se ostvarenje strateških ciljeva iskazuje preko KPIs.

4. OCJENA DOSTIGNUTOG STUPNJA RAZVOJA RAČUNOVODSTVA ODRŽIVOG RAZVOJA

Cilj ovog istraživanja je sagledati relevantne utjecajne činitelje značajne za izgradnju računovodstva održivog razvoja. Naglasak je na sagledavanju informacija neophodnih za upravljanje održivim razvojem korporacije. Temeljeno na uvažavanju teorijskih polazišta, načela korporativnog upravljanja i načela održivog razvoja, istražena je razina dostignutog stupanja razvoja pripreme informacija za upravljanjem održivim razvojem korporacije u Republici Hrvatskoj. Navedeno polazište koristit će u oblikovanju modela strategijskog računovodstva turističke destinacije temeljenog na informacijskim zahtjevima destinacijskog menadžmenta koji turističkom destinacijom treba upravljati po korporativnim načelima.

Priprema empirijskog istraživanja temeljila se na prikupljanju podataka i analizi postojeće domaće literature o održivom razvoju i društveno odgovornom poslovanju (znanstvena i stručna istraživanja, poslovne publikacije, ciljana pretraga internetskih stranica kompanija, civilnih udruga te izravno intervjuiranje i korespondencija s predstavnicima kompanija i interesnih skupina).

Uzorak je koncipiran tako da su se obuhvatile različite gospodarske djelatnosti, a kako bi se sagledao i prezentirao dostignuti stupanj razvoja računovodstva te dostignuti stupanj izvještavanja o održivom razvoju u korporacijama u Republici Hrvatskoj, a sve da bi se sagledale i izdvojile one karakteristike izvještaja o održivom razvoju koje su zajedničke (generičke) za sve subjekte izvještavanja. Utvrđivanje ovih spoznaja ima za cilj oblikovati model koji će biti moguće primijeniti na izvještavanje o održivom razvoju turističke destinacije. Da bi se navedeno moglo postići, nužno je da se sagledaju specifičnosti izvještavanja subjekata u djelatnosti turizma i hotelijerstva. Povezivanjem generičkih karakteristika korporativnog izvještavanja u RH sa specifičnostima turizma i hotelijerstva oblikovat će se jedinstveni model korporativnog upravljanja održivim razvojem destinacije u RH.

Prilikom sastavljanja anketnog upitnika vodilo se računa da neka pitanja o razini i značenju održivog razvoja u hrvatskim kompanijama budu koncipirana na način da se mogu pratiti trendovi kretanja u usporedbi s nekim prethodnim istraživanjima o razini održivog razvoja u Republici Hrvatskoj (UNDP 2007. i Osmanagić Bedenik & Labaš, 2012.).

Radi ocjene dostignutog stupnja upravljanjem održivim razvojem korporacija u Republici Hrvatskoj provedeno je anketiranje poslovnih subjekata (članice HR PSOR-a i kompanija

koje su svojim rezultatima, ponašanjem i izvještavanjem prepoznate kao društveno odgovorne i koje zauzimaju značajnu poziciju u svojoj branši), da bi se primjenom povijesne metode ocijenio dostignuti stupanj razvoja ove problematike u teoriji i praksi.

4.1. Pristup istraživanju dostignutog stupnja razvoja računovodstva održivog razvoja u kompanijama u RH

Kako bi se istražila razina opredijeljenosti prema održivom razvoju, provedeno je empirijsko istraživanje među hrvatskim kompanijama. Istraživanje se temeljilo na sagledavanju mogućnosti instrumentarija strategijskog računovodstva u pripremi upravljačkih informacija za menadžment, ali i za zadovoljavanje informacijskih zahtjeva eksternih korisnika vezano za provođenje načela održivog razvoja. Istraživanje je provedeno sa svrhom ocjenjivanja dostignutog stupnja primjene načela održivosti, odnosno primjene TBL-a u poslovanje hrvatskih kompanija. Poseban je naglasak stavljen na ocjenu sustava izvještavanja o održivom razvoju. Istraživanje se temeljilo na sofisticiranom anketnom upitniku, prilagođenom ciljevima istraživanja pri čemu su se uvažavali i primjeri dobre prakse. Anketni upitnik je sadržavao 48 pitanja podijeljenih u dvije grupe, na način da je:

a) u okviru prve grupe pitanja istražen: profil i poslovna orijentacija kompanija obuhvaćenih uzorkom (10 pitanja)

b) u okviru druge grupe naglasak je stavljen za ocjenu elemenata održivog razvoja (38 pitanja), pri čemu se logičkim slijedom pratila sljedeća struktura:

- održivi razvoj: opća polazišta, opredjeljenja, politike (13 pitanja)
- ekonomska komponenta održivog razvoja (12 pitanja)
- komponenta brige o okolišu (5 pitanja)
- društvena komponenta (8 pitanja).

Anketni upitnik poslan je ispitanicima putem interneta, a na način da je na adresu izabranih kompanija poslan link s obrazloženjem svrhe, sadržaja i cilja istraživanja te pitanjima za popunjavanje. Korišten je SurveyMonkey anketni program. SurveyMonkey je jedan od najviše korištenih online istraživačkih alata u svijetu, s više od 15 milijuna korisnika. Dizajniran je na način da se u cijelom periodu dok se istraživanje provodi mogu pratiti rezultati istraživanja sumarno za uzorak i po svakom ispitaniku.

Istraživanje je provedeno u razdoblju od početka veljače do konca svibnja 2013. godine. Uzorak se sastojao od 64 kompanije koje posluju na hrvatskom tržištu i to sve članice HR PSOR-a (njih 37) te 27 ostalih kompanija za koje je ocijenjeno da mogu pridonijeti kvaliteti istraživanja (tržišni lideri, značajni izvoznici, značajni predstavnici hotelske industrije).

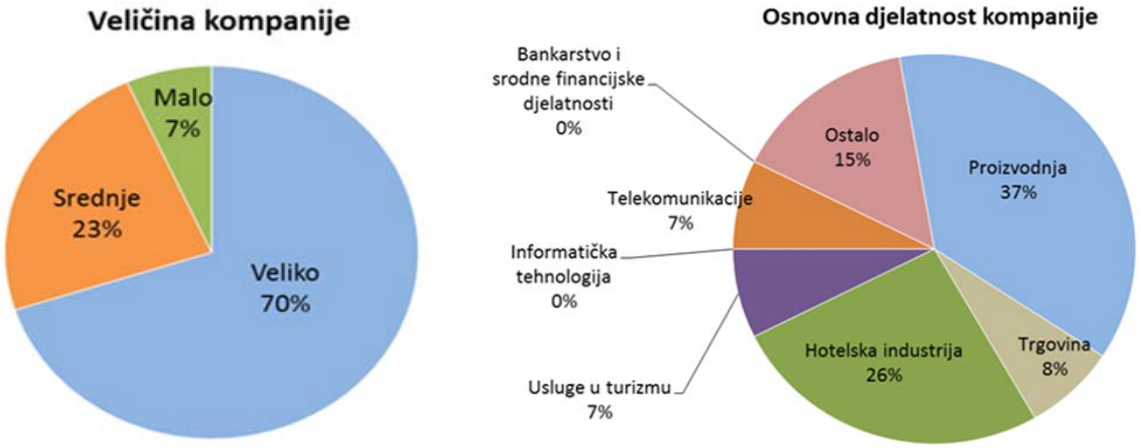
Upitnik je vratilo 30 kompanija ili 46,9% svih ispitanika s tim da je 27 kompanija u cijelosti zatvorilo upitnik (90% od odgovorenih, odnosno 36,1% ukupnog uzorka), dok su 3 kompanije djelomično popunile upitnik. Radi boljeg razumijevanja odgovora prikupljenih anketom, obavljeni su i intervjui s 8 menadžera onih kompanija koje su popunile anketu.

Temeljeno na teorijskim polazištima uvažava se spoznaja o značaju društveno odgovornog poslovanja i održivog razvija za imidž kompanije kao i prednosti koje takvo ponašanje nosi sa sobom uz uvjet da se osiguraju uvjeti gospodarskog okruženja. Međutim, sama provedba načela održivog razvoja na sustavan način kroz temeljne strateške ciljeve, jasno definirane i mjerljive kroz sustav KPIs, zaostaje za spoznajom i nije na tako visokoj razini.

Anketni upitnik popunile su osobe koje spadaju u visoki ili viši menadžment kompanije (članovi uprave 30%, direktori pojedinih poslovnih funkcija 65%) koji su iskazali opredjeljenje kompanije za održivi razvoj kao način vođenja kompanije koji će pridonijeti porastu njezine vrijednosti za vlasnike i društvo, smanjujući negativne utjecaje na okoliš, što dugoročno pridonosi rastu prihoda, smanjenju troškova, upravljanju rizicima, izgradnji brenda i ugleda. Ovim istraživanjem želi se ukazati na prisutan raskorak u praksi između opredjeljenja i provedbe, kako bi se strateška opredjeljenja k održivom razvoju, unatoč krizi, mogla implementirati u budućnosti kroz sinergijske procese, uključujući i one manje kompanije koje nisu bile obuhvaćene ovim uzorkom, ali koje će se pojaviti kao dio cjelokupnog sustava kojim treba upravljati. Na donjim slikama prikazuje se struktura uzorka prema osnovnim obilježjima ispitanika.

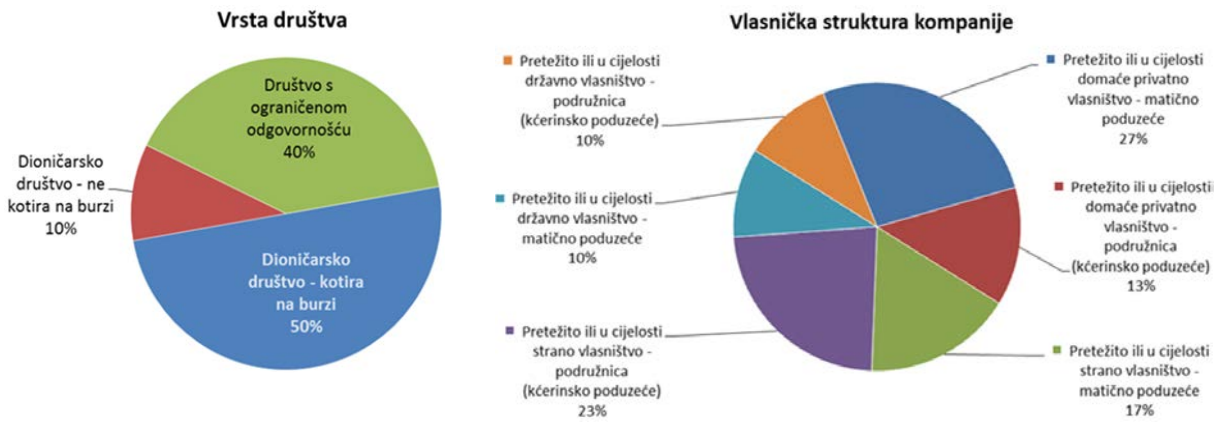
U uzorku prevladavaju velika poduzeća (70%) klasificirana sukladno Zakonu o računovodstvu (2007.). Kako je svrha ovog istraživanja bila ispitati razinu (i dobru praksu) korporativnog upravljanja održivim razvojem u Hrvatskoj, pri formiranju uzorka poštovala su se navedena ograničenja te su odabrane one kompanije koje se izjašnjavaju kao društveno odgovorne i opredijeljene prema održivom razvoju, a koje su, najčešće, onda i razvrstane u kategoriju velikih. Ovo istraživanje, također, potvrđuje rezultate prethodnih istraživanja (Bagić et al: 2004.,UNDP 2007.) „kako su velike kompanije sa značajnim udjelom stranog vlasništva, one kojima se trguje na burzi i one koje su orijentirane izvozu znatno motiviranije i imaju više resursa organizirati, pratiti i izvještavati o svojim praksama društveno

odgovornog poslovanja" (UNDP 2007., str. 67). Polazeći od spoznaje da je turistička destinacija heterogeni sustav koji sačinjavaju raznorodni subjekti koji svojim usklađenim djelovanjem pridonose razini kvalitete destinacijske ponude, uzorkom je obuhvaćena široka lepeza djelatnosti, s posebnim naglaskom na hotelsku industriju i usluge u turizmu koji sačinjavaju 32% ispitanika.



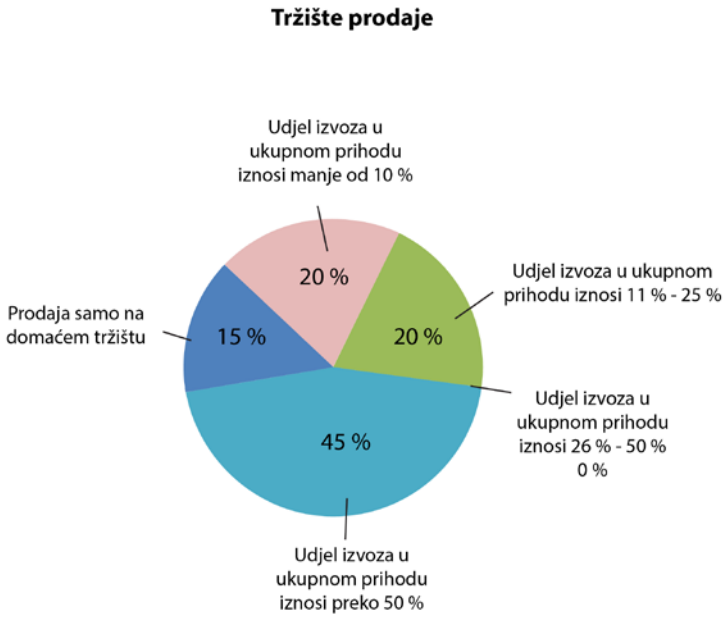
Slika 26: Veličina i osnovna djelatnost kompanija obuhvaćenih uzorkom
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Uzorkom je obuhvaćena heterogena vlasnička struktura: 40% ispitanika je u pretežito stranom privatnom vlasništvu, isto toliko u pretežitom domaćem privatnom vlasništvu, te 20% u državnom vlasništvu. Podružnice stranih korporacija primjenjuju i korporativna pravila zaštite okoliša. Inicijative za zaštitu okoliša najsnažnije se ogledaju kroz praćenje emisija u okoliš, smanjenje otpada, smanjenje upotrebe neobnovljivih sirovina, smanjenje otpadnih voda, poštivanje zakonskih propisa, ali i kroz dobrovoljne inicijative. Politika zaštite okoliša u hrvatskim kompanijama još nije prihvaćena kao strateško opredjeljenje (osim u manjem broju kompanija koje su izvozno orijentirane i/ili koje provode korporativnu politiku svojih matica u području zaštite okoliša), već se briga o zaštiti okoliša provodi operativno s ciljem da se izbjegnu kazne, penali i druge sankcije koje rezultiraju iz nepridržavanja.



Slika 27: Vrsta društva i vlasnička struktura kompanija obuhvaćenih uzorkom
Izvor:Rezultati anketnog istraživanja autora

U uzorku prevladavaju dioničarska društva (60%) iz razloga što je cilj istraživanja sagledati razinu korporativnog upravljanja u Hrvatskoj, a korporacije su, u pravilu, dioničarska društva. Društva s ograničenom odgovornošću, obuhvaćena uzorkom, iako po njihovu pravnom statusu to nije odmah očito, također su korporacije, odnosno samostalne pravne osobe koje su 100% u vlasništvu jedne osobe.



Slika 28: Tržište prodaje kompanija obuhvaćenih uzorkom
Izvor:Rezultati anketnog istraživanja autora

Kompanije obuhvaćene uzorkom su značajni izvoznici i tržišni lideri u RH, a to je i bila svrha istraživanja – da se iskustva u upravljanju održivim razvojem najboljih sudionika na tržištu prikupe, obrade, analiziraju i apliciraju na upravljanje turističkom destinacijom.

4.2. Rezultati empirijskog istraživanja za sve kompanije u Republici Hrvatskoj

U sagledavanju rezultata ovog empirijskog istraživanja koristile su se usporedne veličine s nekim prijašnjim sveobuhvatnim istraživanjima. Svijest o potrebi održivog razvoja, iako sporo, u Hrvatskoj raste, što potvrđuje i ovo istraživanje. Broj članica HR PSOR-a je u zadnjih šest godina porastao za 9%, a struktura članica u odnosu na 2007. godinu proširena je uključivanjem dviju financijskih institucija te dviju visokoškolskih ustanova (HR PSOR, 2013.). Evidentno je da je broj članica koje aktivno sudjeluju u izvještavanju za Indeks DOP-a u porastu (u 2013. godini upitnik je zatvorilo 78 članica prema 36 koliko ga je zatvorilo u 2007. godini). Sudjelovanjem u Indeksu DOP-a poduzeća dobivaju objektivnu procjenu dobrovoljnih praksi (svaki sudionik dobiva i individualne rezultate temeljem kriterija društveno odgovornog poslovanja) i usporedbu s praksama drugih hrvatskih poduzeća, tako da može sagledavati svoj položaj kroz *benchmarking*. Dobitnici nagrada Indeks DOP-a javno se objavljuju što pridonosi jačanju ugleda kompanije koja je prepoznata kao društveno odgovorna (DOP HR, 2013.).

Provedeno istraživanje ukazuje da hrvatske kompanije napuštaju staru praksu u kojoj je jedino maksimalna visina profita bila jedini pokazatelj uspješnosti te sve aktivnije jačaju svoju ulogu društveno odgovornog poslovanja kroz odnos prema okolišu, društvenoj zajednici, zaposlenicima i partnerima. Uočavaju se kvalitetni pomaci prema orijentaciji na održivi razvoj, ali još uvijek je kratkoročna ekonomska komponenta prva u fokusu njihova interesa, a što se sagledava kroz pokazatelje u koje spadaju rast prodaje, snižavanje troškova poslovanja, naplata potraživanja, uredna isplata plaća i podmirenje obveza prema dobavljačima. Dugoročni, strateški ekonomski učinci (razvoj novih proizvoda, učenje, unapređenje tehnološkog procesa, širenja na nova tržišta, procjene rizika) još su uvijek manje učestale prakse. Kako je ekološku komponentu u računovodstvu moguće uspješnije mjeriti, sagledat će se dostignuti stupanj razvoja u odnosu na zakonske propise i standarde (norma ISO 14001). 20% ispitanika u politici očuvanja okoliša slijedi zakonske propise i norme očuvanja okoliša, dok ih 15% ima razvijene vlastite politike i praksu očuvanja okoliša što su dobrovoljne inicijative iznad zakonom propisanih.

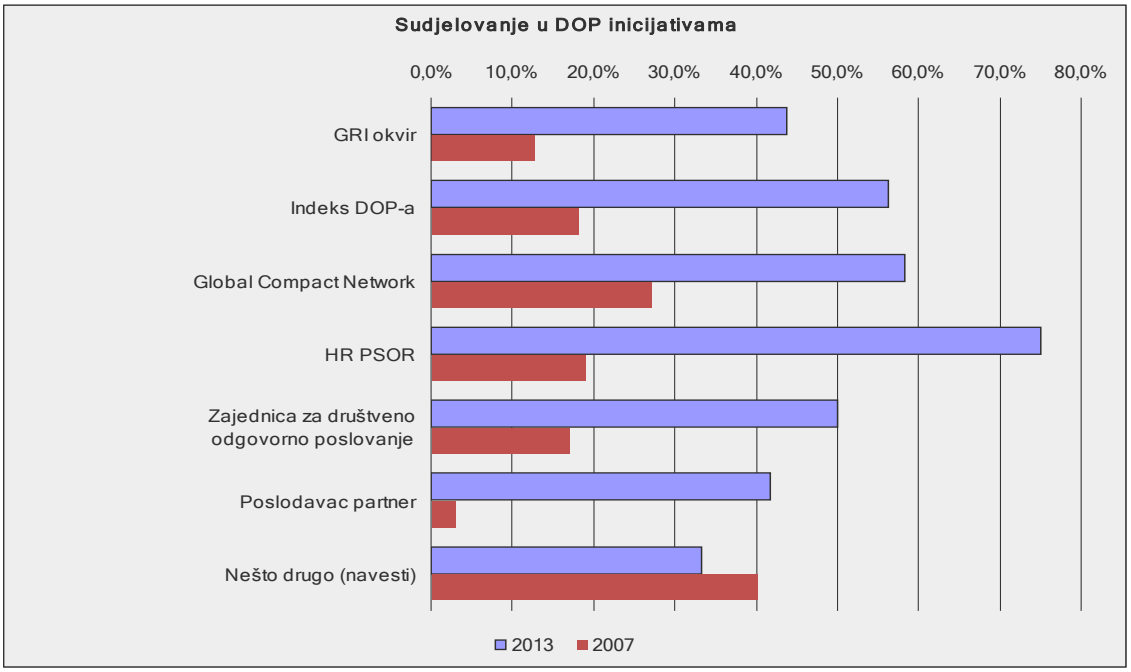
Društvena komponenta održivog razvoja najsnažnije se ogleda kroz djelovanje prema poslovno vezanim interesnim skupinama (kupci, dobavljači, vlasnici, zaposlenici) zadovoljavanje čijih interesa je na visokom mjestu prioriteta kompanija obuhvaćenih ovim uzorkom. Primjena društveno odgovorne prakse u hrvatskim kompanijama naročito je značajna kroz visoku zastupljenost u ciljevima kao i trend rasta brige o zadovoljstvu kupaca i

zadovoljstvu zaposlenika. Pristup prema interesnim skupinama s kojima se nema direktan poslovni odnos (lokalna zajednica, civilne udruge, sudjelovanje u politikama društvenog razvoja) još uvijek nije prioritetan cilj održivog razvoja, ali u ovom segmentu uočavaju se značajni pomaci kroz transparentnost ulaganja u različite društvene projekte DOP-a. Navedeno ukazuje da se održivi razvoj hrvatskih kompanija najsnažnije izražava kroz ekonomsku komponentu iako je trend rasta interesa za primjenu ekološke i društvene komponente očit.

Kako bi se ocijenio dostignuti stupanj društveno odgovornog ponašanja (DOP) kompanija u RH (u odnosu na istraživanje provedeno 2007. godine), u okviru anketnog upitnika postavljena su sljedeća dva pitanja:

1. „Na kojim se polazištima temelji izrada izvještaja o održivom razvoju kompanije?“
2. „U kojim inicijativama DOP-a kompanija sudjeluje na dobrovoljnoj osnovi?“

Rezultate prikazuje sljedeća slika:

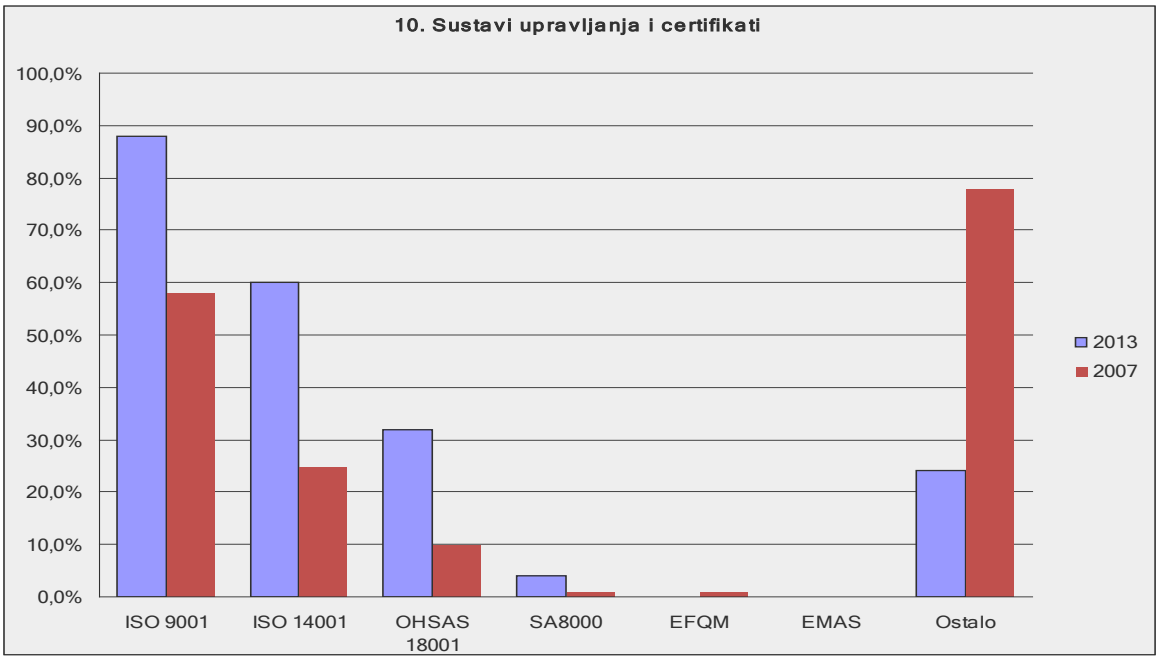


Slika 29: Sudjelovanje u DOP inicijativama
Izvor:Rezultati anketnog istraživanje autora u usporedbi s UNDP (2007.), str. 46,

Gornja slika pokazuje aktualne pomake u hrvatskim kompanijama, a u odnosu na prije provedeno istraživanje (iz 2007. godine), a ukazuje na porast svijesti o tome da je svoje poslovanje potrebno voditi sukladno načelima održivog razvoja (UNDP 2007.). U analizi podataka treba uzeti u obzir da je istraživanje provedeno 2007. godine provedeno u 35 kompanija prema slučajnom odabiru, kao i u 12 kompanija (ciljano), a riječ je o kompanijama

koje su se u to vrijeme deklarirale kao one koje slijede načela održivog razvoja. (UNDP 2007., str. 35). Aktualno istraživanje obuhvatilo je kompanije članice HR PSOR-a ali i ostale, za koje je prepoznato ponašanje u skladu s načelima održivog razvoja (njih ukupno 30). Uzorci nisu identični, ali su srodni, što znači da i rezultati mogu biti usporedivi te navode na zaključak da je u razdoblju između ova dva provedena istraživanja, značajno ojačala svijest hrvatskih kompanija o potrebi prihvaćanja načela održivog razvoja te da se u tom kontekstu slijede odgovarajući standardi i načela. Treba naglasiti da su danas općenito više prisutni globalno prihvatljivi kriteriji sastavljanja izvještaja o održivom razvoju, okolišu i društveno odgovornom ponašanju no prije.

Dok je 2007. godine svega nekoliko kompanija izvještavalo prema GRI smjernicama, sada ih prihvaća 43,8% kompanija, a prisutniji je Global Compact, čija načela slijedi 58,3% anketiranih. Naročito je visok porast pristupanja nacionalnim dobrovoljnim inicijativama (HR PSOR 75%, Indeks DOP-a 56,3%, Zajednica za društveno odgovorno poslovanje 50%, Poslodavac partner 41,7%, te granskim inicijativama 33,3%.). Kvaliteta iskazanih informacija u izvještajima svakako ovisi o primjeni standarda i drugih mjernih okvira koji garantiraju mjerenje porasta kvalitete sustava upravljanja, a što prikazuje sljedeća slika:

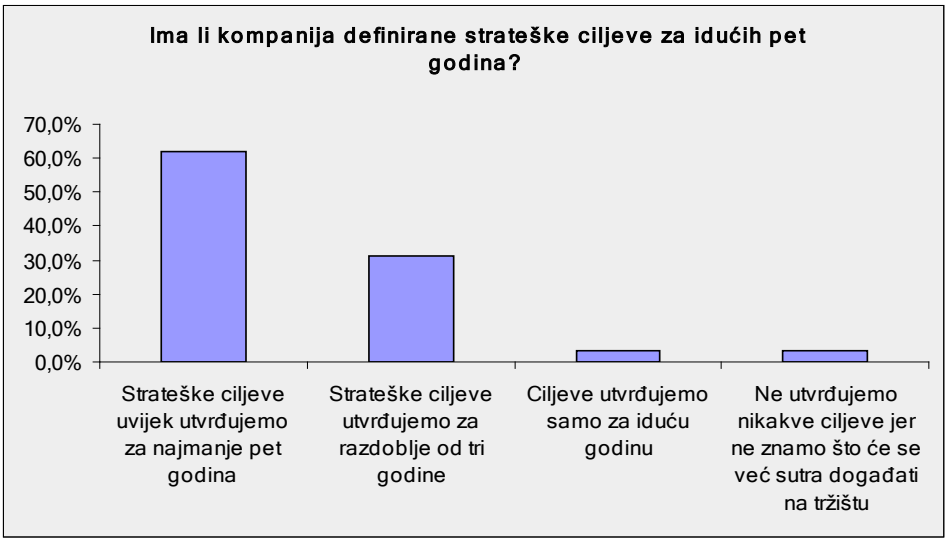


Slika 30: Standardi i druga mjerila kvalitete održivog razvoja
Izvor:Rezultati anketnog istraživanje autora u usporedbi s UNDP-om (2007.), str. 44

Broj kompanija koje posjeduju certifikat ISO 9001 i dalje je najzastupljeniji. Visoka opredijeljenost hrvatskih kompanija za implementaciju standarda ISO 9001 i OHSAS 18001 u svoje sustave upravljanja upućuje na predanost kompanija sustavnom praćenju kvalitete

procesa, proizvoda i usluga, ali i za brigu za zaštitu na radu i zdravlje zaposlenika. Ubrzano raste i primjena standarda ISO 14001 (drugi po zastupljenosti) kao relevantnog pokazatelja jačanja svijesti o potrebi očuvanja okoliša te upravljanja procesima i proizvodima koji se mogu identificirati kao utjecajni na okoliš. Tome su sigurno pridonijele i civilne inicijative za zaštitu okoliša, ali i porast svijesti hrvatskih građana i potrošača. Standard EMAS još se ne primjenjuje iako postoji pravna osnova za njegovu primjenu u Zakonu o zaštiti okoliša, a u osnovi predstavlja nadogradnju na odredbe standarda ISO 14001. Ulazak Republike Hrvatske u članstvo EU otvara prostor i za primjenu normi EMAS, što je značajno jer certifikat EMAS ukazuje na dostignutu razinu svijesti pojedine kompanije, koje okolina prihvaća, budući da izvještaji temeljeni na normi EMAS podliježu reviziji ovlaštenog neovisnog tijela.

Iako je sustavan i dugoročan pristup izvještavanju o održivom razvoju još uvijek na relativno niskoj razini, bilježi se pozitivni pomak u odnosu na prethodna istraživanja kad se svega 3% ispitanika izjasnilo da primjenjuje strategiju održivog razvoja, a njih 46% je bilo na putu promišljanja ove strategije (UNDP 2007., str. 37). Provedeno istraživanje bilo je temelj za ocjenu stupnja promišljanja strateškog razvoja kompanija unutar istraživanog uzorka, a dobivene odgovore prikazuje sljedeća slika:



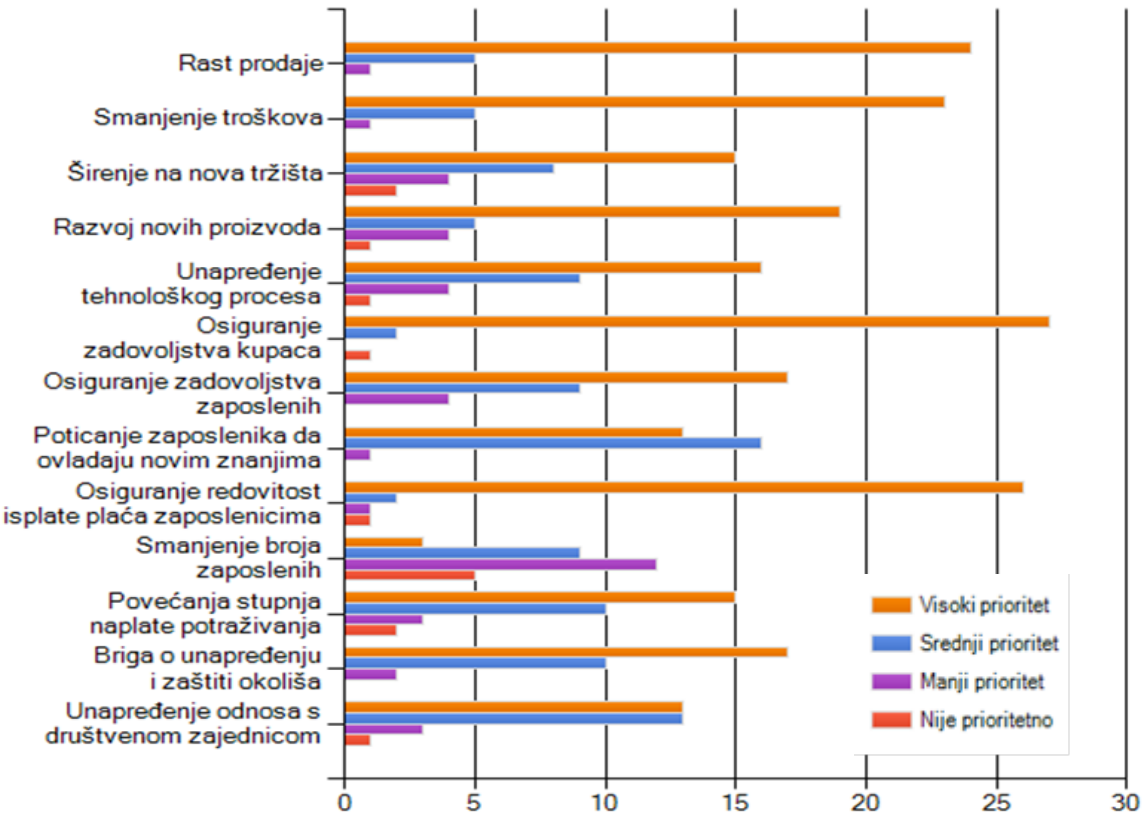
Slika 31: Razvijenost strateškog pristupa upravljanju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Kako je uzorkom bila obuhvaćena ciljna skupina tržišnih lidera, bilo je za očekivati da te kompanije imaju razvijenu dugoročnu strategiju. Stave li se ovi rezultati u vezu s vlasništvom, može se zaključiti da kompanije u pretežitom stranom vlasništvu imaju definirane strateške ciljeve na rokove duže od tri, odnosno pet godina. Isto se odnosi i na korporacije u domaćem vlasništvu i koje su uz to značajni i izvoznici. Kompanije u državnom vlasništvu, iako navode

da imaju definiranu petogodišnju strategiju, često u navođenju strateških ciljeva ne distanciraju kratkoročne od dugoročnih ciljeva djelovanja.

Navedene ciljeve u gornjoj slici ispitanici su trebali rangirati od „visoki prioritet“ do „nije prioritetno“. Dakle, na pitanje: „Odredite prioritet navedenih ciljeva, ovisno o prioritetu ostvarenja u vašoj kompaniji?“ dobiveni su slijedeći odgovori. Čak 90% ispitanika istaknulo je da je zadovoljstvo kupaca temeljni cilj, što znači da je to najveći prioritet u njihovu poslovanju. Rast prodaje ima visoki prioritet za 80% ispitanika, a smanjenje troškova za 79,3% ispitanika. Briga o očuvanju okoliša (58,6%) i zadovoljstvo zaposlenika (56,7%) imaju visok prioritet za više od polovine ispitanika dok je društvena komponenta prioritetna za njih 43,3%. Može se zaključiti da je ekonomska komponenta još uvijek u fokusu hrvatskih kompanija, dok se briga o zaštiti okoliša i unapređenje odnosa s društvenom zajednicom tek naziru, a nije dovoljno transparentnoj razini istaknuta kao prioritet. Općenito se može zaključiti da hrvatske kompanije još nisu uspjele uravnotežiti sva tri stupa održivog razvoja (društveni i ekonomski stup zaostaju u svom razvoju za ekonomskim).

Kompanije su više fokusirane na rast prihoda, nego na smanjenje troškova i smanjenje broja zaposlenih što za 17,2% njih uopće nije prioritet, dok je za 41,4% to tek srednji prioritet. Tek nešto iznad 50% menadžera kao visoki prioritet je istaknulo opredijeljenost za rast i razvoj koji se treba temeljiti na znanju i sposobnosti zaposlenika koji nisu tretirani kao trošak, nego kao investicija u budućnost (poticanje zaposlenika da ovladaju novih znanjima – visoki je prioritet za 43,3 %, unapređenje tehnološkog procesa za 53,3%, razvoj novih proizvoda za 65,5%), na način kako to prikazuje sljedeća slika.



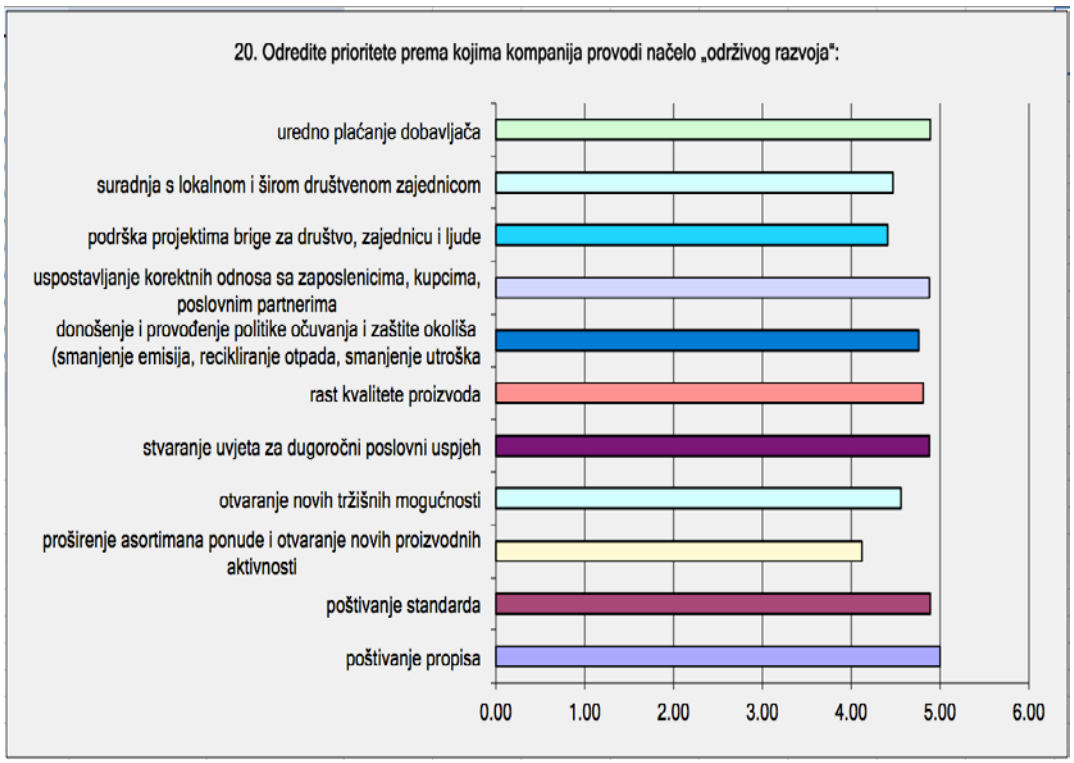
Slika 32: Prioritetni strateški ciljevi hrvatskih kompanija
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Nameće se općeniti zaključak da još uvijek nije dovoljno prepoznata povezanost razvoja i inovacija. Uspješnosti realizacije strateških ciljeva pridonosi i uspješnost realizacije operativnih ciljeva među kojima su istaknuti:

- uredna isplata plaća
- tekuća naplata potraživanja
- tekuće izvršavanje obveza prema dobavljačima.

Čak 86,7% ispitanika smatra urednu isplatu plaće zaposlenicima svojim visokim prioritetom i izrazom društveno odgovornog poslovanja, a naplata potraživanja preduvjet je uspješnog poslovanja (visoki i srednji prioritet za 83,3% ispitanika). Dio kompanija stavlja u fokus svog interesa operativne ciljeve (visoki prioritet: tekuća naplata potraživanja 50%, isplata plaća 86,7%) kojima pridaje veći značaj od strateških ciljeva koji pridonose održivom razvoju (učenje i razvoj, briga o okolišu, odnosi s društvenom zajednicom), a što je jasno vidljivo iz gornjeg grafikona. Neovisno što se hrvatski menadžeri deklarativno izjašnjavaju za strateško upravljanje kompanijom, u praksi se veći naglasak stavlja na kratkoročne ciljeve i zadatke odnosno na operativno djelovanje, a strateško pozicioniranje na tržištu i ocjena pozicija u odnosu na konkurenciju još nije zauzela poželjno mjesto. Rangiranje prioriteta provođenja

održivog razvoja pokazuje slična opredjeljenja menadžmenta kao i kod rangiranja strateških ciljeva, a što prikazuje sljedeća slika.



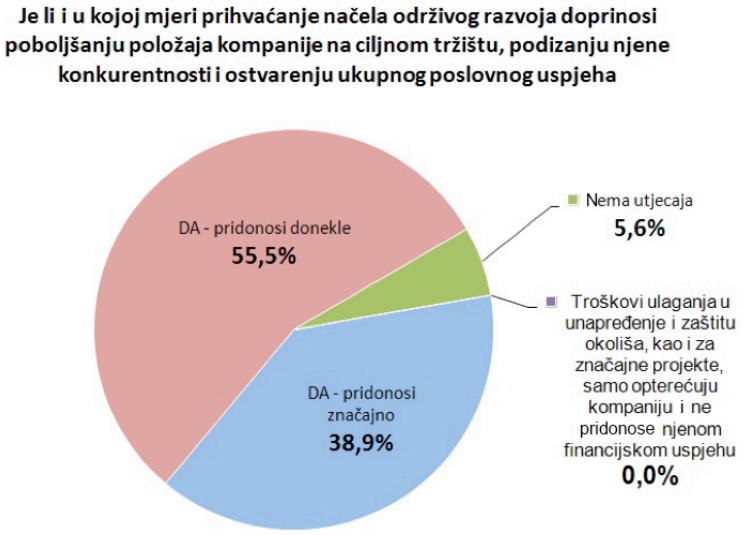
Slika 33: Prioritetna načela održivog razvoja hrvatskih kompanija
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Na pitanje: „Odredite prioritete prema kojima kompanija provodi načelo održivog razvoja“, ispitanici su na prva mjesta stavili „poštivanje propisa i standarda“ (100%), „stvaranje uvjeta za dugoročni poslovni uspjeh“ (87,5%), „jačanje kvalitete proizvoda“ (81,3%) što ukazuje na jačanje svijesti o potrebi društveno odgovornog ponašanja i sustavnom pristupu unapređenja poslovnih procesa. Odgovoran pristup prema očuvanju i zaštiti okoliša čak je 76,5% ispitanika ocijenilo kao prioritet. Društvena komponenta održivog razvoja (odnosi sa zaposlenicima, kupcima i poslovnim partnerima) za 88,2% ispitanika ima visoki prioritet dok je za ostale u srednjem prioritetu.

Odnos prema lokalnoj zajednici i ostalim interesnim skupinama u okruženju znatno je lošije rangiran što znači da je još uvijek primarno u fokusu interesa financijski rezultat (kratkoročni cilj), a ne održivi razvoj (dugoročni cilj). Relativno nisko opredjeljenje za proširenje asortimana, uvođenje novih proizvodnih aktivnosti i širenje na nova tržišta odraz je nedostatka inovativnih procesa. Specifičnost je hrvatskoga gospodarstva pridavanje visokog prioriteta operativnim ciljevima. Tako je urednom podmirenju obveza prema dobavljačima čak 88,9% kompanija dalo visoki prioritet i istaknulo kao pokazatelj društveno odgovornog poslovanja i ponašanja.

U suštini je i ovo istraživanje, koje bi trebalo staviti u kontekst s prethodnim istraživanjima (Osmanagić Bedenik & Labaš, 2012.), potvrdilo da se u praksi preferira ekonomski aspekt, dok se manji značaj pridaje ekološkom i društvenom aspektu održivog razvoja, iako se bilježe pozitivni pomaci. Tako se 65% ispitanika izjašnjava da u području unapređenja i zaštite okoliša poštuje zakonske propise i standarde, a 15% ih još uz to slijedi i vlastite politike o okolišu. 77,8% ispitanika izjasnilo se da je sudionik u nekim od dobrovoljnih inicijativa DOP-a. 82,4% kompanija smatra da zadovoljstvo zaposlenika pridonosi uspjehu kompanije i zalaže se da se "redovito, jednom godišnje provode ispitivanja zadovoljstva zaposlenih" (82,4%).

Poticanje zaposlenika na učenje, istraživanje i ovladavanje novim znanjima za 53, 3% kompanija je srednji prioritet, što upućuje na zaključak da znanje i inovativnost još uvijek nisu dovoljno prepoznati kao dugoročni jamac održivog razvoja i jačanja konkurentnosti. Sve navedeno treba biti dostupno javnosti kroz sustav izvještaja temeljenih na standardima, normama i dobroj praksi. Da bi se mogao ocijeniti utjecaj kvalitete izvještaja o održivom razvoju na poziciju kompanije na tržištu, postavljeno je sljedeće pitanje: „Je li i u kojoj mjeri prihvaćanje načela održivog razvoja pridonosi poboljšanju položaja kompanije na ciljnom tržištu, podizanju njezine konkurentnosti i ostvarenju ukupnog poslovnog uspjeha?" Naime, pošlo se od pretpostavke da su podaci objavljeni u izvještaju vjerodostojni i usporedivi.

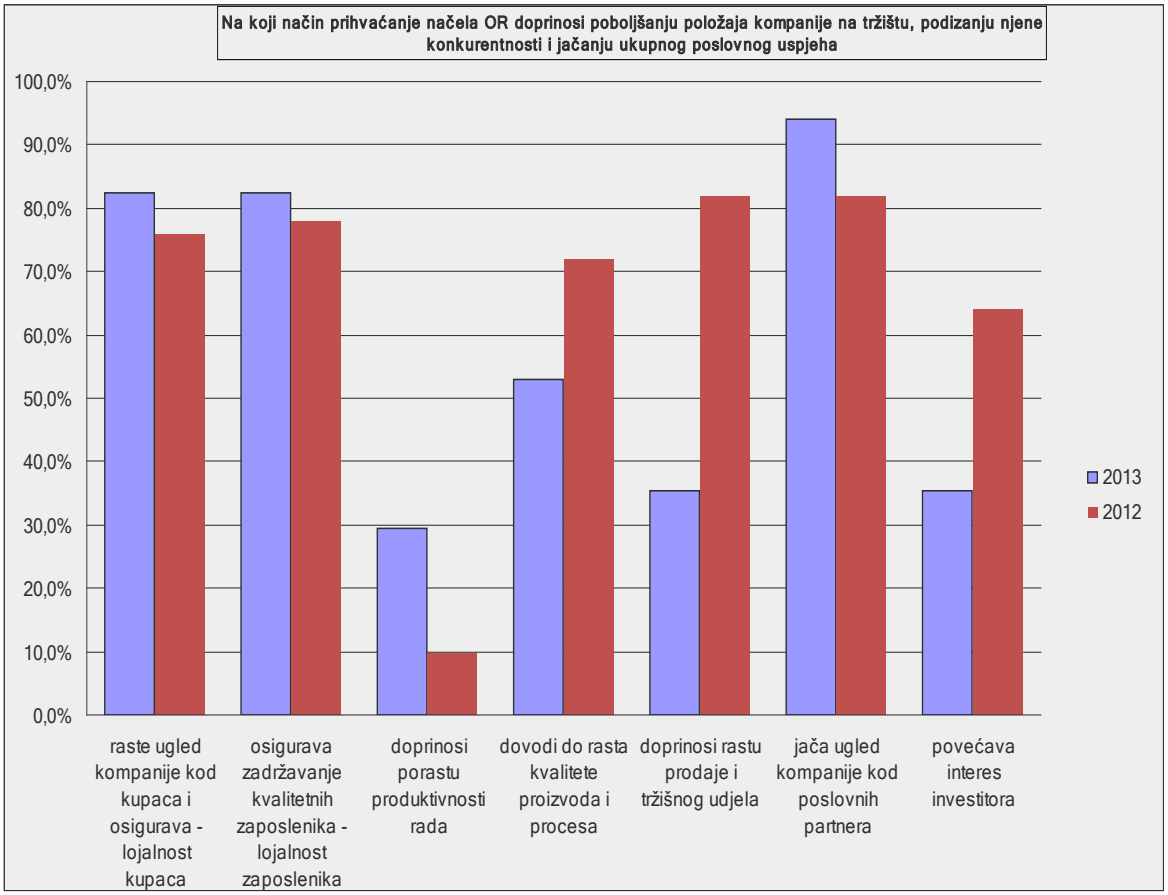


Slika 34: Zastupljenost i utjecaj izvještavanja o održivom razvoju na tržišni položaj kompanije
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Da je svijest o povezanosti održivog razvoja i jačanja konkurentnosti kod hrvatskih kompanija još relativno niska, pokazuju rezultati prema kojima tek nešto više od jedne trećine ispitanika (38,9%) smatra da izvještavanje o provedbi načela održivog razvoja kompanije značajno pridonosi jačanju njezinih konkurentskih prednosti na tržištu. Više od polovine (55,6%) ne

vidi jasnu vezu između provođenja načela održivog razvoja i poboljšanja konkurentskog položaja, ali je ipak svjesno da ta veza postoji. Navedeno upućuje na nedovoljno razumijevanje poboljšanja razine održivog razvoja na način da se društveno odgovorno ponašanje odražava na dugoročno zadržavanje tržišnog položaja i jačanje konkurentnosti.

Da postoje određene naznake jačanja svijesti o potrebi primjene načela održivog razvoja, ukazuje podatak da samo 5,5% ispitanika ne uočava vezu održivog razvoja i konkurentnosti, odnosno svega jedna kompanija je mišljenja da održivi razvoj nema utjecaj na tržišni položaj i ukupan uspjeh. Ispitanici ulaganja za unapređenje i zaštitu okoliša, odnosno za unapređenje društvene zajednice ne tretiraju kao nepotreban trošak (koji bi samo opteretio rezultat kompanije), što ukazuje na značajno jačanje svijesti hrvatskih kompanija o potrebi očuvanja okoliša i ulaganja u društveno korisne projekte, iako oni direktno ne donose profit. Dakle, može se ocijeniti da je DOP u hrvatskoj poslovnoj zajednici prepoznat, iako ne još u dovoljnoj mjeri razvijen, što potvrđuje i sljedeća slika:



Slika 35: Utjecaj načela održivog razvoja na uspjeh kompanije

Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora u komparaciji s istraživanjem Osmanagić Bedenik & Labaš, 2012., str. 156, 14/22

Rezultati vlastitog anketnog istraživanja u usporedbi s prethodnim (Osmanagić Bedenik & Labaš, 2012.) ukazuju da kompanije uočavaju koristi od društveno odgovornog ponašanja u različitim segmentima poslovanja i to prvenstveno kroz jačanje ugleda kod poslovnih partnera (94,1%), kupaca (82,4%) i zaposlenika (82,4%) što se reflektira kroz lojalnost kupaca te pridobivanje i zadržavanje kvalitetnog kadra. No, održivi razvoj još uvijek nije dovoljno prepoznat kroz dugoročno unapređenje procesa, jačanje kvalitete (52,9%) te povećanje produktivnosti rada kroz učenje i razvoj (29,4%). Interes investitora je još uvijek relativno nisko na ljestvici očekivanih koristi, a razlog tome može biti „da investitori i financijski analitičari ne posvećuju posebnu pozornost da li kompanije primjenjuju i/ili se pridržavaju načela društvene odgovornosti i obrnuto, kompanije same često ne doživljavaju da bi DOP mogao doprinijeti poboljšanju odnosa s investitorima“ (Osmanagić Bedenik& Labaš, 2012., str. 157, 15/22).

Iako rezultati vlastitog anketnog istraživanja u usporedbi s prethodnim (Osmanagić Bedenik & Labaš, 2012.) ukazuju na jačanje spoznaje hrvatskih menadžera o značenju primjene načela održivog razvoja na jačanje konkurentnosti (rast ugleda kod kupaca i kod poslovnih partnera, zadržavanje dobrih zaposlenika, rast produktivnosti), određeni pokazatelji (porast kvalitete, porast tržišnog udjela i prodaje kao i interes investitora) ukazuju na percepciju slabljenja tih veza u odnosu na prethodno istraživanje.

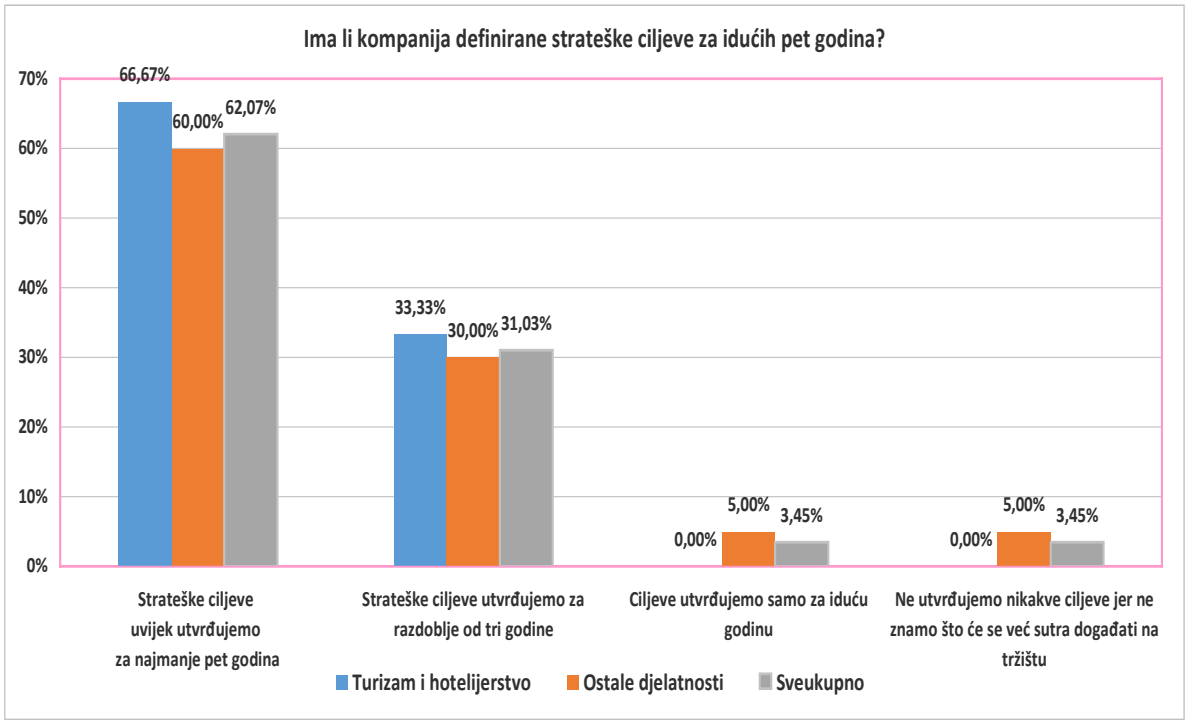
Tako dobiveni rezultati, dijelom se mogu pripisati sličnim, ali ne i identičnim uzorcima. Međutim, uočeni trendovi zahtijevaju i dodatna istraživanja pa se pristupilo intervjuu s osam menadžera, koji kao osnovni razlog navode visoki stupanj korupcije u Hrvatskoj, što omogućuje nelojalnu konkurenciju onih poduzeća koja su orijentirana na kratkoročno pribavljanje profita na tržištu na način da konkuriraju niskim cijenama uz istovremeno nepodmirivanje svojih obveza prema zaposlenicima, dobavljačima i investitorima. Naročito su taj problem istaknule kompanije kojima je udjel prihoda od prodaje na domaćem tržištu visok i koje svoju prodaju često realiziraju kroz institut javne nabave. Stav kompanija prema korupciji pokazuje donja slika. Na postavljeno pitanje „Kakav je stav vaše kompanije prema korupciji u okruženju“ bilo je moguće dati istovremeno više odgovora.

Slika 36: Utjecaj korupcije na poslovanje
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

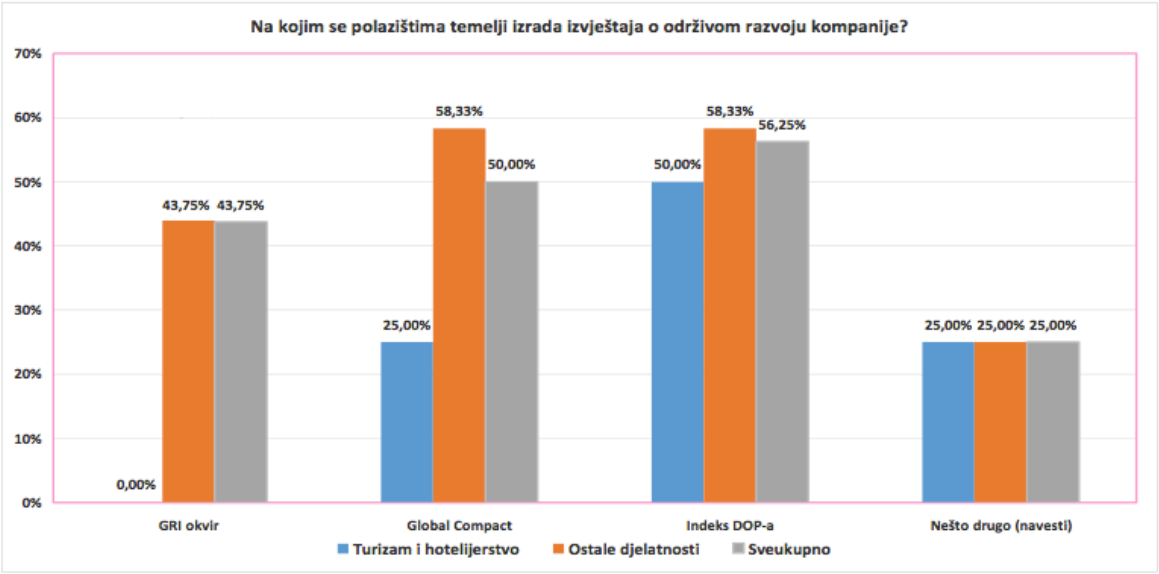
Na postavljeno pitanje nije dalo odgovor 13 kompanija (od čega je 6 iz hotelijerstva), što može značiti da je ta djelatnost manje podložna koruptivnim utjecajima (kao turizam) pa se ni ne pristupa procjeni rizika te vrste. 11,8% (2/17) ispitanih kompanija izjasnilo se da korupcija nema utjecaja na njihovo poslovanje (jedna od njih je tržišni monopolist, a druga ostvaruje gotovo sve prihode od prodaje na inozemnom tržištu).

4.3. Specifičnost kompanija hotelijerstva i turizma u odnosu na ostale djelatnosti, prepoznate u rezultatima empirijskog istraživanja u Republici Hrvatskoj

Kompanije u djelatnosti turizma i hotelijerstva su u strukturi uzorka ovog istraživanja bile zastupljeni sa 33,3%, što čini relevantnu cilju skupinu koju zasebno treba ocjenjivati, tim više što su rezultati značajni za definiranje modela. Stoga će se u nastavku predstaviti prepoznate specifičnosti. Ono što se može kao prvo primijetiti da kompanije u djelatnosti turizma i hotelijerstva pristupaju strateškom planiranju u nešto većem postotku od kompanija drugih djelatnosti, a što se također odnosi i na utvrđivanje strateških ciljeva, na način kako to prikazuje donja slika.



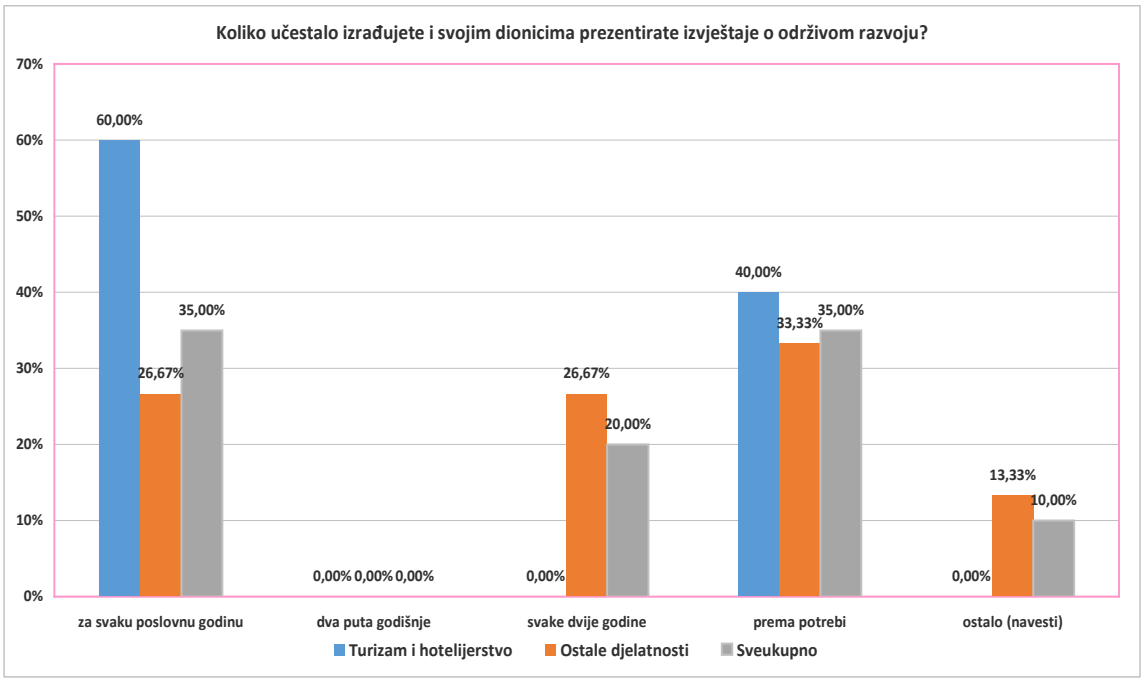
Slika 37: Pristup strateškom planiranju turizma i hotelijerstva
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora



Slika 38: Polazišta izvještavanja o održivom razvoju i DOP-u
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

67% kompanija iz turizma i hotelijerstva donose strateške planove na rok od 5 i više godina, a 33% na rok od tri godine ili dulji što upućuje na dugoročno promišljanje razvoja i tržišnog pozicioniranja unutar te djelatnosti. Čak 60% kompanija u djelatnosti turizma i hotelijerstva redovito (jednom godišnje) sastavlja izvještaje o postignućima održivog razvoja, što je znatno više od prosjeka ostalih djelatnosti obuhvaćenih uzorkom (23,75%), no to nije slučaj s

izvještavanjem tijekom godine. S obzirom na stohastičnost turističkog tržišta, u ovoj se djelatnosti češće sastavljaju izvještaji prema iskazanoj potrebi.

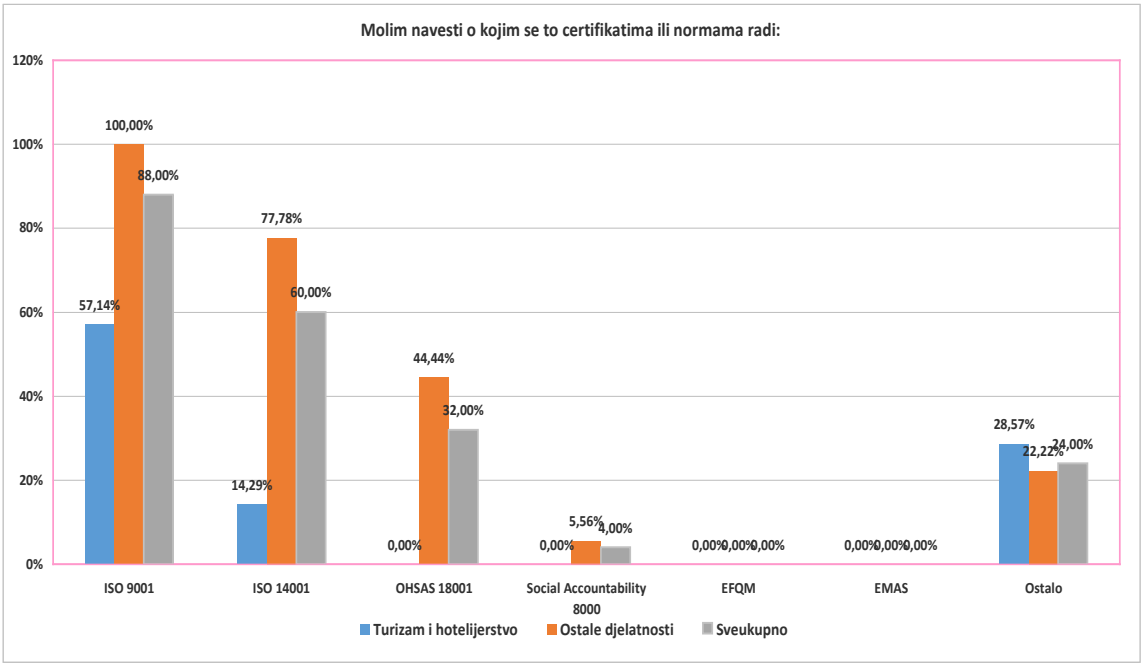


Slika 39: Učestalost izvještavanja o održivom razvoju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

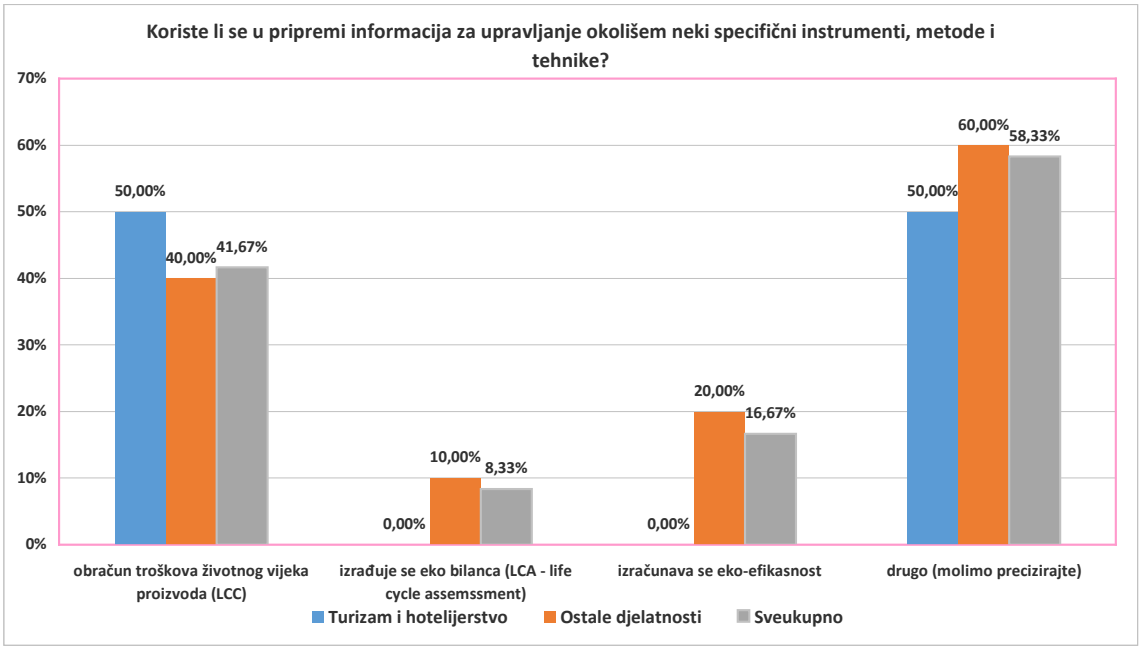
Iako se *Global Reporting Initiative* (GRI) smatra standardom izvještavanja o održivom razvoju, kompanije u djelatnosti turizma i hotelijerstva ga ne koriste kao temelj vlastitog izvještavanja, što nije u skladu s globalnom koncepcijom turizma i potrebom da se rezultati međunarodno uspoređuju. Najviše njih izvještavanje temelji na Indeksu DOP-a (50%), a nešto manje njih slijedi načela Global Compacta (25%), dok dio njih koristi neka druga interna polazišta. Navedeno nije u skladu s tradicijom koju slijedi hotelijerstvo Hrvatske u primjeni standarda USALI za eksternu usporedbu interno ostvarenih rezultata po segmentima, što im omogućava *benchmarking* na lokalnoj, regionalnoj, nacionalnoj i globalnoj razini. Kako se ne primjenjuju GRI smjernice, iskazani rezultati se ne mogu uspoređivati po globalno prihvaćenim kriterijima. Pored toga je potrebno naglasiti da na stranicama Hrvatskog poslovnog savjeta za održivi razvoj, gdje se javno prezentiraju izvještaji o održivom razvoju onih kompanija koje djeluju u Republici Hrvatskoj, nema niti jedne kompanije iz djelatnosti hotelijerstva i turizma (hrpsor.hr/indeks, str. popis-izvjesca)

Treba naglasiti da je kod ustrojavanja poslovnih procesa u kompanijama iz djelatnosti turizma i hotelijerstva manje prisutna razina implementacije certifikata i normi, no što je to slučaj u kompanijama iz drugih djelatnosti obuhvaćenih uzorkom. Najveći broj kompanija iz djelatnosti hotelijerstva i turizma nosi certifikat kvalitete, sukladno odredbama standarda ISO

9001 (57,14%), slijedi certifikat ISO 14001 za okoliš (14001), dok su ostale norme nisu značajnije prisutne u praksi ove djelatnosti, osim norme HACCP (28,57%), temeljem koje se interno standardiziraju operativne procedure, pogotovu u segmentu restoraterstva.



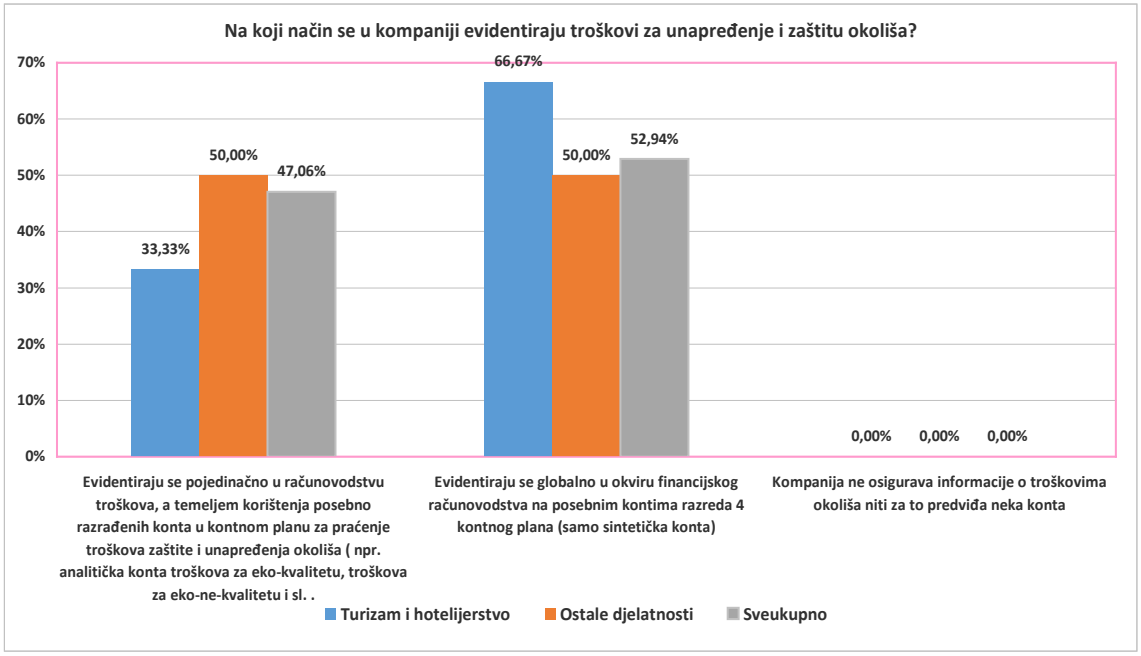
Slika 40: Zastupljenost certifikata temeljenih na standardima i normama
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora



Slika 41: Informacije za strateško upravljanje održivim razvojem
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

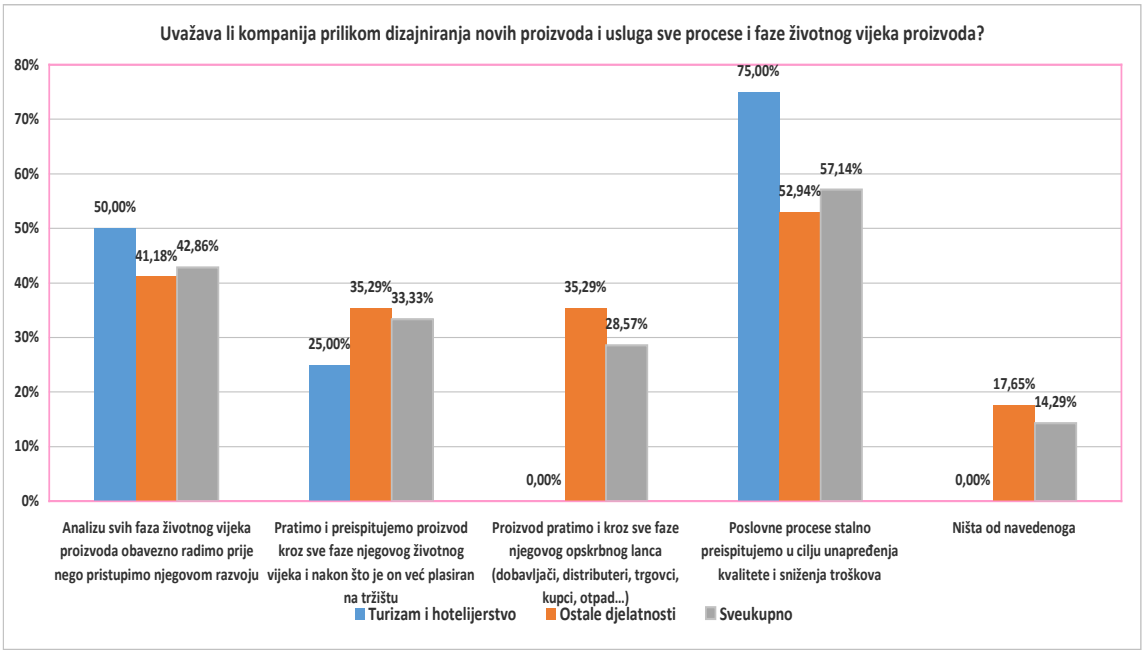
Rezultati ovog istraživanja samo potvrđuju stanje iz svih grana djelatnosti, a to je da su ekološka i društvena komponenta znatno slabije prisutne u sustavu izvještavanja kompanija u turizmu i hotelijerstvu u odnosu na financijske komponente, koje kao obveza proizlaze iz

zakonskih propisa (eksterno izvještavanje) ili su rezultat dugogodišnje prakse temeljene na stranim uzorima (standardi USALI). Također nedostaje uravnoteženo sagledavanje ekonomskih i ekoloških činitelja održivog razvoja (eko-bilanca), koja se mora temeljiti na načelima strateškog upravljanja troškovima, tj. njihovom obuhvaćanju u svim fazama životnog vijeka razvoja. To je posebno značajno upravo za djelatnost turizma i hotelijerstva, gdje se asortiman ponude mora prilagođavati suvremenim trendovima te sve zahtjevnijim kupcima koji traže visoku kvalitetu, uz niže troškove i stalne promjene u sve kraćem životnom vijeku turističkog proizvoda.



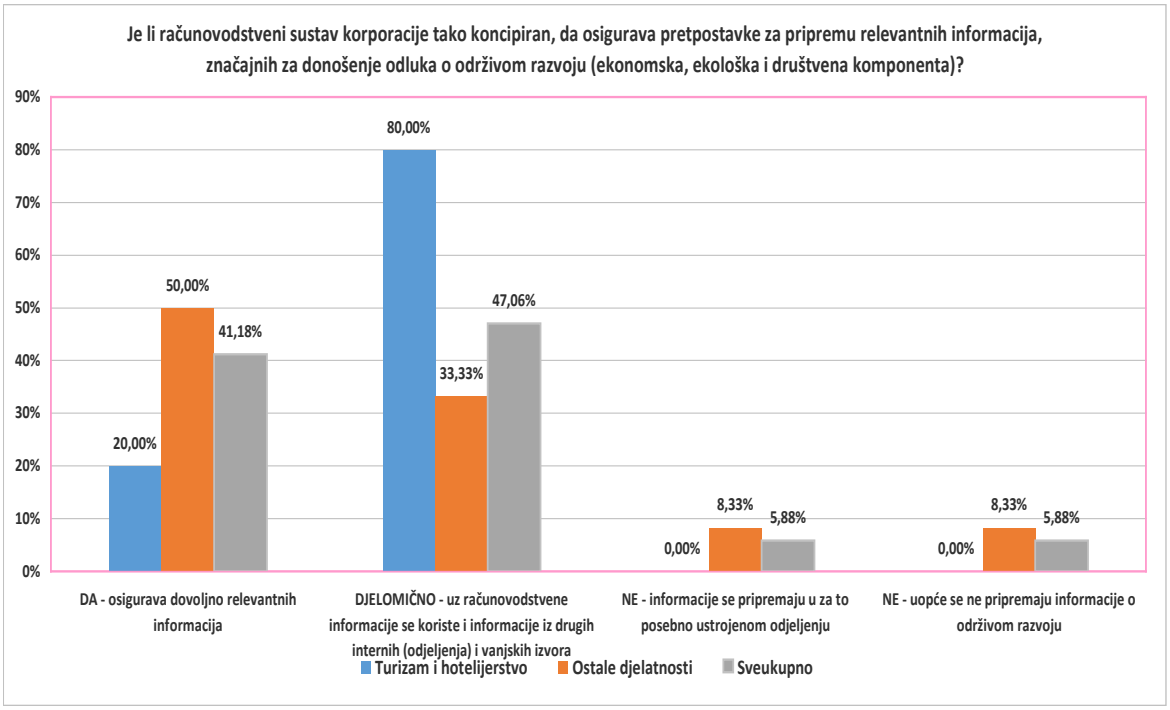
Slika 42: Obuhvaćanje eko-troškova
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

Instrumenti za strateško upravljanje okolišem nisu značajno prisutni u kompanijama iz djelatnosti turizma i hotelijerstva, a ono što se koristi vezuje se uz financijsko računovodstvo (66,67%), što nije dostatno i tu su potrebne značajne promjene. Samo trećina ispitanika daje visoki prioritet politici „donošenja i provođenja mjera očuvanja i zaštite okoliša kroz smanjenje emisija, recikliranje otpada, smanjenje utroška neobnovljivih izvora i sl.“, bilo bi nužno da se kroz propise nametne obveza računovodstvenog praćenja ove problematike.



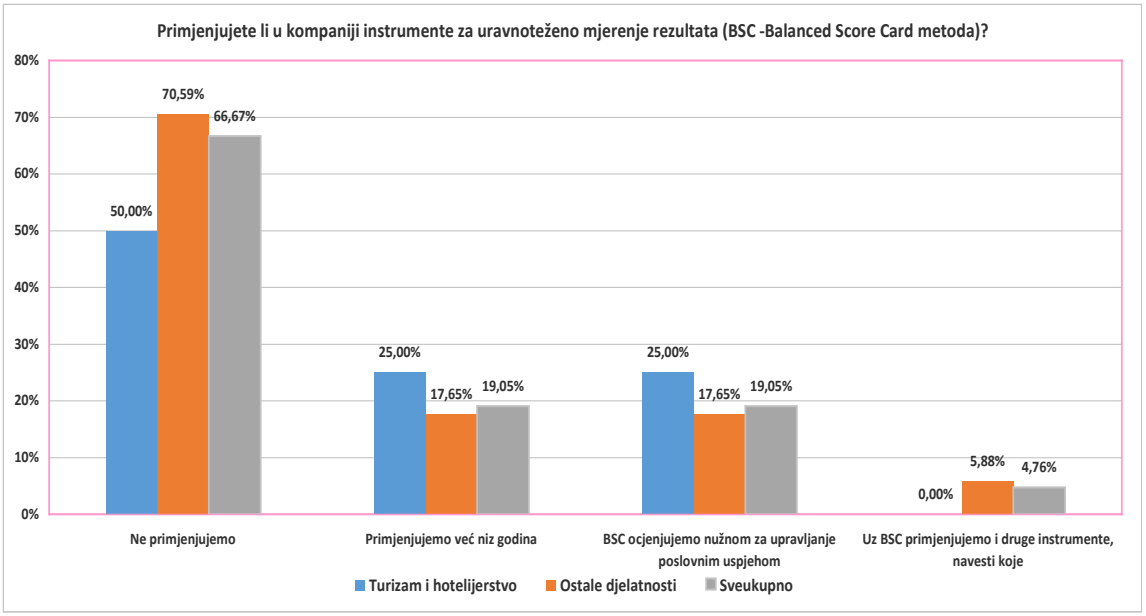
Slika 43: Praćenje faza životnog vijeka proizvoda
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

Kompanije iz djelatnosti turizma i hotelijerstva naročito veliku pozornost posvećuju analizi i praćenju svojih poslovnih procesa (75%) s ciljem unapređenja kvalitete i sniženja troškova, što ukazuje da menadžment ima visoku razinu opredjeljenja prema rastu kvalitete i unapređenju ponude. Prema pozornosti koju posvećuju analizi faza životnog vijeka proizvoda i procesa znatno su bolje od ostalih djelatnosti u uzorku. Rezultati pokazuju da veću pozornost posvećuju analizi svojih proizvoda/usluga u fazama kojima direktno upravljaju dok nedovoljno sagledavaju eksterne rizike (netržišna perspektiva) koji mogu imati utjecaj na njihovo poslovanje kroz opskrbni lanac. Niti jedna kompanija ne „prati proizvod kroz sve faze njegova opskrbnog lanca“ i ne sagledava utjecaje koje eksterni čimbenici mogu imati na kvalitetu njezine ponude i tržišni položaj te u tom dijelu zaostaju za drugim djelatnostima (32%). Sve navedeno ukazuje na visoki stupanj razvijenosti pripreme računovodstvenih informacija za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka, dok su istovremeno marginalizirane informacije za donošenje strateških poslovnih odluka, među koje spadaju i odluke vezane za održivi razvoj.



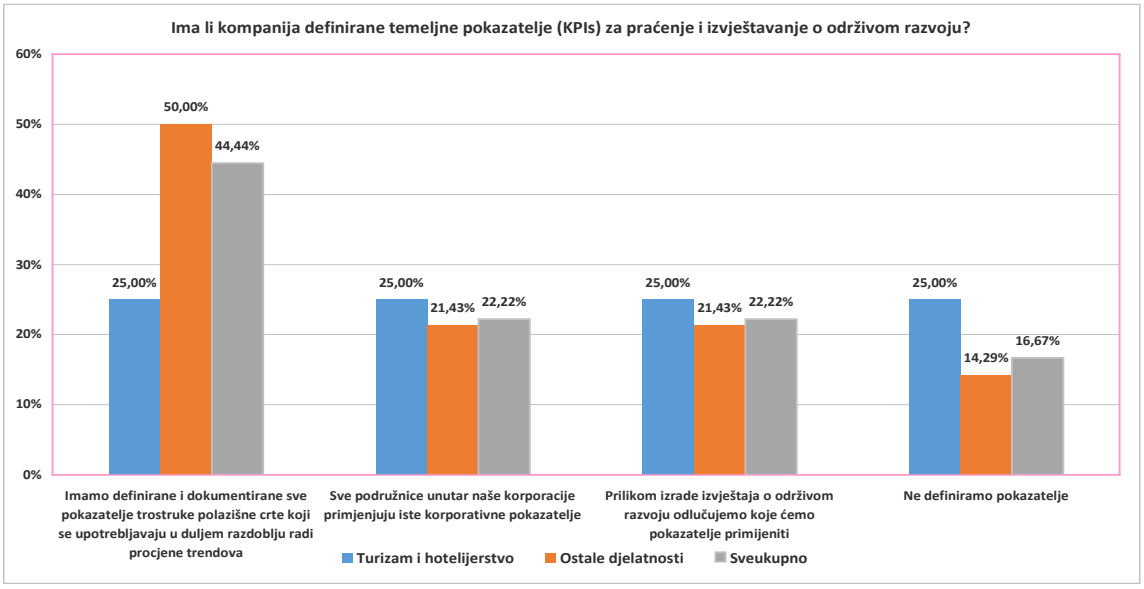
Slika 44: Uloga računovodstva u pripremi informacija o održivom razvoju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

Zbog spoznaje da nije značajno razvijeno strategijsko računovodstvo, a zbog potrebe da se strateški upravlja u ovoj grani djelatnosti, menadžment u kompanijama djelatnosti turizma i hotelijerstva se znatno više orijentira na druge izvore (80%) i to u znatno višem postotku od kompanija u ostalim granama djelatnosti istraživanog uzorka (33,3%). Navedeno ukazuje na potrebu ustrojavanja strategijskog računovodstva, odnosno njegova podsustava računovodstva održivog razvoja, kroz koji bi se strategijskom menadžmentu u djelatnosti turizma i hotelijerstva sustavno osiguravale relevantne upravljačke informacije, temeljene na globalno prihvaćenom računovodstvenom instrumentariju. Strategijsko računovodstvo tako bi osiguralo relevantne informacije na način da se spajaju visoko razvijene informacije iz internog obračuna s informacijama iz okruženja, što je pretpostavka sastavljanja interno i eksterno prihvatljivih izvještaja, u kojim će biti zastupljene relevantne informacije o sva tri aspekta (stupa) održivosti i koji će se ulaskom u sustav EMAS biti prihvatljivi i od strane specijaliziranih revizorskih kuća (eko-revizija).



Slika 45: Primjena BSC metode
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

Kako se BSC metoda smatra jednim od veoma značajnih instrumenata strateškog upravljanja korporacijom, željelo se ocijeniti koliko se ona primjenjuje i s kojim uspjehom. Rezultati ovog istraživanja ukazuju na relativno nisku razinu primjene BSC metode u kompanijama na području turizma i hotelijerstva u Republici Hrvatskoj (25%), iako je to nešto više od prosjeka. Iako 50%, kompanija BSC metodu uopće ne primjenjuje, 25% njih smatra da je primjena iste nužna za upravljanje poslovnim uspjehom kompanije.



Slika 46: Primjena KPIs za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanje autora

Znatan broj kompanija iz djelatnosti hotelijerstva i turizma nema (75%) ujednačen i konzistentan pristup praćenja ostvarenja ciljeva održivog razvoja kroz dulji period. Samo 25%

ispitanika ima dokumentirane i definirane KPIs TBL koje primjenjuje dulje razdoblje, dok ih 25% odlučuje o vrsti pokazatelja tek prilikom izrade izvještaja što umanjuje usporedivost i vjerodostojnost izvještavanja. To je znatno lošije od ostalih djelatnosti u uzorku, gdje 50% ispitanika ima unaprijed definirane pokazatelje koje primjenjuje u vremenskom kontinuitetu.

Rezultati ovog istraživanja općenito ukazuju da je menadžment u kompanijama u djelatnosti turizma i hotelijerstva svijest potrebe i značenja provođenja načela održivog razvoja, ali implementacija strateškog upravljanja održivim razvojem još uvijek nije na zadovoljavajućoj razini te da je ista niža je od prosjeka ostalih djelatnosti obuhvaćenih uzorkom. Računovodstvo u tom procesu nije još uvijek dobilo onu poziciju, koju bi moglo imati, a s obzirom na mogućnosti strateškog instrumentarija, da se sustavno pripremaju i prezentiraju informacije za strateško upravljanje kompanijom po načelima održivog razvoja. Tako se ne raspolaže dostatnom razinom informacija o ekonomskim učincima donesenih poslovnih odluka vezanih za unapređenje odnosa prema okolišu i društvenoj zajednici da bi se mogla sagledati ravnoteža svih elemenata koje čine osnovicu održivog razvoja.

Kako se konkurentnost kompanija u hotelijerstvu i turizmu može ostvariti samo prema načelima održivog razvoja, potrebno je u tu svrhu osigurati relevantne upravljačke informacije, prvenstveno iz računovodstva održivog razvoja, kao podsustava strategijskog računovodstva. Praćenje i analize životnog vijeka proizvoda, ocjena dostignutog stupnja kvalitete i eko-kvalitete, mogućnost sagledavanja ekološke komponente u okvirima čitavog opskrbnog lanca, djelovanje u cilju unapređenja odnosa s društvenom zajednicom, sve su to temelji izgradnje računovodstva održivog razvoja, koji danas nije prisutan u kompanijama iz djelatnosti hotelijerstva i turizma koje djeluju u Republici Hrvatskoj, a što svakako treba izmijeniti.

Računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem bit će relevantne samo ako se njihova primjena temelji na primjeni instrumenata, alata i metoda strategijskog računovodstva, koji su dobro razvijeni i imaju sve širu primjenu u korporacijama iz hotelijerstva i turizma, koje djeluju na globalnom planu, što nalaže i kompanijama u Republici Hrvatskoj da se u taj sustav na adekvatan način uklope. Sagledavanje situacije u djelatnosti hotelijerstva i turizma omogućava da se ocijeni dostignuta razina strateškog upravljanja na razini turističke destinacije jer se radi o temeljnim elementima turističke ponude. Naime, ako se turistička destinacija promatra kao korporacija, tada i za nju važe sva istraživanja načela definiranja i provođenja održivog razvoja. Da bi turistička destinacija ta načela mogla slijediti, ista se moraju implementirati i u kompanije koje utječu na oblikovanje

održivog i ekološki prihvatljivog turističkog proizvoda, koji će biti prihvaćen od turista i pridonijeti blagostanju stanovnika destinacije.

Rezultati ovog istraživanja ukazuju da razina upravljanja održivim razvojem u kompanijama iz djelatnosti turizma i hotelijerstva u nekim značajnim segmentima zaostaje za razinom razvoja i tehnološke podrške procesima i sustavu internog izvještavanja značajnog za kratkoročno upravljanje, nužno je poduzeti mjere da se i strateški pristup unaprijed. Prvi korak u tom pravcu učinjen je uvođenjem odredbi u važeći Zakon o računovodstvu koji u članku 18 nalaže da se u godišnji izvještaj unesu „obavijesti o zaštiti okoliša“, no bez provedbenih propisa, što ograničava širu primjenu ove odrednice. Uvažavajući sve navedeno, u izradi modela upravljanja turističkom destinacijom kao korporacijom po načelima održivog razvoja, bit će ukazano na mogućnosti primjene tog pristupa uz pretpostavku da se sve uočene slabosti otklone te iskoriste sve potencijalne mogućnosti na suvremenom turističkom tržištu.

4.3. Dokazivanje hipoteza

4.3.1. Polazišta definiranja hipoteza

U pristupu istraživanju se slijedila sljedeća temeljena hipoteza: „Računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem korporacije moraju se temeljiti na primjeni instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, koje mora osigurati relevantne informacije za upravljanje ekonomskim, ekološkim i društvenim promjenama u dugom i kratkom roku“. No za njezino dokazivanje, korištene su sljedeće pomoćne hipoteze:

☛ **Hipoteza 1: Informacije o elementima lanca vrijednosti su neophodan resurs upravljanja korporacijom, koja svoj razvoj temelji na načelima održivog razvoja.**

Ovom hipotezom želi se dokazati da postoji veza između uspješnog poslovanja korporacije sa stupnjem njezine povezanosti sa svim čimbenicima iz okruženja. Strateške ciljeve održivog razvoja moguće je postići poticanjem promjene ponašanja u svim fazama životnog vijeka proizvoda i kod svih sudionika ponudbenog lanca. Globalizacijski procesi traže uključivanje svih sudionika na određenom tržištu u mrežni odnos kako bi zajedno i interaktivno djelovali na unapređenje radnih i društvenih odnosa i standarda ljudi, očuvanju i prevenciji postupanja prema okolišu što rezultira jačanjem povjerenja kupaca iz čega proizlaze i niži poslovni rizici te bolji financijski rezultati što jača vrijednost kompanije. Kompanija može unapređivati

vlastiti održiv razvoj jedino ako u njega ugrađuje održivi razvoj drugih sudionika lanca, prvenstveno dobavljača.

Globalizirano tržište traži da se na razini korporacije osigura ona razina informacija iz internog i eksternog okruženja, koja će omogućiti menadžmentu brze reakcije, a u cilju očuvanja i rasta tržišnog udjela i ugleda kompanije, što se prvenstveno temelji na relevantnim prognostičkim informacijama, neophodnim za ocjenu buduće uspješnosti, a sukladno smjernicama definiranim strateškim dokumentima korporacije. Za dokazivanje ove hipoteze koristit će rezultati anketiranja i iskustva najbolje prakse, a sagledat će se u svjetlu ciljeva koji se ovom hipotezom žele ostvariti. Primjenom metoda korelacije ocjenjivat će se utjecaj povezanosti sudionika ponudbenog lanca u odnosu na klasični pristup, a promatrano s pozicija dostignute razine uspješnosti i konkurentnosti na ciljnom tržištu.

☛ **Hipoteza 2: Primjenom metodološke osnovice uravnoteženog mjerenja rezultata (BSC metoda) osiguravaju se informacije za mjerenje uspješnosti korporacije i njezinih strateških poslovnih jedinica u dugom i kratkom roku**

Korporacije kao najveći multinacionalni gospodarski subjekti imaju veliku odgovornost za društveno odgovorno ponašanje jer je njihov utjecaj na okruženje veoma velik u ekonomskom, društvenom i ekološkom segmentu. Korporacija treba biti operativno i strateški učinkovita što znači da se moraju sagledavati rezultati poslovanja u kratkom i dugom roku. Upravljanje korporacijom u dugom roku treba se temeljiti na ustroju strateških poslovnih jedinica (SBU) kod kojih mora biti prepoznatljiva strateška orijentacija te jasno definirana orijentacija na ciljno tržište i poznatu konkurenciju, što omogućava kontrolu provedbe globalno prihvaćene strategije na operativnoj razini. Jednom definiranu strategiju treba sustavno preispitivati, u čemu pomaže instrumentarij uravnoteženog mjerenja rezultata, odnosno primjena Balanced Scorecard metode (BSC).

Interpretirati "strategijske signale" iz vanjskog okruženja (preferencije kupca, postojeći i novi konkurenti, tehnološki trendovi) ključno je za ocjenu prikladnosti sadašnje strategije koju treba neprestano preispitivati i revidirati u svrhu poboljšanja. Primjena BSC metode znači ocjenu ostvarenog rezultata temeljenu na četiri grupe pokazatelja (financijski pokazatelji, pokazatelji o kupcima, pokazatelji za interne procese, te pokazatelji za učenje i razvoj),

kojima se ukazuje na uzročno-posljedične veze u lancu vrijednosti, a temeljeno na ciljevima definiranim strategijom.

Praksa pojedinih korporacija koje su ustrojile korporativna načela i standarde izvještavanja temeljene na računovodstvenim i ne-računovodstvenim informacijama internih ostvarenja i utjecaja iz okruženja, omogućuje im horizontalno i vertikalno mjerenje ostvarenja strateških ciljeva i ocjenu snage i slabosti kroz usporedbu rezultata. Ovom hipotezom želi se dokazati opravdanost uvođenja BSC metode za potrebe pripreme informacijske osnovice neophodne za upravljanje na razini SBU i korporacije kao cjeline. U dokazivanju ove hipoteze poći će se od rezultata anketnog istraživanja o dostignutoj razini uravnoteženog mjerenja rezultata i standardizacije pokazatelja u praksi hrvatskih korporacija. Ove spoznaje će se metodom komparacije usporediti s rezultatima dobre prakse, da bi se metodom sinteze prenijele u formu modela.

☛ **Hipoteza 3: Zadatak je strategijskog računovodstva osigurati informacijsku osnovicu za izračun pokazatelja (KPIs), temeljenih na postavkama GRI, a usmjerenih ka zadovoljenju informacijskih zahtjeva menadžmenta korporacije u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja i za upravljanje rizicima**

Računovodstvo održivog razvoja treba menadžmentu osigurati informacije o tri temeljna polazišta održivog razvoja (engl. *triple bottom line*) odnosno ekonomskog, ekološkog i društvenog razvoja. Sve te informacije moraju biti povezane, jasne, kontrolabilne kako bi se temeljem njih mogle raditi analize, usporedbe, utvrđivati trendovi, preispitivati zacrtana strategija i na kraju, donositi relevantne odluke. *Triple bottom line* zahtijeva osiguranje metodoloških pretpostavki za pripremu informacija o sinergiji odnosa povezanih s ekonomskim prosperitetom, zaštitom okoliša i društvenom odgovornošću.

Ekonomski prosperitet je uvjet održivosti na makro i mikro razini, zaštita okoliša sve je više u fokusu interesa svih interesnih skupina u lancu vrijednosti, društveno odgovorno ponašanje znači stvoriti sve preduvjete za kvalitetan život sadašnjih generacija uz stvaranje još boljih uvjeta za buduće generacije. Održivost kao imperativni zahtjev sve je prisutniji na makro i mikro razini te se kao strateški proces mora pratiti i preispitivati na operativnoj razini . Dokazivanje ove hipoteze temeljit će se na rezultatima anketnog istraživanja koji će ukazati

na postojanje/nepostojanje veze između jasno definiranih KPIs u korporaciji i njezine efikasnosti, efektivnosti i mogućnosti upravljanja rizicima.

Relevantnost izvještaja koje kreira strateško računovodstvo za potrebe menadžmenta, pretpostavka je za njegovo brže i cjelovitije reagiranje na svaki znak pojave krize a u cilju otklanjanja ili ublažavanja rizika kojima je izložena korporacija kao cjelina ili njezini dijelovi (SBU). Naglasak je na unapređenju komunikacije s kupcima, lokalnom zajednicom i ostalim interesnim skupinama, a u cilju pravovremene spoznaje o potencijalnim rizicima, kako bi se istima moglo upravljati. U definiranju ove hipoteze, poći će se od teorijske osnovice i primjera dobre prakse, a kritički će se sagledati rezultati do kojih se došlo anketnim istraživanjem provedenim u vodećim poslovnim sustavima (korporacijama) u Republici Hrvatskoj.

☛ **Hipoteza 4: U upravljanju održivim razvojem turističke destinacije, moguće je slijediti dobru praksu onih korporacija, koje sustav računovodstvenog izvještavanja temelje na informacijama strategijskog računovodstva, odnosno njegova podsustava računovodstva održivog razvoja**

Društveno odgovorno ponašanje treba postati briga svakog pojedinca te se stoga isto očekuje i od svih sudionika turističke ponude na razini turističke destinacije, kojom se treba upravljati po načelima korporacijskog menadžmenta. Cilj je sve sudionike na razini turističke destinacije usmjeriti ka društveno odgovornom ponašanju i o tome izvještavati sve interesne skupine. Informacije moraju biti sveobuhvatne: uz tradicionalne računovodstvene pokazatelje, trebaju omogućiti i pokazatelje iz internog okruženja: iz područja kvalitete radnih odnosa, učenja, izobrazbe radne snage, zaštite na radu, poštivanja ljudskog i radnog dostojanstva, zaštiti okoliša, utjecaju na okoliš u okruženju, očuvanje bioraznolikosti, ulaganja u lokalnu zajednicu, utjecaj na lokalnu zajednicu, odnos s civilnim udrugama i sl.

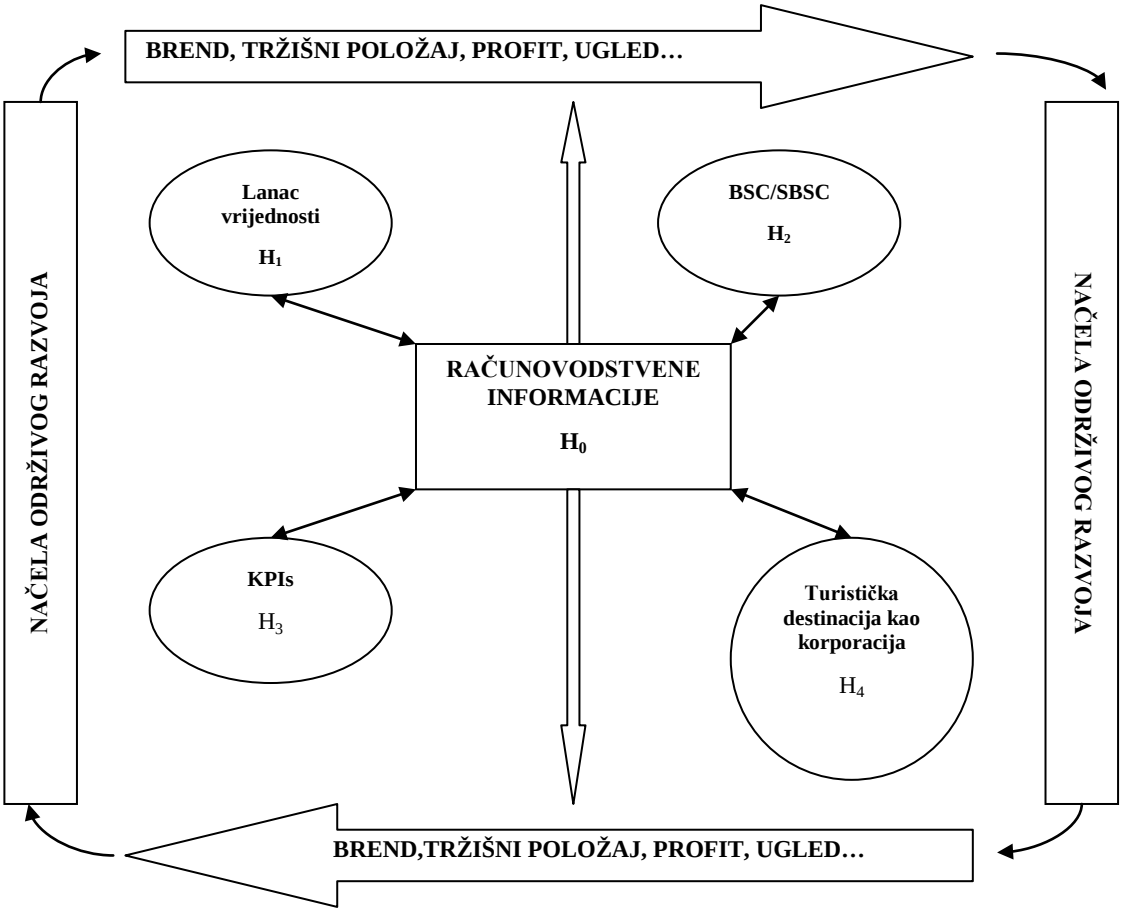
Održivost treba biti ugrađena u sve proizvodne faze i procese, a da bi se to uspjelo, zaposlenici postaju aktivan sudionik održivog razvoja. Nematerijalna imovina kao što su vještine zaposlenika, poslovni odnosi, povjerenje i ugled značajni su u procjeni uspješnosti i vrijednosti kompanije. Uspjeh tvrtke ovisi, također, i o njezinu utjecaju na lokalnu zajednicu i okoliš. Naročito je za turističku destinaciju značajan preduvjet uspjeha eko-okruženje što treba biti baza za građenje brenda. U istraživanju će se naglasak staviti na prikupljanje

informacija o vezi koja postoji/ne postoji između postignute razine održivog razvoja, stupnja izloženosti rizicima i utjecaju brenda na uspješnost.

Analizom i komparacijom tako prikupljenih podataka i informacija ocjenjivat će se utjecaj razine održivog razvoja na dugoročnu uspješnost korporacije. Istraživanjem će se dokazati da samo na sofisticiranim metodama utemeljene informacije (računovodstva kupaca, računovodstva konkurencije, računovodstva okoliša, računovodstva troškova kvalitete, uravnoteženo mjerenje rezultata), omogućavaju operativnom i strategijskom menadžmentu, donošenje pravovremenih i na znanju utemeljenih poslovnih odluka. Polazi se od pretpostavke da je upravljanju održivim razvojem na razini turističke destinacije nedovoljno razvijeno pa će se u definiranju modela slijediti dobra praksa korporacija iz drugih djelatnosti te način računovodstvenog izvještavanja o ekonomskom, ekološkom i društvenom razvoju.

4.3.1. Pristup dokazivanju hipoteza

Temeljeno na rezultatima provedenog empirijskog istraživanja te uz uvažavanje teorijskog okvira i primjera dobre svjetske prakse, u postavljanju hipoteza načela održivog razvoja povezuju se s uspjehom i imidžom korporacija na tržištu, pri čemu se naglasak stavlja na djelatnost turizma i ugostiteljstva. U središtu promatranja je uloga informacija računovodstvenog informacijskog sustava za upravljanje održivim razvojem u dugom i kratkom roku. Uvažavane su mogućnosti međunarodno prihvaćenog instrumentarija i dostignuta razine razvoja računovodstvenog informacijskog sustava u Republici Hrvatskoj, a sve u cilju kreiranja sustava informacija, neophodnih menadžmentu za upravljanje održivim razvojem korporacije u dugom i kratkom roku. Tako su načela korporacijskog upravljanja održivim razvojem sagledavana s pozicija potreba značajnih za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije. U tom kontekstu su sagledani ključni pokazatelji održivog razvoja, čija se primjena temelji na instrumentariju strategijskog računovodstva, odnosno računovodstva održivog razvoja kao podsustava.



Slika 47: Predloženi model
Izvor: Prijedlog autora

Predloženi model uključuje neka teoretska polazišta koja su ocijenjena kao preduvjet održivog razvoja, a omogućava skraćeni i slikoviti pristup ranije postavljenih hipoteza kako slijedi:

- uspješni mogu biti samo oni subjekti koji svoje poslovanje nadziru i unapređuju kroz cjelokupni lanac vrijednosti (H_1)
- jasno definirana strategija se stalno treba preispitivati i prilagođavati zahtjevima tržišta kroz operativno djelovanje (H_2)
- za ocjenu uspješnosti provođenja strategija održivog razvoja nužna je uspostava kvalitetnih mjerenja na način da se izaberu i sustavno koriste relevantni pokazatelji (H_3)
- ustrojavanjem računovodstva održivog razvoja i primjenom relevantnog instrumentarija strategijskog računovodstva moguće je osigurati informacije za strateško upravljanje korporacijom (H_0) tj. za ocjenu efikasnosti korporativnog i destinacijskog menadžmenta u provođenju održivog razvoja, implementaciji brenda, podizanju ugleda i ostvarivanja konkurentnog položaja na ciljnom tržištu

- upravljanje održivim razvojem turističke destinacije na korporativnim načelima (H_4), predstavlja konceptualni okvir koji se može uspješno primijeniti u praksi turističkih destinacija u Republici Hrvatskoj.

Za testiranje postavljenih hipoteza korišten je program za računalnu i grafičku statističku obradu podataka R[11], na način da su korištene relevantne tehničke mogućnosti tog programa[12]. Za svođenje svih rezultata istraživanja na zajednički nazivnik korišteni su financijski pokazatelji ROA i ROE iz razloga što najbolje ocrtavaju uspješnost kompanije kroz prikaz sposobnosti menadžmenta u stvaranju prinosa vlasnicima efikasnim korištenjem imovine i osiguranjem prihvatljive stope zarade na uloženi kapital. Stoga su ovi pokazatelji korišteni i u okviru financijske perspektive u primjeni BSC metode, za ocjenu uspješnosti prevođenja strateških odrednica. Svaki uzorak koji se testira dijeli se na dvije skupine:

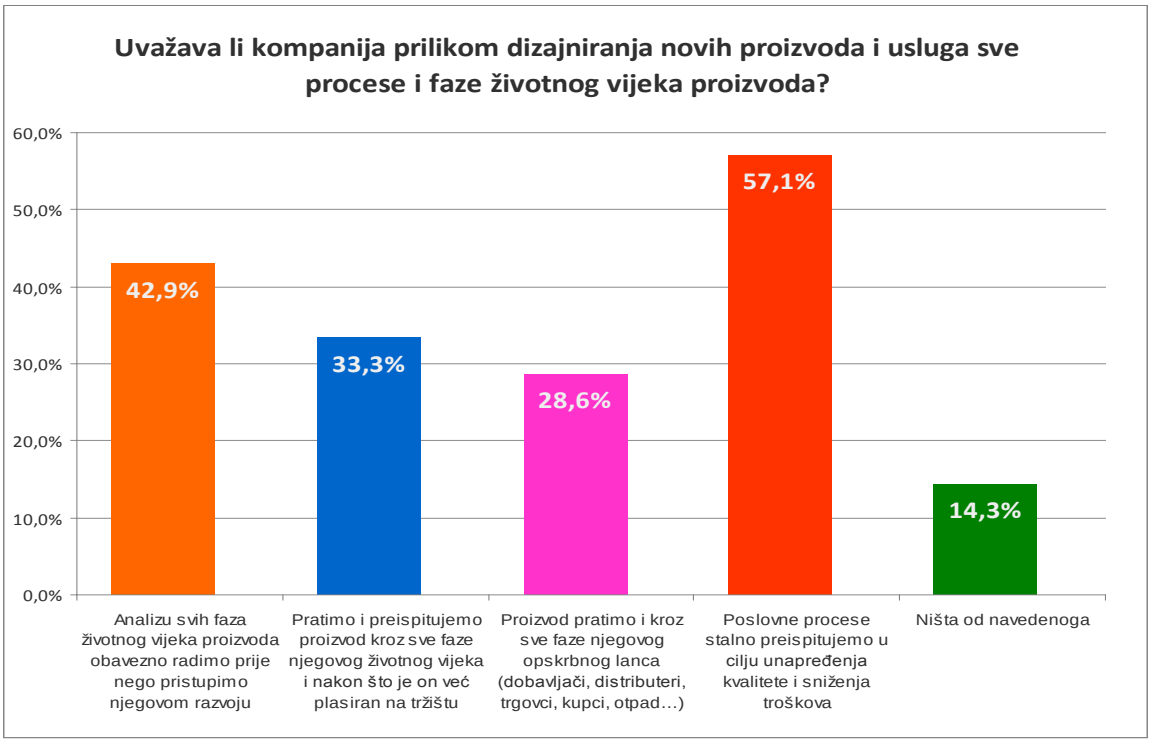
- skupinu X_1 čine one kompanije koje su pozitivno odgovorile na pitanja koja su ključna za dokazivanje hipoteza (ROA 1, ROE 1), a
- skupinu X_2 čine kompanije koje su negativno odgovorile na navedena pitanja (ROA 0, ROE 0).

4.3.2. Dokazivanje pomoćne hipoteze 1 (H_1)

U dokazivanju glavne hipoteze pošlo se od pretpostavke da su „informacije o elementima lanca vrijednosti neophodan resurs upravljanja korporacijom, koja svoj razvoj temelji na načelima održivog razvoja“ što ujedno predstavlja i pomoćnu hipotezu 1.

[11] *www.r-project.org*

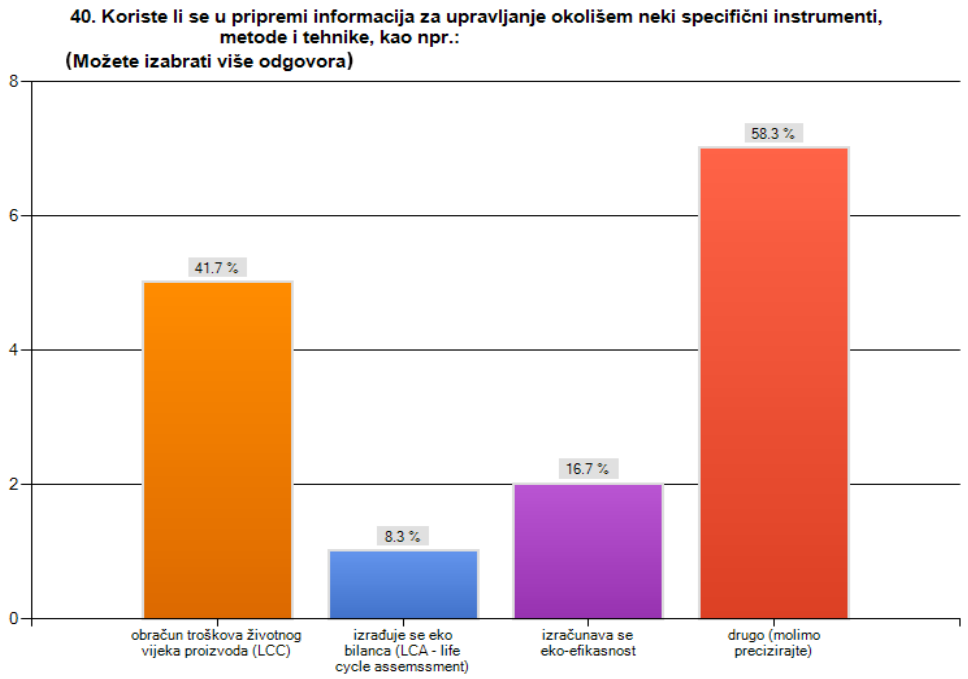
[12] *Welch t-test, Shapiro-Wilk test, Mann-Whitney-Wilcoxonov test (poznat još i kao Mann-Whitney U test)- više o tome u S. Shapiro, M. Wilk, 1965. g.*



Slika 48: Razina analize lanca vrijednosti hrvatskih kompanija
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

U dokazivanju ove hipoteze uvažila su se teorijska polazišta strateškog pristupa upravljanja korporacijom po načelima održivog razvoja, a kao temelj sastavljanja anketnog upitnika za procjenu razine primjene LCC metode u pripremi informacija za strateški menadžment. Za dokazivanje ove hipoteze se u provedenoj anketi formuliralo nekoliko pitanja da bi se od menadžera u hrvatskim korporacijama prikupili podaci za procjenu razine primjene LCC metode, kao temelja za pripremu informacija koje zadovoljavaju informacijske zahtjeve strateškog menadžmenta. Pored toga se željelo ocijeniti koju razinu značenja menadžeri pridaju ovim informacijama da bi upravljali lancem vrijednosti.

U istraživanju se pošlo od spoznaje da „analiza lanca vrijednosti prati poslovni proces u svakom koraku, počevši od ulaznih sirovina pa do krajnjeg korisnika s ciljem da se ostvari maksimalna vrijednost uz najniže moguće ukupne troškove“ (Investopedia, 2013.). To je znatno šire od pojma „logistika“ koji se odnosi samo na distribucijski proces unutar kompanije. Opskrbni lanac je širi pojam koji predstavlja „umreženje koje su napravile različite kompanije koje se bave proizvodnjom, preradom, i distribucijom određenog proizvoda“ (*Investopedia, Consumer retail 2013*). Upravljati opskrbnim lancem znači pratiti i utjecati na svaki korak počevši od izbora dobavljača, preko procesa proizvodnje, izbora kanala distribucije, sve do brige o kupcu i nakon što je proizvod prodan.



Slika 49: Korištenje metoda i instrumenata strategijskog računovodstva u pripremi informacija za upravljanje okolišem
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

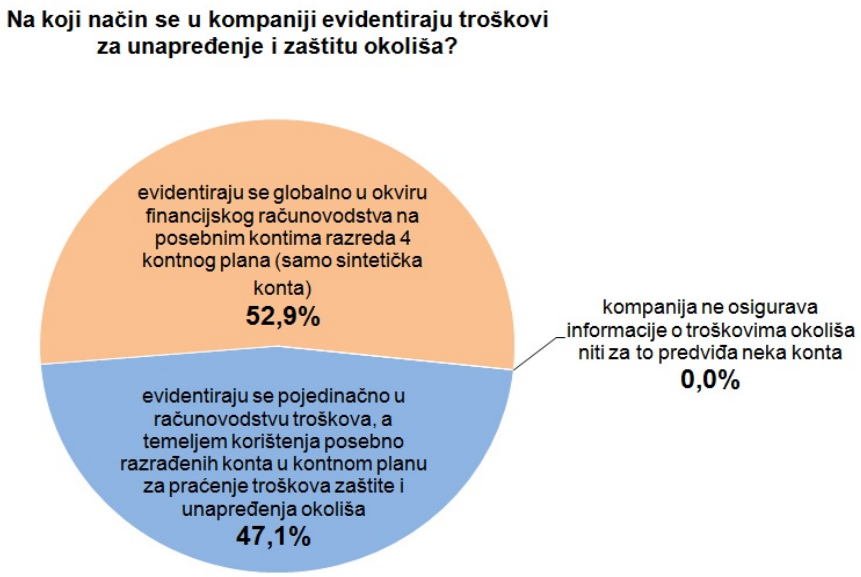
Kolika je razina spoznaje menadžmenta o značenju informacija o fazama lanca vrijednosti pokazuju odgovori ispitanika jer njih 85,7% na određen način prati i uvažava informacije o fazama životnog vijeka proizvoda. No, menadžeri ne pridaju isto značenje svakoj pojedinoj fazi lanca vrijednosti. 61,1% ispitanika najveće značenje pridaju informacijama u fazi proizvodnje. Pažnja menadžmenta fokusirana najviše na postupke koji pridonose jačanju kvalitete i sniženju troškova te nastoje „unapređenjem poslovnih procesa stalno djelovati na povećanje kvalitete i sniženje troškova“. Samo je 16,7% ispitanika odgovorilo na sva četiri ponuđena pitanja što znači da slijede načela LCC metode, ali koriste i druge metode (ispitivanje zahtjeva tržišta, ispitivanje elemenata ponudbenog lanca i kroz poslovne procese sve faze proizvodnje, ali i servis, pogreške, skrivene mane, postupak recikliranja i drugo), a sve s ciljem povećanja kvalitete i sniženja troškova.

Kroz sve faze opskrbnog lanca proizvod prati samo 33,3% kompanija gdje se interes strateškog menadžmenta usmjerava na sniženje troškova te na bolje upravljanje rizicima. Veći je broj kompanija (za 44,4%) koje stalno prate i unapređuju pojedine faze lanca vrijednosti kroz primjenu instrumenata za kontrolu kvalitete i standardizaciju postupaka i procesa. Naime, 92,9% ispitanika se izjasnilo da primjenjuje „kontrolu kvalitete i standardizaciju postupaka i procesa“ što znači da je proizvodnja karika lanca vrijednosti koja je najviše u fokusu interesa hrvatskih menadžera. Zaštita okoliša jedna je od komponenti održivog razvoja

za koju su se svi ispitanici (100%) izjasnili da ju provode kroz svoje poslovne politike. Čak 15% ispitanika primjenjuje dobrovoljne inicijative u zaštiti okoliša koje su iznad zakonom propisanih. Donja slika prikazuje koji se instrumenti strategijskog računovodstva najviše primjenjuju u pripremi informacija za upravljanje zaštitom okoliša.

Upravljanje ponudbenim lancem tijekom čitavog životnog vijeka proizvoda primjenjuje 41,7% kompanija. Uz navedene instrumente i alate za pripremu informacija o zaštiti okoliša, prikazanih u gornjoj slici, 58,3% ispitanika navelo je da „aktivno prati sve pokazatelje i aspekte okoliša s ustanovljenim kontrolnim točkama“ kroz vlastite, korporacijske i granske norme za praćenje postignuća u unapređenju i očuvanju okoliša.

Ispitanici su se izjasnili da im najmanje informacija o zaštiti okoliša osigurava financijsko računovodstvo (30%), računovodstva troškova osigurava 50% informacija, dok s najviše informacija dobiva iz dodatnih, neračunovodstvenih izvora (60%). Dodatni izvori su pojašnjeni kao „odjeli zaštite okoliša i sustava kvalitete“ koji pružaju menadžmentu sve potrebne informacije (naturalne i vrijednosne). Procjena troškova nekvalitete i nedjelovanja u području zaštite okoliša (osim ako mogu biti zakonski penalizirani) ne procjenjuju se u okviru računovodstva. Način na koji se evidentiraju troškovi zaštite okoliša u anketiranim kompanijama prikazuje donja slika.



Slika 50: Tretman troškova za unapređenje i zaštitu okoliša
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Značenje strategijskog računovodstva nezaobilazno je u pripremi informacija potrebnih menadžmentu za izračun eko-efikasnosti kao -značajne komponente u upravljanju održivim razvojem u segmentu povezanosti ekonomskog i ekološkog djelovanja.

Rezultati istraživanja dokazuju postavljenu hipotezu da su *„informacije o elementima lanca vrijednosti neophodan resurs upravljanja korporacijom koja svoj razvoj temelji na načelima održivog razvoja“* jer:

- 85,7% ispitanika se izjasnilo da uvažava i prati sve ili pojedine faze životnog vijeka proizvoda
- 42,9% ispitanika analizira sve faze životnog vijeka proizvoda prije nego pristupi njegovu razvoju
- 33,8% ispitanika prati cijeli lanac vrijednosti proizvoda
- osigurava se održivost kroz odnos s dobavljačima: tehnička pomoć (66,8%), edukacija dobavljača (47,4%), zajednička istraživanja s dobavljačima (42,1%)
- 57,1% ispitanika stalno preispituje poslovne procese u cilju unapređenja
- 100% ispitanika se izjasnilo da uvažava ekološku komponentu u svojim poslovnim politikama
- 89,5% ispitanika ističe značenje društvene komponente u lancu vrijednosti kroz zadovoljstvo zaposlenika
- 60,0% ispitanika stalno ispituje zadovoljstvo kupaca.

Ovako visoki postoci praćenja elemenata lanca vrijednosti potvrđuju značenje koje informacije strategijskog računovodstva imaju za menadžment za upravljanje održivim razvojem.

4.3.3. Dokazivanje pomoćne hipoteze 2 (H_2)

U dokazivanju glavne hipoteze pošlo se od pretpostavke da se *„primjenom metodološke osnovice uravnoteženog mjerenja rezultata (BSC metoda) osiguravaju informacije za mjerenje uspješnosti korporacije i njezinih strateških poslovnih jedinica (SBU) u dugom i kratkom roku“* što ujedno predstavlja pomoćnu hipotezu 2. U dokazivanju ove hipoteze uvažavala su se teoretska polazišta primjene BSC metode kako bi se ocijenio dostignuti stupanj uravnoteženog mjerenja rezultata u praksi hrvatskih kompanija.

Rezultati istraživanja pokazuju da metoda uravnoteženog iskazivanja rezultata (BSC) nije u široj primjeni u praksi hrvatskih kompanija (primjenjuje je 33,3% ispitanika). Međutim, oni ispitanici koji su je implementirali u svoj instrumentarij prevođenja strategije u operativno djelovanje ocjenjuju je „nužnom za upravljanje poslovnim uspjehom“ (19,0%) i kao takvu

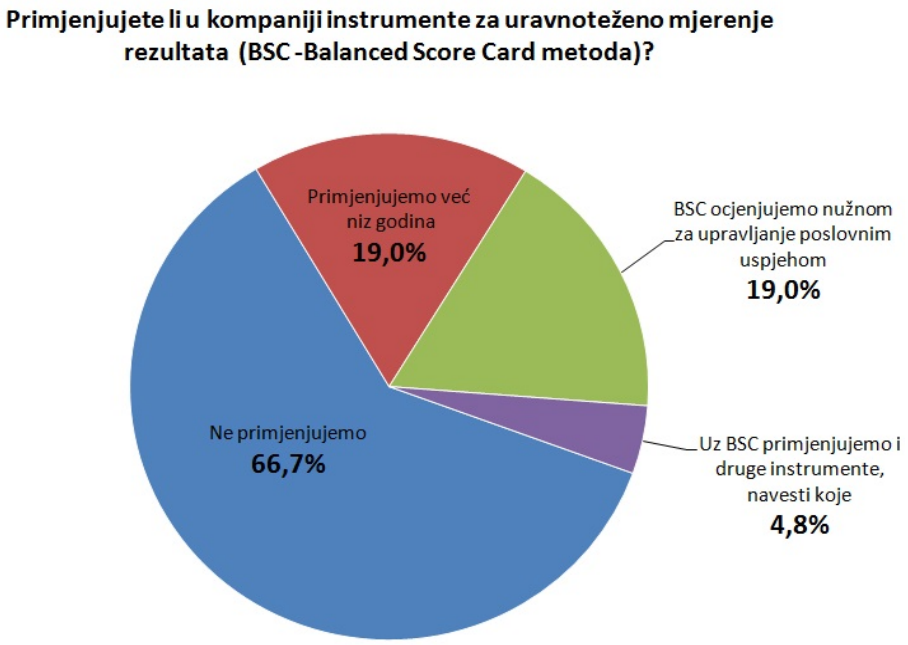
primjenjuju je iz godine u godinu (19,0%). Unatoč relativno niskoj razini primjene BSC, odgovori prikupljeni anketnim ispitivanjem otvorili su mogućnost testiranja postavljene hipoteze da primjena BSC pridonosi uspješnosti korporacije, odnosno pojedinih SBU kao njezinih sastavnih dijelova. Uspješnost kompanija ocjenjivala se preko ostvarenog poslovnog rezultata iskazanog kroz ostvareni prinos na imovinu (ROA) i prinos na kapital vlasnika (ROE).

Kompanije su podijeljene na dva uzorka: a) one koje primjenjuju BSC i b) one koje ju ne primjenjuju, da bi se istražila povezanost primjene BSC s ostvarenom poslovnom uspješnošću. Kako bi se bolje sagledala sva kompleksnost uravnoteženog mjerenja rezultata primjenom BSC metode, provjera gore postavljene hipoteze dokazuje na dvije razine:

A razina: utvrđuje se ima li primjena BSC metode ima utjecaj na financijski rezultat kompanije (iskazan kroz ROA i ROE)

B razina: kakav je međuodnos i djelovanje perspektiva SBSC-a u praksi.

Za dokazivanje ove hipoteze podaci prikupljeni anketiranjem obradili su se korištenjem softvera standardnih statističkih modela primjerenih za ekonomska istraživanja.



Slika 51: Dostignuta razina korištenja BSC-a u praksi hrvatskih kompanija
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

A. Razina: ***Veza primjene BSC metode i poslovnog rezultata***

ROA i ROE su određene kao referentne veličine za ocjenu poslovne uspješnosti kompanija. Ovisno o tome jesu li su izjasnile primjenjuju li ili ne uravnoteženo mjerenje rezultata (BSC metodu), kompanije su podijeljene u dva uzorka gdje su:

- ROA 0, ROE 0 pokazatelji uspješnosti za kompanije koje ne primjenjuju BSC metodu
- ROA 1, ROE 1 pokazatelji uspješnosti za kompanije koje primjenjuju BSC metodu

Polazi se od sljedećih pretpostavki:

- ***H_0: primjena BSC metode nema nikakav utjecaj na poslovnu uspješnost kompanije i na visinu ROA/ROE***
- ***H_2: kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju BSC metodu ostvaruju bolji poslovni rezultat koji se očituje i kroz veći ROA/ROE.***

Welchov test za provjeru hipoteze **H_2 za ROA** dokazuje da je **t = 2.1081,** a **p = 0.03391.** Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacuje se pretpostavka da ROA0 i ROA1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROA1 ima veće očekivanje od ROA0. To znači da se uz vjerojatnost pogreške 3,39% može podržati postavljena hipoteza H_2 (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju BSC metodu.

Welchov test za provjeru hipoteze **H_2 za ROE** dokazuje da je **t = 2.1891**, a **p = 0.03487.** Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0,05 odbacuje se pretpostavku da ROE0 i ROE1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROE1 ima veće očekivanje od ROE0. To znači da se uz vjerojatnost pogreške 3,49% može podržati postavljena hipoteza H_2 (u smislu pokazatelja ROE) da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju BSC metodu.

Welchov test proveden za ROA i ROE potvrđuje postavljenu hipotezu da kompanije koje primjenjuju BSC/SBSC metodu u prevođenju svoje strategije u operativno djelovanje, a koje su obuhvaćene ovim uzorkom, ostvaraju više prosječne prinose na uložena sredstva (ROA 1) i na vlasnički kapital (ROE 1), nego one koje su se izjasnile da ne upotrebljavaju BSC metodu kao instrument upravljanja uspješnošću.

Prikaz rezultata

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost
ROA	t=2.1081	0.0339
ROE	t=2.1891	0.0349

ZAKLJUČAK: Hipoteza H_2 se potvrđuje na razini značajnosti od 5%

Dakle, oba provedena testa dokazuju pomoćnu hipotezu 2 na razini značajnosti od 5% da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju uravnoteženo mjerenje rezultata tj. BSC metodu prevođenja strateških ciljeva u operativno djelovanje.

B. Razina: Međuodnos djelovanja pojedinih BSC perspektiva na financijsku perspektivu

U sklopu A. razine testiranja ove hipoteze dokazalo se da kompanije koje primjenjuju BSC metodu u svom poslovanju postižu bolje financijske rezultate, što se očituje u financijskoj perspektivi kroz ostvarenje višeg prinosa na imovinu (ROA) i višeg prinosa na kapital vlasnika (ROE). Daljnjim testiranjem pokušalo se utvrditi kakva je međupovezanost perspektiva BSC, odnosno ima li pojedina perspektiva snažniji utjecaj djelovanja od neke druge perspektive na financijsku perspektivu.

Temeljeno na odgovorima dobivenim kroz anketna pitanja, za potrebe testiranja, istaknuti su pokazatelji cilja za svaku pojedinu BSC perspektivu, ali na način da su u okvire svake perspektive uključeni i elementi održivog razvoja (briga o unapređenju i zaštiti okoliša te briga za unapređenje odnosa prema zajednici), što klasičnu BSC metodu pretvara u SBSC metodu.

U okviru ovog istraživanja ocjenjivala se međuovisnost djelovanja perspektiva u okvirima SBSC metode, a prema razini značajnosti koje kompanije dodjeljuju ciljevima pojedine perspektive, unutar svake perspektive formiralo se dva uzorka u koje su klasificirane:

1. kompanije koje su ciljeve, prikazane u gornjoj tablici, označile kao „visoki prioritet“ i/ili „srednji prioritet“
2. kompanije koje su ciljeve označile kao „manji prioritet“ i/ili „nije prioritetno“.

Rezultati ovog istraživanja prezentirani su u donjoj tablici.

Tablica 19: Polazišta utvrđivanja pokazatelja SBSC metode po perspektivama, temeljeno na rezultatima anketnog istraživanja

	Održivi pristup klasičnim BSC perspektivama = SBSC metoda			
	FINANCIJSKA PERSPEKTIVA	**PERSPEKTIVA KUPACA**	**PERSPEKTIVA INTERNIH PROCESA**	**PERSPEKTIVA UČENJA I RAZVOJA**
POKAZATELJI CILJA	- ROA - ROE	- zadovoljstvo kupaca - širenje na nova tržišta - rast prodaje - sniženje troškova	- kreiranje novih proizvoda - unapređenje tehnološkog procesa - briga za okoliš - briga za društvo	- zadovoljstvo zaposlenih - usvajanje novih znanja

Izvor: Obrada autora

Temeljem napravljene klasifikacije kompanija prema značenju koje pridaju generičkim pokazateljima cilja pristupilo se analizi može li i koliko pojedina perspektiva nižeg reda imati direktan utjecaj na financijsku perspektivu iskazanu kroz ROA i ROE kao ciljne pokazatelje financijske perspektive.

- Rezultati testiranja za utjecaj perspektive kupaca na financijsku perspektivu: Welchov test za provjeru hipoteze H_2 za ROA i ROE pokazao je da se H_2 ne potvrđuje na razini značajnosti od 5%
- Rezultati testiranja za utjecaj perspektive internih procesa na financijsku perspektivu: Welchov test za provjeru hipoteze H_2 za ROA i ROE pokazao je da se H_2 ne potvrđuje na razini značajnosti od 5%
- Rezultati testiranja za utjecaj perspektive učenja i razvoja na financijsku perspektivu: Welchov test za provjeru hipoteze H_2 za ROA i ROE pokazao je da se H_2 ne potvrđuje na razini značajnosti od 5%.

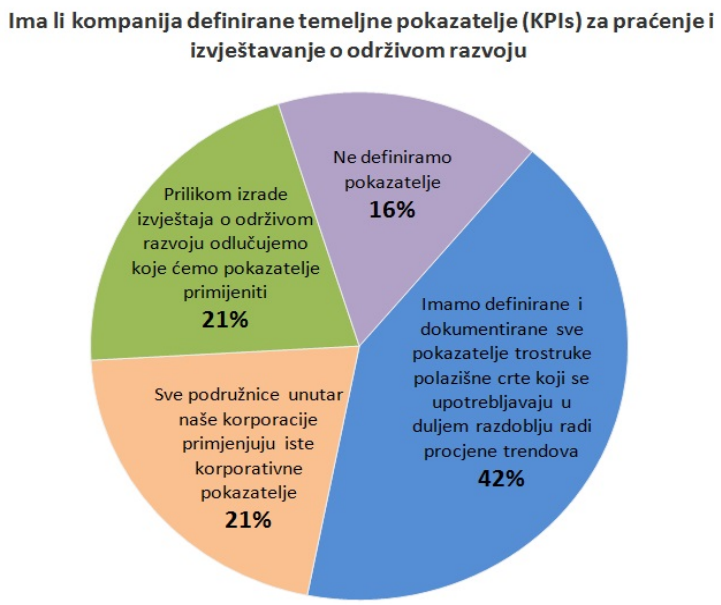
Provedena testiranja pokazuju da niti jedna perspektiva nema direktan ili snažniji utjecaj na rezultate u financijskoj perspektivi. Zaključak temeljem testiranja bi bio (uzevši u obzir A. razinu analize hipoteze H_2) da perspektive tek kumulativno imaju utjecaj na financijsku perspektivu. Temeljem toga može se zaključiti da niti jedna perspektiva nema dominantan utjecaj na rezultat u financijskoj perspektivi, što potvrđuje bit SBSC-a da uravnoteženo djelovanje unutar svih perspektiva pridonosi ostvarenju ciljeva definiranih u financijskoj perspektivi i omogućuje stabilan održivi razvoj. Tako je pomoćna hipoteza 2 ovim istraživanjem potvrđena, kroz:

- 19 % anketiranih menadžera izjasnilo se da upotrebu „BSC ocjenjuje nužnom za upravljanje poslovnim uspjehom“
- oba provedena testa (na ROA i ROE) dokazuju pomoćnu hipotezu 2 na razini značajnosti od 5% da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju uravnoteženo mjerenje rezultata tj. BSC metodu prevođenja strateških ciljeva u operativno djelovanje.
- dokazano je da niti jedna perspektiva BSC nema dominantan utjecaj na poslovni rezultat, ali sve perspektive zajedno svojim uzročno-posljedičnim djelovanjem pridonose ostvarenju boljeg poslovnog rezultata u odnosu na one koji ne koriste BSC kao instrument za prevođenje strategije na operativno djelovanje.

4.3.4. Dokazivanje pomoćne hipoteze 3 (H_3)

U dokazivanju glavne hipoteze pošlo se od pretpostavke da je „zadatak strategijskog računovodstva osigurati informacijsku osnovicu za izračun pokazatelja (KPIs), temeljenih na postavkama GRI, a usmjerenih k zadovoljenju informacijskih zahtjeva menadžmenta korporacije u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja i za upravljanje rizicima“, a što predstavlja pomoćnu hipotezu 3.

Dokazivanjem ove hipoteze, kritički se sagledava dostignuti stupanj razvoja strategijskog računovodstva te uloga koju strategijsko računovodstvo ima u osiguranju informacijske osnovice za izračun pokazatelja (KPIs) za mjerenje ostvarenja ciljeva održivog razvoja.



Slika 52: Razina korištenja temeljnih pokazatelja (KPIs) u RH za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Gornja slika prikazuje rezultate anketnog istraživanja, a vezano za razinu korištenja temeljnih pokazatelja TBL (KPIs) u hrvatskim kompanijama. Tako se 84% ispitanika izjasnilo da za izvještavanje o održivom razvoju definira i koristi temeljne pokazatelje (KPIs). 21% ispitanika nema unaprijed definirane KPIs, dok 63% njih koristi jasne, unaprijed definirane i dokumentirane pokazatelje. Kompanije koje su sastavni dio korporacije primjenjuju korporativne pokazatelje jedinstveno definirane na razini korporacije kako bi se mogla raditi konsolidacija mjerenja realizacije ciljeva korporacije kao cjeline kao i *benchmarking* pojedinih podružnica i SBU unutar korporacije u svrhu ocjene njihove pojedinačne uspješnosti u odnosu na druge podružnice ili SBU, ali i u odnosu na razinu ostvarenja korporativnih ciljeva. Dokazivanje ove pomoćne hipoteze H_3 testiralo se na dvije razine:

A. razina: utjecaj koji ima dostignuta razina strategijskog računovodstva kao informacijske osnovice za izračun pokazatelja (KPIs) na izvještavanje o postignućima održivog razvoja kroz međusobnu povezanost tri stupa (ekonomski, ekološki i društveni)

B. razina: ocjena dostignutog stupnja prakse procjene poslovnih rizika u cilju upravljanja rizicima kroz upotrebu instrumenata i alata strategijskog računovodstva

***A. razina:* Utjecaj dostignute razine strategijskog računovodstva kao informacijske osnovice za izračun KPIs na izvještavanje o održivom razvoju (ekonomski, ekološki i društveni stup)**

Tablica 20: Najčešće korišteni KPIs za izvještavanje o održivom razvoju u hrvatskim kompanijama

Ekonomska komponenta	Ekološka komponenta	Društvena komponenta
- pokazatelji ekonomske snage i vrijednosti - tržišna pozicija - neizravni ekonomski utjecaj (infrastrukturna ulaganja, povećanje javnog dobra…) - ostalo (pokazatelji definirani korporativnim standardima)	- utrošak energije iz neobnovljivih izvora - utrošak materijala - utrošak vode - emisije u okoliš, otpadne vode, otpad, transport - utjecaj na bioraznolikost - plaćene kazne i penali zbog nesukladnosti - ostalo (pokazatelji definirani korporativnim standardima)	- ulaganja u društvenu zajednicu - participiranje u javnim politikama - utjecaj korupcije - kazne i penali za netržišno natjecanje, monopol i druge nesukladnosti - odnosi i ulaganja u dobavljače - zaštita ljudskih prava (upotreba dječjeg rada, spolna, rasna, dobna i ostala diskriminacija) - broj pritužbi na kršenje ljudskih prava - zaposleni (broj, struktura, obuka, poticajne mjere) - zaštita zdravlja i sigurnosti na radu (broj incidenata, bolovanja zbog uvjeta rada…) - ostalo (pokazatelji definirani korporativnim standardima)

Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Korporacije koje su se izjasnile da izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI ili Indeks DOP-a istaknule su koje ključne pokazatelje koriste, a isti su sumirani u gornjoj tablici. Temeljeno na ovim polazištima, provedena je statistička analiza slijedom ovih hipoteza:

H_0: izvještavanje o održivom razvoju nema nikakav utjecaj na poslovnu uspješnost korporacije

H_{3A}: kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a ostvaruju bolje poslovne rezultate

Gdje su:

ROA 1 i ROE 1	kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a
ROA 0 i ROE 0	kompanije koje ne izvještavaju o održivom razvoju
W	vrijednost Shapiro-Wilkove testne statistike
p-vrijednost	vrijednost koja daje vjerojatnost pogreške 1. vrste

U testiranju hipoteza se pošlo od spoznaje da:

- su uzorci za ROA1 i ROA0 normalno distribuirani te da je moguće koristiti Welchev t-test
- da uzorci za ROE1 nisu normalno distribuirani pa je potrebno primijeniti Mann-Whitney-Wilcoxonov test.

Tako Welchov t-test za provjeru hipoteze H_{3A} za ROA ukazuje na statističku vrijednost da je vrijednost **t = 2.8906**, a p-vrijednost testa je **p = 0.004075.**

Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacuje se pretpostavka da ROA0 i ROA1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROA1 ima veće očekivanje od ROA 0. To znači da se uz vjerojatnost pogreške 0,4% može podržati postavljena hipoteza (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a.

Istovremeno Mann-Whitney-Wilcoxonov test za provjeru hipoteze H_{3A} za ROE ukazuje na statističku vrijednost da je **W** = **128.5**, a p-vrijednost je **p= 0.02386.**

Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacuje se pretpostavka da su ROE 0 i ROE 1 jednako distribuirane u korist hipoteze da ROA 1 poprima veće vrijednosti od ROA 0. To znači da se uz vjerojatnost pogreške 2,39% može podržati postavljena hipoteza (u smislu pokazatelja ROE) da su uspješnije kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a.

Prikaz rezultata:

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost
ROA	t = 2.8906	0.0041
ROE	W = 128.5	0.0239

ZAKLJUČAK: Prema rezultatima primijenjenih testova, pomoćna hipoteza H_{3A} potvrđuje se na razini značajnosti od 5%.

Korišteni statistički testovi potvrdili su pomoćnu hipotezu H_{3A} da uspješnije poslovanje (testirano kroz ROA i ROE) ostvaruju kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju uz uvažavanje GRI smjernica, a temeljeno na informacijama koje menadžmentu pruža strategijsko računovodstvo osiguravajući informacijsku osnovicu za izračun pokazatelja (KPIs) za mjerenja ostvarenja strateških ciljeva.

B. razina: Ocjena dostignutog stupnja prakse procjene poslovnih rizika u cilju upravljanja istim

Ova hipoteza dodatno se testira u cilju utvrđivanja razine procjene i upravljanja poslovnim rizicima hrvatskih korporacija, a temeljeno na informacijama koje menadžmentu osigurava strategijsko računovodstvo.

Polazi se od sljedećih pretpostavki:

H_0: Sagledavanje poslovnih rizika nema nikakav utjecaj na uspješnost poslovanja

H_{3B}: Sagledavanje poslovnih rizika u cilju upravljanja istim pridonosi uspješnom poslovanju

Gdje su:

ROA 1 i ROE 1	kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju koristeći informacije i pokazatelje (KPIs) strategijskog računovodstva za upravljanje rizicima
ROA 0 i ROE 0	kompanije koje ne izvještavaju o održivom razvoju
W	vrijednost Shapiro-Wilkove testne statistike
p-vrijednost	vrijednost koja daje vjerojatnost pogreške 1. vrste

U testiranju hipoteza pošlo se od spoznaje da:

- su uzorci za ROA1 i ROA0 normalno distribuirani te da je moguće koristiti Welchev t-test
- da uzorci za ROE1 nisu normalno distribuirani pa je potrebno primijeniti Mann-Whitney-Wilcoxonov test.

Welchov t-test za provjeru hipoteze H_{3B} za ROA, a na temelju dva neovisna uzorka ROA 0 i ROA 1 koja su normalno distribuirana, hipoteze su testirane kako slijedi:

H_0: μ(ROA 1)= μ(ROA 0)

H_{3B}: μ(ROA 1)> μ(ROA 0)

Vrijednost testne statistike je **t = 0.3701**, a p-vrijednost testa je **p = 0.3619.**

Kako je p-vrijednost veća od razine značajnosti 0.05 ne može se odbaciti pretpostavka da ROA 0 i ROA 1 imaju jednaka očekivanja. To znači da se na razini značajnosti od 5% ne može podržati hipoteza (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje sagledavaju poslovne rizike u cilju upravljanja istima.

Mann-Whitney-Wilcoxonov test za provjeru hipoteze H^3_B za ROE, a na temelju dva neovisna uzorka ROE 0 i ROE, hipoteze su testirane kako slijedi:

H_0: ROE 1 = ROE 0 (jednako su distribuirane)

H_{3B}: ROE 1>ROE 0 (u smislu distribucije,tj. vjerojatnije je da će ROE 1 poprimiti veće vrijednosti od ROE 0)

Vrijednost testne statistike je **W = 58.5**, a p-vrijednost je **p= 0.1116.**
Kako je p-vrijednost veća od razine značajnosti 0.05 (razina značajnosti od 5%) ukazuje da se hipoteza vezana za pokazatelj ROA ne može dokazati.

Prikaz rezultata

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost
ROA	t = 0.3701	0.3619
ROE	W = 58.5	0.1116

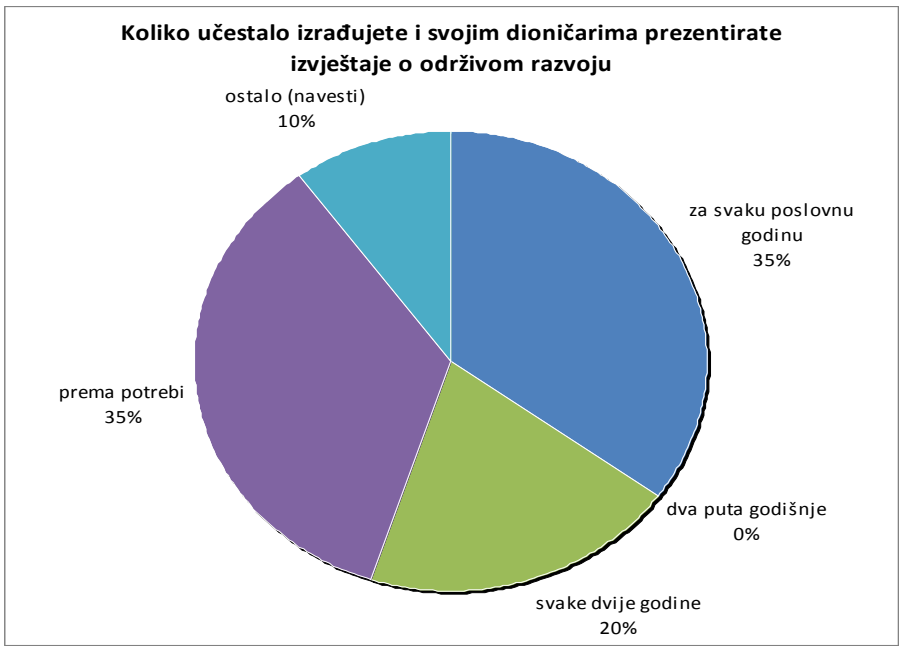
ZAKLJUČAK: Pomoćna hipoteza H_{3B} ne može se dokazati, odnosno odbacuje se tvrdnja da sagledavanje poslovnih rizika u cilju njihova upravljanja pridonosi održivom razvoju kompanije. Ovakav rezultat testiranja može proizići iz dva razloga:

- nereprezentativan uzorak (iz razloga što je zabilježen mali broj kompanija koje su se izjasnile da provode postupke analize i procjene rizika)
- u nedovoljnom značenju koje hrvatski menadžeri pridaju upravljanju poslovnim rizicima te reagiraju na krizu tek kad se ona pojavi.

Temeljem provedenog istraživanja, anketnim ispitivanjem utvrđeno je da 84% ispitanika koristi temeljne pokazatelje KPIs za izvještavanje o održivom razvoju, što upućuje na visoku razinu korištenja instrumentarija strategijskog računovodstva u RH. Temeljni pokazatelji TBL (KPIs), predstavljaju kvalitetan instrument strategijskog računovodstva koji menadžmentu osigurava relevantne informacije za upravljanje održivim razvojem. Navedeno je potvrđeno i provedenim testiranjem kojim je dokazano da kompanije koje imaju osiguranu informacijsku osnovicu za izračun pokazatelja, ostvaraju bolje financijske rezultate čime je *potvrđen prvi dio pomoćne hipoteze 2 da su uspješnije kompanije koje svoje rezultate mjere temeljnim pokazateljima održivosti.* Međutim, drugi dio pomoćne hipoteze 2 nije dokazan, odnosno *nije se uspjelo dokazati postojanje veze između razine razvijenosti pokazatelja održivog razvoja i upravljanja rizicima.*

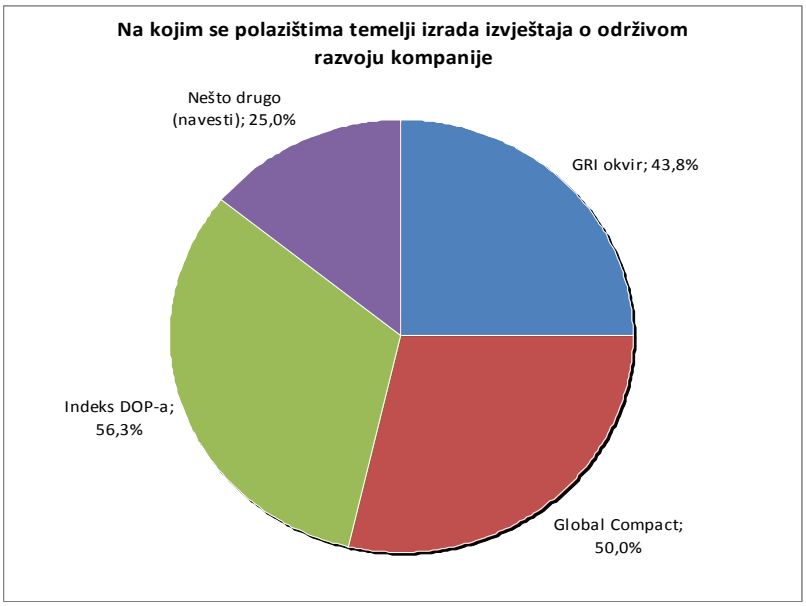
4.3.5. Dokazivanje pomoćne hipoteze 4 (H_4)

Temeljem provedenog istraživanja nameće se zaključak da je „u upravljanju održivim razvojem turističke destinacije, moguće slijediti dobru praksu onih korporacija, koje sustav računovodstvenog izvještavanja temelje na informacijama računovodstva održivog razvoja“, a što je pomoćna hipoteza 4 ovog rada.



Slika 53: Učestalost objave izvještaja o održivosti hrvatskih kompanija
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Provedeno istraživanje pokazalo je da 67,9% ispitanih kompanija u anketi „izrađuje posebne izvještaje o održivom razvoju“. Preko polovine kompanija koje izrađuju izvještaje o održivom razvoju te izvještaje i objavljuju prema utvrđenoj i javno objavljenoj dinamici izvještavanja. Rezultati istraživanja ukazuju da 35% kompanija koje su se izjasnile da objavljuju izvještaje o održivom razvoju, to rade jednom godišnje, dok ih 20% objavljuje izvještaje za dvogodišnje razdoblje. Još je relativno velik broj kompanija (35%) koje objavljuju izvještaje, ali nemaju utvrđenu stalnu dinamiku. 10% kompanija napomenulo je da svoje izvještaje objavljuje na internetu u sklopu konsolidiranog izvještaja o održivosti cijele korporacije.



Slika 54: Polazišta za izvještavanje o održivom razvoju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

Hrvatske kompanije svoje izvještaje o održivom razvoju objavljuju slijedom GRI smjernica (43,8%) i Indeksa DOP (56,3%) što ukazuje da primjenjuju iskustva dobre prakse izvještavanja o održivom razvoju u svijetu. Prethodna istraživanja (Osmanagić Bedenik& Labaš, 2012., Peršić et al., 2013.) također podržavaju rezultate ovog istraživanja jer su dokazala da u Hrvatskoj postoji korporativna praksa izvještavanja o održivom razvoju temeljena na GRI okviru (Peršić, Janković, DIEM, 2013, str. 10-14). Iako praksa izvještavanja o održivom razvoju u Hrvatskoj još uvijek nije općeprihvaćen oblik komuniciranja sa interesnim skupinama kompanije, dosadašnja istraživanja ukazuju da su kompanije svjesne značenja održivog razvoja te je sve veći broj onih kojima je to strateško opredjeljenje.

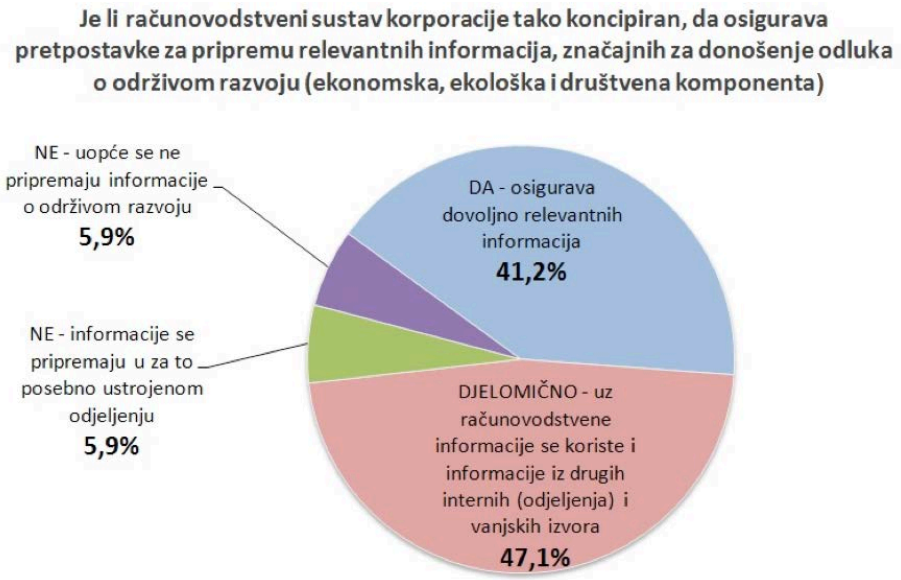
Izvještavanje o održivom razvoju sukladno GRI okviru primjenjuju respektabilne hrvatske kompanije koje su tržišni lideri u svojoj branši, što ukazuje da se značenju održivog razvoja pridaje i veća pozornost nego to pokazuju statistički podaci temeljeni samo na broju kompanija koje izvještavaju o održivosti. Tržišni udjel ovih kompanija je velik, što znači da, iako se relativno mali broj kompanija izjašnjava da izvještava o održivom razvoju sukladno GRI okviru, velik dio tržišta uvažava načela održivosti i izvještava o njima sukladno svjetskoj praksi. Od 67,9% kompanija koje su se u ovoj anketi izjasnile da izvještavaju o održivom razvoju, 21% su hotelska poduzeća. Kako su ovo i dosadašnja istraživanja pokazala, hrvatske kompanije raspolažu korporativnim informacijama o održivom razvoju te su stoga zadovoljene sve pretpostavke da se kroz model upravljanja održivim razvojem turističke destinacije na načelima i primjeru dobre prakse korporativnog upravljanja dokaže ova

hipoteza. Slijedom načela računovodstva održivog razvoja kao podsustava strategijskog računovodstva će se u okviru modela razraditi sustav pripreme informacija za upravljanje turističkom destinacijom kao korporacijom, slijedom načela održivog razvoja.

4.3.6. Dokazivanje glavne hipoteze

Kroz pomoćne hipoteze uspjela se dokazati povezanost poslovnog rezultata i informacija koje menadžmentu osigurava primjena metoda i alata strategijskog računovodstva (BSC, LCC, KPIs), a što potkrepljuje glavnu hipotezu da se: **„računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem korporacije moraju temeljiti na primjeni instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, usmjerenih na potporu upravljanju ekonomskim, ekološkim i društvenim promjenama u dugom i kratkom roku.“**

Kako pokazuju rezultati ovog istraživanja, čak 88,3% ispitanika izjasnilo se da im računovodstveni sustav osigurava „pretpostavke za pripremu relevantnih informacija, značajnih za donošenje odluka o održivom razvoju.“



Slika 55: Uloga računovodstvenog sustava u pripremi informacija o održivom razvoju
Izvor: Rezultati anketnog istraživanja autora

41,2% ispitanika smatra da im računovodstvo osigurava dovoljno informacija, 47,1% informacije koje pruža računovodstvo nadopunjuje i iz drugih izvora, internih i eksternih, dok 5,9% ispitanika ima ustrojen sustav izvještavanja o održivom razvoju izvan računovodstva.

Za dokazivanje ove hipoteze koristit će se statistički modeli testiranja podataka prikupljenih anketiranjem. ROA i ROE su određene kao referentne veličine za ocjenu poslovne uspješnosti

kompanija. Ovisno o tome jesu li se izjasnile izrađuju li ili ne izvještaje o održivom razvoju, kompanije su podijeljene u dva uzorka. Polazi se od sljedećih pretpostavki:

H_0: izvještavanje o održivom razvoju nema nikakav utjecaj na poslovnu uspješnost i na visinu ostvarenog profita (iskazanog kroz ROA i ROE)

H_1: kompanije koje na temelju informacija strateškog računovodstva upravljaju održivim razvojem su uspješnije, što se očituje kroz postizanje viših profitnih stopa (iskazanih kroz ROA i ROE).

Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.9359	0.2219	+
ROA0	0.9494	0.7051	+
ROE1	0.7277	0.0001	-
ROE0	0.9067	0.3317	+

Legenda: (+) uzorak je normalno distribuiran; (-) uzorak nije normalno distribuiran

Gdje su:

ROA 1, ROE 1	kompanije koje izrađuju izvještaje o održivom razvoju
ROA 0, ROE 0	kompanije koje ne izrađuju izvještaje o održivom razvoju
W	vrijednost Shapiro-Wilk testne statistike
p-vrijednost	vrijednost koja daje vjerojatnost pogreške 1. vrste

Kako su uzorci ROA 1 i ROA 0 normalno distribuirani gornju hipotezu preko ROA testira se korištenjem Welchova t-testa. Budući da uzorak ROE 1 nije normalno distribuiran, gornju hipotezu preko ROE testira se Mann-Whitney-Wilcoxonovim testom.

Primjenom Welchova testa za provjeru ***hipoteze H_1 za* ROA,** a na temelju dva neovisna uzorka ROA 0 i ROA 1 koja su normalno distribuirana testiraju se hipoteze:

H_0: μ(ROA 1)= μ(ROA 0)
H_1: μ(ROA 1)> μ(ROA 0)
Vrijednost testne statistike je **t = 2.2993**, a p-vrijednost testa je **p = 0.01581.**
Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacuje se pretpostavka da ROA 0 i ROA 1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROA 1 ima veće očekivanje od ROA 0. To znači da se uz vjerojatnost pogreške od 1,5% može podržati postavljena hipoteza (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije one koje svoju strategiju temelje na održivom razvoju.

Mann-Whitney-Wilcoxonov test za provjeru ***hipoteze H^1 za ROE,*** a na temelju dva neovisna uzorka ROE 0 i ROE 1 testiraju se hipoteze

H_0: ROE 1 = ROE 0 (jednako su distribuirane)

H_1: ROE 1>ROE 0 (u smislu distribucije,tj. vjerojatnije je da će ROE 1 poprimiti veće vrijednosti od ROE 0)

Vrijednost testne statistike je **W = 102**, a p-vrijednost **p= 0.0872.**

Kako je p-vrijednost veća od razine značajnosti 0.05 ne može se odbaciti pretpostavka da su ROA 0 i ROA 1 jednako distribuirane vrijednosti. Ipak, uz vjerojatnost pogreške od 8,72% može se odbaciti nulta hipoteza u korist hipoteze da su uspješnije (u smislu pokazatelja ROE) kompanije koje upravljaju svojim održivim razvojem.

Prikaz rezultata

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	t=2.2993	0.0158	*
ROE	W=102	0.0872	**

Legenda: (*) Hipoteza H_0 se potvrđuje na razini značajnosti od 5%, (**) Hipoteza H_1 potvrđuje se na razini značajnosti od 10%

ZAKLJUČAK: Temeljem rezultata provedenih testiranja, *glavna hipoteza potvrđuje se na razini značajnosti od 5% za ROA, dok se za ROE potvrđuje na razini značajnosti od 10%.*

Korišteni statistički testovi potvrdili su temeljnu hipotezu da računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem temeljene na primjeni instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, a koje su usmjerene na potporu upravljanju ekonomskim, ekološkim i društvenim promjenama doprinose boljim poslovnim rezultatima kompanije u dugom i kratkom roku. *Glavna hipoteza potkrijepljena je i pomoćnim hipotezama* kojima se dokazalo da primjena instrumentarija strategijskog računovodstva u svrhu pripreme relevantnih informacija menadžmentu za upravljanje održivim razvojem pridonosi boljim poslovnim rezultatima kompanije, jačanju njezina ugleda i tržišnog položaja.

5. IZGRADNJA MODELA PRIPREME INFORMACIJA ZA UPRAVLJANJE ODRŽIVIM RAZVOJEM TURISTIČKE DESTINACIJE

5.1. Osnovne postavke modela

Oblikovanje modela pripreme informacija za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije polazi od pretpostavki da se održivi razvoj može postići jedino ako se stalno uspostavlja ravnoteža između komponenti ekonomskog, ekološkog i društvenog razvoja. pri tome je nužno uvažavati događaje na globaliziranom tržištu, a posebno zahtjeve kupaca/posjetitelja. Destinacijom treba upravljati kao korporacijom što znači da se svi sudionici turističke ponude javljaju kao strateške poslovne jedinice (SBU), a u pripremi upravljačkih informacije treba koristiti metode, alate i tehnike kao i u upravljanju korporacijama. Složeni i heterogeni sustav destinacije može se usmjeravati k cilju održivog razvoja samo ako destinacijski menadžment raspolaže relevantnim informacijama za upravljanje održivim razvojem u dugom i kratkom roku. U oblikovanju modela upravljanja destinacijom koristit će se iskustava dobre prakse upravljanja korporacijom te rezultati anketnog istraživanja autora.

Elementi modela jačanja konkurentske prednosti turističke destinacije u srednjoj Dalmaciji sagledat će se kroz:

- sagledavanje postojeće situacije i definiranje željene dugoročne pozicije
- ocjenu obilježja destinacije
- elemente diferenciranja.

Sagledavanje postojeće situacije i definiranje željene dugoročne pozicije potrebno je napraviti kako bi se ocijenile trenutne mogućnosti destinacije i kako bi se ona pozicionirala u budućnosti kroz jasno isticanje želja na temelju realnih mogućnosti.

Tablica 21: Procjena postojećih i željenih razvojnih resursa

Kritički osvrt na postojeće stanje	Željene mogućnosti razvoja
- nedefiniran i neprepoznatljiv destinacijski brend - nedovoljno prepoznata i slabo korištena superiornost naslijeđenih resursa (more, jezero, močvara, park prirode, povijesno-kulturno nasljeđe…) - naglašena sezonalnost - nekontrolirana apartmanizacija - zapuštena kulturno-povijesna baština i urbani dizajn - nepovezanost sa susjednim destinacijama u kreiranju destinacijskog proizvoda - nepostojanje strategije održivog razvoja destinacije - neprepoznatljivost kohezivnog djelovanja destinacijskog menadžmenta	- snažan i prepoznatljiv destinacijski brend (aktivni pustolovno rekreativno-sportski odmor) - razvoj novih proizvoda - kontrolirana izgradnja i uređenje izgrađenog okoliša - integracija obalnog pojasa sa zaleđem i otocima - izgradnja dodatnih rekreacijskih sadržaja u prirodi (produženje biciklističkih staza, izgradnja vidikovaca za promatranje ptica, obilježavanje jahačkih staza, organizirano istraživanje podmorja…) - valorizacija kulturne baštine (rimski viadukt, templarska tvrđava, turski han) - sinergijsko povezivanje sa susjednim destinacijama (nacionalnim parkovima) u jedinstveni *brend* doživljaja očuvane prirode i bioraznolikosti na tako malom prostoru

Izvor: prijedlog autora temeljeno na Planu razvoja, 2005., str. 49

Ova srednjodalmatinska destinacija mora izraditi prepoznatljiv brend aktivnog, pustolovno-sportsko-rekreativnog odmora. Brendiranje je usmjereno prema radno aktivnoj populaciji srednje i više kupovne moći, koja si, bježeći od stresnog uredskog posla, želi priuštiti neponovljiv doživljaj dinamičnog istraživanja u prirodi, čistom i nezagađenom okolišu s puno raznolikosti flore i faune na prostoru od svega nekoliko km².

Naglašena sezonalnost (puna sezona traje oko 40 dana) predstavlja veliki izazov kojem destinacijski menadžment mora odgovoriti ponudom novih proizvoda. Tako kratko trajanje sezone ne omogućuje ostvarenje zarade lokalnom stanovništvu i predstavlja zapreku značajnijim ulaganjima. Integriranjem obalnog pojasa sa zaleđem i otocima stvara se pretpostavka za produženje sezone ponudom novih *proizvoda prilagođenim godišnjem dobu* (berba grožđa, berba maslina, ribolov, istraživanje podmorja, jedrenje, povrtlarski radovi

ekološkog uzgoja hrane na poljima uz Vransko jezero, proučavanje staništa ptica od kojih su neke zaštićene vrste, planinarenje Velebitom…).

Kako bi se zadržala autohtonost destinacije i još više istaknula prednost naslijeđenih prirodnih čimbenika, posebna pozornost treba se posvetiti održivosti okoliša, prirodnog i izgrađenog. Brigu prema prirodnom okolišu treba uravnotežiti kako bi on bio temelj razvoja turističke ponude destinacije, ali da istovremeno ne bude i ograničavajući faktor razvoja. Izgrađeni okoliš treba zadržati autohtonost dalmatinskih kuća, čije uređenje treba poticati lokalna uprava. Mali obiteljski hoteli, kao i preuređenje starog turskog hana u hotel, skupa s apartmanskim smještajem trebaju biti nositelji turističke ponude. Kako destinacija nema tradiciju hotelskog smještaja, a prepoznatljivost destinacije se gradi na doživljaju aktivnog odmora u prirodi, ovakav tip smještaja samo može pridonijeti čimbenicima izgrađene konkurentnosti destinacije. No, to postavlja zadatak pred destinacijski menadžment i lokalnu zajednicu, razraditi sustav poticaja (besplatni savjeti arhitekata, dizajnera, inženjera raznih struka za postizanje energetske učinkovitosti, smanjenje komunalnog doprinosa i dr.) kako bi se lokalno stanovništvo angažiralo u podizanju razine svog smještaja na najmanje tri, a prioritetno četiri zvjezdice, slijedeći sve zahtjeve suvremenog posjetitelja više platežne moći (pokrivenost internetom, bazeni, sauna, klimatizacija…).

Ocjena obilježja destinacije može se odrediti kroz određen broj naslijeđenih i izgrađenih čimbenika koji imaju snažan utjecaj na njezin razvoj.

Tablica 22: Obilježja destinacije

Resursi destinacije	Značaj resursa	
	visoki	najviši
dobar geoprometni položaj	x	
ugodna mediteranska klima	x	
mogućnost ponude ekološki uzgojene hrane		x
očuvan okoliš		x
Vransko jezero, ornitološki rezervat, park prirode		x
tri nacionalna parka u okruženju destinacije	x	
raznolikost prostora		x
očuvana autohtonost dalmatinske gastronomske ponude		x
kulturno i povijesno nasljeđe destinacije i okolnih destinacija	x	
pješčane i šljunčane plaže		x

Izvor: prijedlog autora temeljeno na Planu razvoja, 2005., str. 51

Destinacija se nalazi na pola sata vožnje udaljenosti od Zadra i Šibenika, tri sata od Zagreba, 15-ak km od autoceste A1. Zračna luka Zemunik udaljena je 40-ak km što povezuje destinaciju sa svim značajnijim zračnim lukama Europe. *Klima* je mediteranska s prosječno 200 sunčanih dana, blage zime s prosječnom temperaturom od 12ºC. Uz Vransko jezero nalaze se plodna polja koja omogućuju *ekološki uzgoj hrane*, naročito povrća. Lokalno stanovništvo ima tradiciju bavljenja poljoprivredom što je utjecalo na relativno kasnu orijentaciju prema turizmu, zahvaljujući čemu je okoliš sačuvan u svojoj *bioraznolikosti*.

Jadransko more, s jedne strane, i *Vransko jezero* s druge, okosnica su brendiranja destinacije i stvaranja doživljaja aktivnog odmora u jedinstvenoj raznolikosti iskonski očuvane prirode. Vransko jezero je najveće slatkovodno jezero u Hrvatskoj, udaljeno svega 10-ak km od mora. Na njegovim rubnim dijelovima, u močvarnom području staništa su mnogih ptica vodarica tako da je Vransko jezero s okolnim područjem 1999. godine proglašeno *parkom prirode* u kojem se nalazi i ornitološki rezervat koji je zbog svog značenja uvršten (1983. godine) na listu značajnih *ornitoloških područja Europe* (TZ, 2013.). Uz jezero ima i nekoliko *izvora pitke vode*.

Dodatnom jačanju destinacijskog doživljaja može se pridonijeti sinergijskim djelovanjem na kreiranju novih proizvoda sa susjednim destinacijama, *nacionalnim parkovima* (Kornati-Telašćica, Velebit-Paklenica, Krka i nešto udaljenijih Plitvičkih jezera). Istovremeno destinacija nudi 10-ak kilometara *šljunčanih i pješčanih plaža*, među kojima se naročito ističe pješčana plaža Pine Beach, koja je zahvaljujući svojoj prirodnoj ljepoti desetljećima bila u koncesiji velikog turističkog operatera Club Mediterane.

Izgradnji brenda svakako će još pridonijeti interesantno *kulturno-povijesno nasljeđe* destinacije koja je bila značajna luka u doba starog Rima, sjecište putova u srednjem vijeku (ostaci templarske tvrđave u kojoj su boravili za vrijeme ratova za Svetu Zemlju, ostaci turskog hana i dr.), ali i blizina dva velika grada koja obiluju kulturno povijesnim znamenitostima (Zadar i Šibenik). Konkurencija između turističkih destinacija je snažna tako da je zadatak destinacijskog menadžmenta uočiti, istaknuti i razvijati ***elemente diferenciranja*** po kojima će se destinacija razlikovati od konkurencije i zbog kojih treba posjetiti upravo tu, a neku drugu destinaciju

Tablica 23: Elementi diferencijacije destinacije

Postojeće atrakcije destinacije	Elementi razvoja atraktivnosti destinacije
- očuvan okoliš - bioraznolikost - park prirode, močvara, jezero, more - čiste i pitome plaže - ornitološki rezervat, raznolikost faune, ptice vodarice - izvori pitke vode - velika i plodna polja - deseci otoka i otočića - blizina tri nacionalna parka	- aktivan, pustolovan odmor u prirodi - proučavanje i promatranje ptica, istraživanje podmorja - istraživanje prirodnih i povijesnih lokaliteta - planinarenje, jahanje, biciklizam, ronjenje, lov i ribolov - ekološki uzgoj hrane - autohtona gastronomska ponuda iz ekološkog uzgoja - autohtoni običaji lokalnog stanovništva („materine užance“, „vitezovi Vrane“, klapska pjesma) - sportski događaji i skupovi

Izvor: prijedlog autora temeljeno na Planu razvoja, 2005., str. 56

Destinacija obiluje naslijeđenim osobitostima koje ne mogu ponuditi susjedne destinacije. Rijetke se destinacije gdje se može susresti takvo jedinstvo različitosti na svega nekoliko km². Uočene osobitosti treba poticati kroz projekte i proizvode koji će napraviti destinaciju prepoznatljivom kao oazu za aktivan i pustolovan, ali istovremeno i opuštajući odmor u istraživanju prirode.

Tablica 24: Projekti /proizvodi destinacije

Postojeći proizvodi	Budući projekti i proizvodi
- biciklističke staze - škola ronjenja - lokalni hipodrom - plaže - apartmanski smještaj - kulturna i zabavna zbivanja - restorani s ujednačenom ponudom	- izgradnja cijele mreže biciklističkih staza - izgradnja centra za ronioce - formiranje centra za obuku nautičara, surfanje i *paragliding* - izgradnja staza za jahanje u prirodi - obnova i uređenje starog turskog hana u hotel s 4 zvjezdice - poticanje izgradnje malih obiteljskih hotela - poticanje podizanja kvalitete apartmanskog smještaja (na 3, 4 zvjezdice s dodatnim sadržajima) - izgradnja šetnice uz more i jezero - poticanje specijalizacije gastronomske ponude s naglaskom na ekološki uzgoj i mediteransku kuhinju

Izvor: Prijedlog autora

Istaknute osobitosti destinacije predstavljaju njezine komparativne prednosti u odnosu na susjedne destinacije koje treba pretvoriti u realne projekte koji će omogućiti dugoročno postizanje ciljeva održivog razvoja kroz očuvan okoliš, bioraznolikost, autohtonost podneblja i životnih navika lokalnog stanovništva.

5.2. Strateška polazišta održivog razvoja turističke destinacije

U cilju kvalitetnijeg pozicioniranja modela održivog razvoja destinacije na načelima korporativnog upravljanja potrebno je prethodno sagledati njezine prednosti i nedostatke kako bi se smanjili rizici i iskoristile mogućnosti postizanja željenog tržišnog pozicioniranja. U tu svrhu napravljena je SWOT analiza.

Tablica 25: SWOT analiza destinacije

PREDNOSTI	SLABOSTI
- Klima - Prirodna i kulturno-povijesna baština - Dobro očuvan okoliš - Bogatstvo različitosti - Izvrstan geoprometni položaj - Dostupnost morem, kopnom, zrakom - Blizina emitivnih tržišta - Visoka razina sigurnosti - Pozitivan stav lokalne zajednice i stanovništva prema razvoju turizma - Gastronomija	- Nepostojanje jasne strategije održivog razvoja - Nedovoljno diferencirana ponuda - Prevladava tradicionalni proizvod "sunce i more" - Izražena sezonalnost - Nekontrolirana apartmanizacija - Nedostatak parkirališta i vezova - Nedovoljna turistička opremljenost - Menadžment destinacije - Izostanak prepoznatljivog brenda
MOGUĆNOSTI	**RIZICI**
- Novi turistički proizvodi - Selektivni oblici turizma - Osvajanje novih tržišta - Održivi razvoj - Valorizacija zaleđa i otoka - Mogućnost cjelogodišnjeg poslovanja - Privlačenje gostiju veće platežne moći - Bolja pozicioniranost na tržištu - Promocija lokalnog ekološkog i kulturnog identiteta - Unapređenje i prepoznatljivost zaštićenih područja prirode - Integralna kvaliteta destinacije - Partnerstvo sa susjednim destinacijama – nacionalnim parkovima	- Konkurencija ostalih priobalnih destinacija - Otvaranje novih destinacija - Potencijalno zagađenje - Vizualno zagađenje prostora - Prekomjerna izgradnja (apartmani) - Konfliktnost razvojnih opcija - Pomanjkanje obrazovane radne snage

Izvor: Prijedlog autora temeljeno na Plan razvoja 1, 2013., str. 52

Destinacija ima značajne prednosti u svom geoprometnom položaju koji se očituje u dobroj povezanosti kopnom, morem i zrakom sa svim značajnijim dijelovima Europe. Njezin prirodni položaj i sklad raznolikosti na tako malom području velika su komparativna prednost. Najveće slabosti, ali i budući rizici su u nekontroliranoj izgradnji koja može izazvati vizualno i fizičko onečišćenje okoliša destinacije. Postoji realna opasnost da se u cilju kratkoročne zarade ne naruši bioraznolikost i posebnost prirodnog okruženja, a na čemu počiva održivi razvoj destinacije i njezina buduća prepoznatljivost na tržištu. Dugogodišnja orijentiranost lokalnog stanovništva prema poljoprivredi i odsutnost interesa za razvoj turizma, premetnuli su se u snagu destinacije koja ima očuvan okoliš i autohtonost dalmatinskog ruralnog i ribarskog podneblja bez negativnih čimbenika masovnog turizma. SWOT analiza je polazište za izradu modela upravljanja održivim razvojem destinacije.

Misiju ove turističke destinacije moguće je definirati na polazištima resursne osnovice i atrakcija uz uvažavanje globalnih trendova na sljedeći način:

„Pružanje jedinstvenog i neponovljivog doživljaja našim posjetiteljima u okruženju iskonski očuvane flore i faune jedinstvene u Europi.“

Ovako postavljenom misijom, destinacijski menadžment ističe svoje opredjeljenje za:

- pružanje kvalitetne usluge posjetiteljima (pružanje doživljaja, iskustva) na resursnoj osnovici i atrakcijama koje su drugačije od konkurencije
- korištenju očuvanog okoliša i bioraznolikosti na kojima se temelji održivi razvoj
- isticanje uključenosti lokalne zajednice u očuvanje okoliša i drugih vrijednosti radi podizanja ukupne kvalitete života i održivosti turističkog proizvoda.

U definiranju misije uvaženi su zahtjevi tržišta i vlastita ograničenja. Dakle, sagledani su zahtjevi modernih posjetitelja koji žele akciju, ali i bolje upoznati prirodne fenomene koji su rijetki u Europi, a istovremeno žele uživati u očuvanom okolišu. Misija je usmjerena na goste koji žele pustolovinu i rekreaciju bez ugrožavanja prirodnih atributa destinacije.

Vizija treba proizlaziti iz misije, a to znači da se strateško pozicioniranje sustava dovede do željenog cilja. Shodno tome vizija se turističke destinacije može sažeti u slogan:

Biti tamo gdje ptice pjevaju za Bogove…

Slijedom teze da ptice pjevaju za Bogove, ne i za obične smrtnike, vizija upućuje na strateško opredjeljenje menadžmenta da destinacija u sljedećih deset godina postane lider u pustolovnom, rekreativnom, lovnom i ribolovnom turizmu orijentiranom kupcima više platežne moči. Time će se izbjeći zamke masovnog turizma koji bi, zbog prevelikog broja posjetitelja mogao imati negativne utjecaje na okoliš i bioraznolikost cijelog područja. Način kako ostvariti viziju definiraju elementi strategije održivog razvoja destinacije prepoznati kroz strateške i operativne ciljeve.

Strategija turističke destinacije mora predstavljati odraz vizije i pokazati da destinacijski menadžment jasno zna što hoće i kako će destinacija biti pozicionirana u budućnosti. Strategija ove destinacije može se sažeti u:

- postati lider u pustolovno-sportsko-rekreativnom turizmu u Hrvatskoj
- dugoročna i stabilna zarada za javni i privatni sektor destinacije te koristi za lokalno stanovništvo.
- izgradnja brenda aktivnog odmora u okruženju iskonske prirode

Da bi se udovoljilo zahtjevima turista koji na globaliziranom turističkom tržištu slijede suvremene trendove potražnje za doživljajem, iskustvom, kretanjem i teže proaktivnom odmoru, treba udovoljiti specifičnom i prepoznatljivom ponudom da bi se stekla prednost pred drugim destinacijama u okruženju. Prirodni resursi ove turističke destinacije koja istovremeno nudi more, jezero, močvaru i prirodni rezervat ptica, prednost su koju treba povezati s kvalitetnom uslugom i tako steći konkurentsku prednost. Povezanost menadžmenta s lokalnim stanovništvom preduvjet je razvoja i uspjeha destinacije.

Sagledavanje mogućnosti konkurentskih destinacija u zemlji i inozemstvu (naročito tržišnih lidera), pomaže destinacijskom menadžmentu da involvira u razvojni proces one čimbenike koji su značajni za ostvarenje ciljeva koji moraju biti jasni i razumljivi. Lokalno stanovništvo treba u ciljevima prepoznati mogućnost poboljšanja uvjeta života, rasta zaposlenosti i jačanje materijalnog položaja jer su i oni čimbenik u opskrbnom lancu vrijednosti.

Strategija turističke destinacije je jasna definicija njezina puta razvoja u budućnosti i daje odgovor na pitanja kakva hoćemo da nam bude destinacija u budućnosti, koliki tržišni udjel treba osvojiti, koju zaradu osigurati privatnom i javnom sektoru destinacije. Temeljem jasno izražene strategije ove destinacije, njezini **strateški ciljevi** bi bili:

- postati tržišni lider u pustolovno-sportsko-rekreativnom turizmu u sljedećih 10 godina; naslijeđeni prirodni čimbenici (more, jezero, močvara, klima, blizina Velebita i triju nacionalnih parkova) realna su osnovica za ostvarenje ovog cilja, naročito uz uvažavanje suvremenih trendova u turizmu gdje se moderni posjetitelj više ne zadovoljava ponudom „more-sunce", nego traži aktivan odmor, doživljaj u pokretu u čistoj i posebnoj prirodi. Ponuda i potražnja, u slučaju ove destinacije imaju sve preduvjete da se nađu na istoj interesnoj razini, naravno ako destinacijski menadžment osigura potrebne uvjete.
- u sljedećih pet godina treba se osigurati zarada vlasnicima na uloženi kapital (ROE) 6%-9% i rast BDP destinacije po stopi od 3% godišnje; destinacijski menadžment će uspjeti ostvariti strateške ciljeva jedino ako osigura zaradu investitorima, zaposlenost i rast životnog standarda lokalnom stanovništvu čiji je interes za razvoj turizma destinacije izuzetno važan čimbenik razvoja. Zarada na uloženi kapital od prosječno 8% je veća od aktivnih bankovnih kamata, što je dodatni poticaj ulagačima. Da bi destinacija zadržala svoj prirodni i ruralni izgled, naročito je potrebno uspostaviti jaku kontrolu struke (arhitekti, dizajneri okoliša, razni inženjeri za obnovljive izvore i sl), kako bi se sva ulaganja i adaptacije radile u suglasju s prirodom s ciljem da se očuva i unaprijedi okoliš i bioraznolikost.
- izgradnja prepoznatljivog brenda aktivnog odmora u prirodi pokazat će da je destinacija jasno diferencirala svoju ponudu. Jačanjem ponude kroz prepoznatljivu kvalitetu proizvoda koji se temelje na ekologiji stvorit će se imidž neponovljivog doživljaja rekreacije, zdravlja, sporta i gastronomije. **Brend** koji se nudi mora biti emocionalno privlačan, učinkovit u pružanju poruke koju šalje posjetiteljima i kojom zadovoljava njihove ciljeve, želje, vrijednosti i percepciju. Polazna pretpostavka za uspješnost brenda je identificiranje motivacije posjetitelja i njihove preferencije putovanja jer je brend često presudan kod donošenju odluke o izboru destinacije posjeta. Najnoviji trendovi održivog razvoja destinacije ukazuju da se razvoj temelji na brendu koji prednost daje iskustvu i doživljaju pred fizičkim atributima destinacije. Izgradnja brenda složen je proces koji uravnotežuje diferencirane mogućnosti

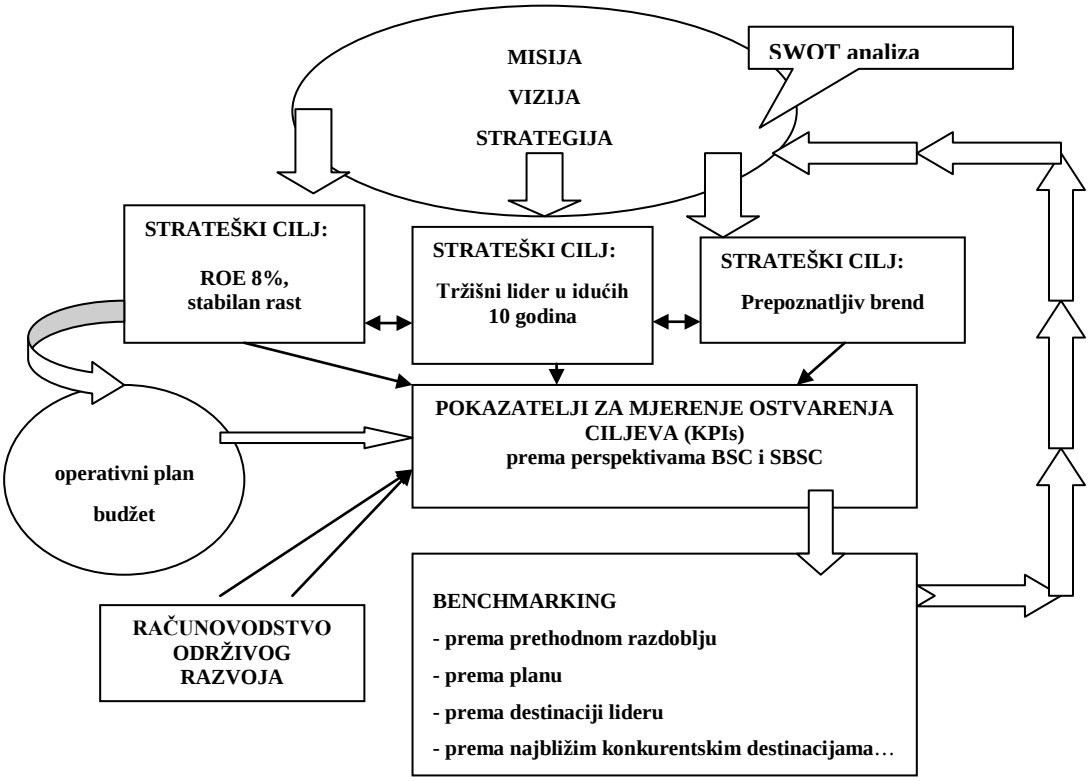
destinacijske ponude sagledavajući ih kroz sve faze lanca vrijednosti. Privlačnost brenda destinacije sagledava se kroz veliki broj neovisnih varijabli koje svojom sinergijom stvaraju brend i doživljaj destinacije, a to znači da uz isticanje neospornih prirodnih i ekoloških posebnosti Vranskog jezera, destinacijski menadžment mora jačati kvalitetu ponude kroz nematerijalne vrijednosti destinacije kao profesionalnost, gostoljubivost, razvoj suvremenih sredstava komunikacije, čistoća, sigurnost, povezivanje doživljaja s prirodnim, povijesnim i kulturnim nasljeđem same destinacije, ali i susjednih destinacija (Nacionalni park Kornati, Nacionalni park Krka, Nacionalni park Južni Velebit i Park prirode Telašćica). Razvoj brenda kao posebnog ekološkog doživljaja pridonijet će jačanju konkurentske prednosti destinacije čija je ponuda drugačija od ponude susjednih destinacija koje uglavnom nude samo more i sunce.

Kako bi se pridonijelo ostvarenju ovih ciljeva, sagledavaju se projekti koji će osigurati ostvarenje cilja, odnosno definiraju se tzv. pokretači razvoja:

- podizanje razine kvalitete tri mala obiteljska hotela izgradnjom dodatnih sadržaja (bazen, SPA, teretana…)
- obnova i preuređenje starog turskog hana, koji već desetljećima nema nikakvu funkciju, a koji će svojim povijesnim nasljeđem pridonijeti doživljaju destinacije, u hotel kategorije 4 zvjezdice
- poticanje uređenja starih kamenih kuća i drugog privatnog smještaja na način da ne izgube autohtonost i tradiciju življenja, ali da imaju standard ponude od najmanje tri zvjezdice
- jačanje autohtone gastronomske ponude kroz ponudu na tržnici i u restoranima proizvoda ekološki uzgojenih na poljima uz jezero
- uređenje sportsko-rekreacijski sadržaja (hipodrom i jahačke staze u prirodi, mreža biciklističkih staza, centar za sportove na moru i oko njega: ronjenje, jedrenje, lov, ribolov i drugo)
- centar za proučavanje ptica, proučavanje flore i faune podmorja i močvare na površini od svega nekoliko km², proučavanje povijesnih lokaliteta u okruženju i drugo

- napraviti dugoročne ugovore sa susjednim destinacijama da se koriste sinergijski efekti povezivanja nacionalnih parkova i parka prirode u jedinstvenu ponudu doživljaja odmora u najljepšim ekološkim biserima Hrvatske.

Projekti (pokretači razvoja) su ulaganja materijalne naravi kao investicijska ulaganja lokalne zajednice, administracije i privatnog sektora u porast kvalitete destinacijske ponude, ali mogu biti i ulaganja u tzv. „meku imovinu“ (engl. *soft assets*) odnosno stvaranje brenda i ugleda destinacije kroz kvalitetu ponude, inovativna rješenja, stručnost i gostoljubivost zaposlenih i sl. Da bi se utvrđena i prihvaćena strategija mogla operacionalizirati, svi strateški ciljevi razvoja trebaju se jasno definirati i iskazati kroz mjerljive veličine primjenom BSC i SBSC metode kako bi se kroz mjerenje njihova ostvarivanja mogla ocijeniti uspješnost menadžmenta i preispitivati realnost postavljene strategije. Informacijsku osnovicu za ocjenu ostvarenja ciljeva osigurava računovodstvo. Operacionalizacija strateških ciljeva vrši se kroz sustav planiranja održivog razvoja destinacije.



Slika 56: Model utjecajnih činitelja na upravljanje održivim razvojem turističke destinacije
Izvor: Prijedlog autora temeljem rezultata provedenog istraživanja

Temeljem definirane misije i vizije turističke destinacije, destinacijski menadžment utvrđuje strategiju. Strategija je izraz realnih i harmoniziranih želja svih čimbenika destinacije te

predstavlja svojevrsnu sliku turističke destinacije u budućnosti. Definiranju realne strategije pridonosi prethodna SWOT analiza koja menadžmentu ukazuje na sagledavanje snage i slabosti destinacije u sadašnjosti kao i na mogućnosti i rizike s kojima treba računati u budućnosti. Utvrđena strategija razrađuje se na strateške ciljeve koji su mjerljivi (ROA 6%-9%, rast BDP destinacije od 3% godišnje, tržišni lider/tržišni udjel, izgradnja prepoznatljivog brenda). Strateški ciljevi se operacionaliziraju kroz perspektive BSC, odnosno SBSC metode koja će se primijeniti u izradi operativnih (godišnjih i kraćih) planova i budžeta. Kako bi se mogla pratiti realizacija zacrtanih planova, nužno je unaprijed jasno definirati pokazatelje KPIs (mjerne jedinice iskazane vrijednosno i naturalno) za sve ciljeve utvrđene po perspektivama BSC, odnosno SBSC (pokazatelje cilja i pokazatelje djelovanja). Računovodstvo održivog razvoja je informacijska osnovica za definiranje i praćenje pokazatelja. Sagledavanjem ostvarenih rezultata u operacionalizaciji strategije, ocjenjuje se uspješnost destinacijskog menadžmenta koji preko računovodstva održivog razvoja dolazi do kvalitetnih informacija o svom položaju i uspješnosti u odnosu na zacrtanu strategiju, ali i u odnosu na konkurenciju na tržištu, a što je preduvjet za donošenje upravljačkih odluka.

5.3. Sustav planiranja održivog razvoja turističke destinacije

Menadžmentu su potrebne relevantne informacije za planiranje, budžetiranje i upravljanje destinacijom koja želi biti različita od konkurencije. Planiranje budućeg razvoja destinacije slijedi praksu korporativnog sustava upravljanja budućim poslovanjem.

Koncept planiranja održivog razvoja turističke destinacije polazi od uvažavanja destinacije kao multidisciplinarne i višeslojne cjeline u kojoj se harmoniziraju različite aktivnosti, proizvodi i usluge. Destinacijski menadžment treba dobro poznavati i uvažavati sve ove komponente ako želi osigurati održivi razvoj turističke destinacije. Planiranje je dinamičan proces kroz koji se strateški ciljevi prevode u aktivnosti, utvrđujući metode i postupke temeljem kojih će se pridonijeti njihovu ostvarenju. U procesu planiranja treba jasno sagledati sve mogućnosti razvoja i opredijeliti se za optimalnu varijantu pri čemu treba sagledati sve potencijalne rizike s kojima se destinacija može susresti u budućnosti.

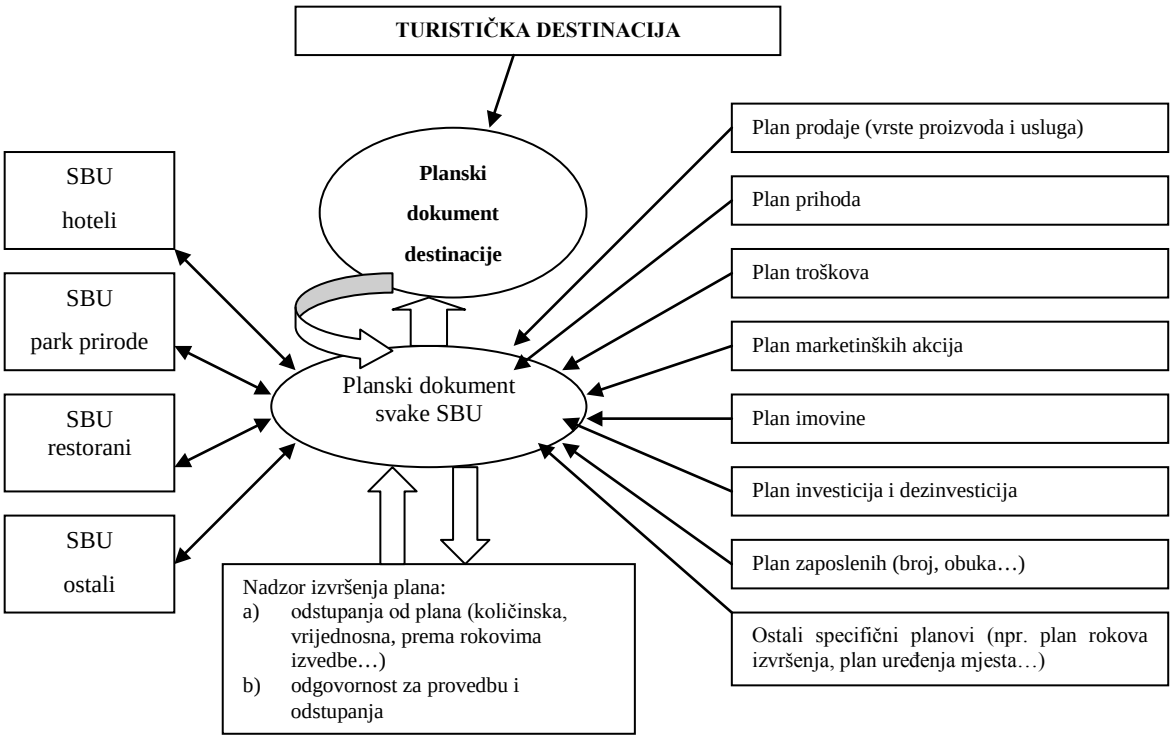
Planiranje održivog razvoja destinacije nalaže da se uz uobičajenu ekonomsku komponentu moraju sagledati još ekološka i društvena komponenta razvoja, što proces planiranja čini složenijim. Planiranje treba slijediti strateško opredjeljenje temeljeno na misiji, viziji te razraditi elemente ostvarenja strateških ciljeva, radi boljeg pozicioniranja na tržištu. Kroz planske zadatke treba jasno naznačiti koja je uloga i odgovornost pojedine interesne skupine

uključene u procese upravljana. Strateški plan je polazište na kojem se temelji provođenje i nadzor nad izvedbom strategije uz korištenje pokazatelja. Ako su pokazatelji postavljeni uz uvažavanje strateških polazišta i specifičnosti destinacije i ako su uključene sve relevantne interesne skupine u proces planiranja, moguće je osigurati kvalitetnu ocjenu strategije. Kontrolu treba temeljiti na koordiniranom pristupu i ocjeni jasno definiranih procesa kojima se osigurava uravnoteženi razvoj turističke destinacije.

Prije nego se pristupi sastavljanju strateškog plana turističke destinacije, nužna je detaljna *analiza situacije* koja omogućuje menadžmentu razumijevanje jakih i slabih strana u destinaciji te šansi i rizika u okruženju (izvan destinacije) koji mogu utjecati na uspješnost realizacije ciljeva destinacije. Poseban naglasak treba staviti na ocjenu održivosti destinacije. Moguće je razviti više scenarija, a izabire se onaj koji optimalno zadovoljava sve sudionike u sustavu turističke destinacije: turiste, lokalno stanovništvo, lokalnu turističku industriju, interesne skupine i druge. Svrha analize je utvrđivanje potencijala destinacije i pružanje informacija destinacijskom menadžmentu temeljem kojih će biti u mogućnosti razumjeti okruženje u kojem destinacija djeluje kroz identificiranje ključnih čimbenika razvoja uz uvažavanje procesa upravljanja i uloge destinacijskog menadžmenta.

Elementi koje treba uključiti u sustav planiranja su posjetitelji (postojeći i budući), ciljna tržišta na koja će se usmjeriti marketinške akcije, asortiman ponude destinacije sukladno imidžu, viziji i ciljevima svih interesnih skupina. Iako su različiti čimbenici koji posjetitelja motiviraju na odabir određene turističke destinacije, istraživanja pokazuju da najveći utjecaj imaju kvaliteta i prepoznatljivi asortiman proizvoda i usluga, ali i način ponude kroz percepciju doživljaja.

Planiranje razvoja destinacije uključuje, stoga, uvažavanje zahtjeva posjetitelja s ciljnih tržišta i njihove zahtjeve vezane uz asortiman, kvalitetu proizvoda, doživljaj, a sve usklađeno s resursima destinacije. Stavljanjem težišta na *park prirode* koji omogućuje aktivni, rekreativno-lovni i ribolovni turizam, ali i uključivanje elemenata povijesnog naslijeđa i očuvane prirode, destinacija se svojom ponudom izdvaja iz okruženja. Moguća uspostava suradnje sa susjednim ekološkim destinacijama (nacionalnim parkovima Kornati, Paklenica i Krka) radi predstavljanja novog zajedničkog proizvoda i stvaranja novog, neuobičajenog doživljaja i imidža srednjodalmatinske destinacije dodatni je doprinos jačanju brenda aktivnog odmora s elementima pustolovine. Razvoj novih proizvoda i doživljaja planira se na način da budu dugoročno održivi uz osiguranje profitabilnosti za destinaciju.



Slika 57: Model planiranja održivog razvoja na razini turističke destinacije
Izvor: Prijedlog autora prema Peršić u Blaževič, Peršić [ur.], 2009.. str. 308

U izradu *plana* turističke destinacije trebaju biti uključeni svi čimbenici destinacije, ali i partneri izvan destinacije koji svojim sudjelovanjem mogu pridonijeti inovativnosti ponude. Planiranjem u ovoj turističkoj destinaciji treba se uključiti razvoj novih proizvoda (npr. osnivanje škole ronjenja, jahanja, biciklističke ture…) i doživljaja, ali i redizajniranje postojećih proizvoda (popularizacija ponude autohtonih gastronomskih specijaliteta i drugih ekološki uzgojenih proizvoda) što je, često, jeftinije, ali i jednako efikasno rješenje. Redizajniranju postojećih proizvoda i doživljaja može pridonijeti i uključivanje čimbenika izvan destinacije kao i povezivanje s ponudom susjednih destinacija, ali i stvaranje raznih oblika partnerstva (javno-privatno, javno-javno, privatno-privatno).

Kako je destinacija heterogen sustav (po svojim osobinama sličan korporaciji), destinacijski menadžment treba za upravljanje održivim razvojem destinacije koristiti iskustva najbolje korporativne prakse. A ta praksa nalaže da se svaka poslovna cjelina koja može samostalno djelovati na tržištu i čijem se menadžmentu može dodijeliti odgovornosti za rezultat i imovinu, definira kao strateška poslovna jedinica (SBU). U slučaju ove destinacije, a slijedom korporativne dobre prakse izdvaja se nekoliko SBU (park prirode, hoteli, restorani, turističke agencije, privatni iznajmljivači…) za koje se utvrđuje misija i vizija sukladno misiji i viziji

destinacije. Upravljane sa SBU je dinamičnije i učinkovitije nego centralno upravljanje korporacijom/destinacijom kao cjelinom. Svaki SBU destinacije razrađuje svoju strategiju i strateške ciljeve za realizaciju kojih izrađuje operativne planove za kraća tekuća razdoblja. Zadatak je destinacijskog menadžmenta da svojim znanjem i utjecajem uskladi strategiju svih SBU destinacije sa strategijom destinacije kao cjeline o obrnuto, da utvrdi konsolidiranu strategiju destinacije na način da ona ima suglasnost i podršku svih čimbenika ponude destinacije.

U svrhu provedbe dugoročnih strateških planova nužno je sastavljati operativne (godišnje) planove, čiji je vrijednosni izraz budžet kao najniža razina planiranja, iskazana kroz financijsku perspektivu BSC i SBSC metodu. Skup svih operativnih planova predstavlja planski dokument koji je potrebno izraditi na razini svakog SBU kao i na razini destinacije. Planovi svake pojedine SBU usklađuju se s planskim dokumentom destinacije dok je istovremeno planski dokument destinacije izvedbeni odraz ciljeva, mogućnosti i sinergije djelovanja svih SBU, ali i lokalne zajednice kao cjeline.

Planiranje održivog razvoja nalaže da se pođe od klasično definirane ekonomske komponente razvoja koja se temelji na rastu gospodarskih aktivnosti svake SBU koja treba osigurati dotok ekonomskih koristi lokalnoj zajednici kroz poticanje gospodarskog razvoja i investicija. Na nju se nadovezuje komponenta društvenog razvoja kroz poboljšanje kvalitete života i razvoj zajednice, rast zaposlenosti i zarade, očuvanje kulturne baštine, jačanje identiteta zajednice i naglašenu pripadnosti istoj. Posebno je značajna ekološka komponenta čiji je cilj kroz jačanje svijesti o značenju okoliša i svijesti o potrebi očuvanja prirodnog i izgrađenog okoliša slijedeći iskustva najbolje prakse održivosti.

Svaki plan mora sadržavati akcije, rokove izvršenja i nositelje odgovornosti za sve koji su uključeni u njegovu realizaciju na raznim razinama što jača njihovu pripadnost zajednici i razumijevanje povezivanja u realizaciji planiranja razvoja destinacije. Turizam je industrija koja doživljava brze promjene pa se efikasnost djelovanja destinacijskog menadžmenta mora temeljiti na planovima koje obilježava dinamičnost i proaktivnost. Uspješnost upravljanja nalaže tekuće nadziranje ostvarenja plana, koji u dinamičnom pristupu traži da se definirana strategija i strateški ciljevi stalno preispituju i prilagođavaju promjenama u globalnom i lokalnom okruženju. Stoga se nadzor izvršenja plana obavlja kontinuirano što uključuje ocjenu efikasnosti korištenja imovine i drugih resursa na razini turističke destinacije.

Nadzor nad izvršenjem plana omogućuje *benchmarking* unutar destinacije u odnosu na prethodna razdoblja i *benchmarking* u odnosu na konkurentske destinacije. Dugoročni rast i

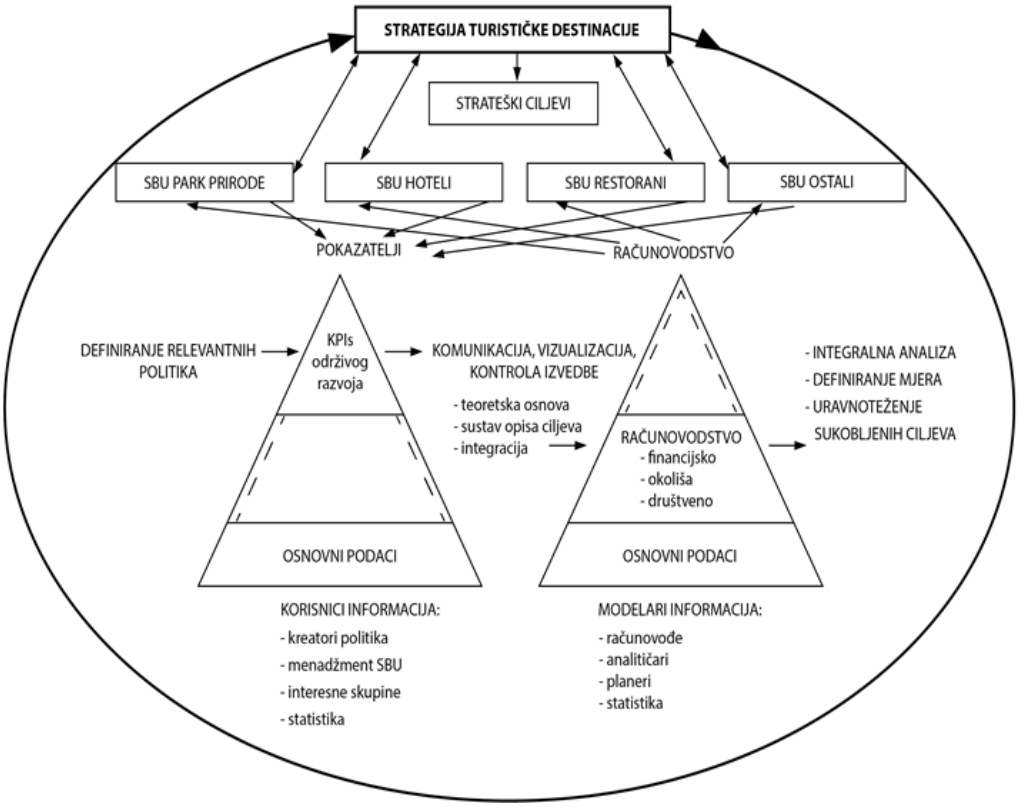
razvoj se postiže stalnim praćenjem i istraživanjem potražnje i preferencija posjetitelja kako sadašnjih tako i budućih što treba uključiti u sustav kontinuiranog fleksibilnog planiranja. Učinkovitim redizajniranjem ponude može se odgovoriti na promjene zahtjeva turista u turističkoj destinaciji. Nadzorom se prati realizacija zacrtanog, a posebno se analizira zaostajanje za planiranim ciljevima u pojedinim segmentima razvoja. Time se dobivaju informacije o uzrocima zaostajanja i stvara mogućnost brzog djelovanja kako bi se uočeni propusti ili nedostaci u planiranju i/ili djelovanju otklonili. Preduvjet za uspješan nadzor izvršenja plana je korištenje adekvatnih pokazatelja koji se definiraju u sustavu BSC i SBSC metode.

5.4. Računovodstvene informacije za upravljanje održivim razvojem turističke destinacije

Strateški ciljevi destinacije sagledavaju se uzročno-posljedično temeljem metodologije BSC i SBSC, čija se primjena temelji na informacijama strategijskog računovodstva koje omogućuje sagledavanje i mjerenje učinkovitosti destinacijskog menadžmenta u dostizanju ciljeva. Računovodstvo održivog razvoja temeljni je izvor informacija za destinacijski menadžment jer prikuplja podatke iz internih i eksternih izvora, koji su temelj za izračun pokazatelja kojima se mjeri razina postignuća u realizaciji ciljeva održivog razvoja.

5.4.1. Koncepcija modela pripreme i korištenja računovodstvenih informacija o održivom razvoju

Računovodstvo ima zadatak osigurati destinacijskom menadžmentu relevantne informacije iz eksternih i internih izvora da bi se mogla mjeriti ostvarivost strategije definirane kroz mjerljive i usporedive pokazatelje.



Slika 58: Veza računovodstvenih informacija i strategije turističke destinacije
Izvor: Razrada autora prema Schoer (2007.), str. 3

Ciljevi održivog razvoja destinacije postavljaju se kao hijerarhija ciljeva od općih strateških ciljeva do ciljeva SBU, koji moraju biti usklađeni te osigurati komunikaciju i kontrolu njihove realizacije. Ciljevi se sagledavaju s vrha informativne piramide, zatim razrađuju kroz BSC i SBSC perspektive (npr. postotak porasta tržišnog udjela, ostvarena ROE, smanjenje CO_2 i drugo) i moraju uvažavati ciljeve pojedinih ciljnih skupina i SBU (npr. izgradnja hotela, kvalitetnija informatizacija, izgradnja mreže pješačkih, biciklističkih i jahačkih staza u parku prirode i sl.). Dok pokazatelji održivog razvoja ukazuju na realizaciju pojedinog cilja, računovodstvo održivog razvoja ima zadatak „dati cjelovit i povezan opis sustava i odnosa između financijskog računovodstva, računovodstva očuvanja okoliša i društvenog računovodstva“ (Schoer, 2007., str. 3).

Uloga je računovodstva da osigura izračun pokazatelja za ocjenu dostignute razine održivog razvoja turističke destinacije, a uvjet za to je da pokazatelji (KPIs) budu mjerljivi. Pokazatelji proizlaze iz ciljeva i osiguravaju ocjenu razine njihove realizacije, što pridonosi fokusiranoj vizualizaciji informacija, a sve da bi destinacijski menadžment mogao kontinuirano pratiti operacionalizaciju strategije. Informacije računovodstva održivog razvoja omogućuju analize

uzroka i posljedica u djelovanju destinacijskog menadžmenta i ocjenu kvalitete poslovnih odluka.

Ocjena poslovnih odluka menadžmenta turističke destinacije moguća je jedino ako se jasno definiraju pokazatelji za sve segmente kojima treba upravljati u sustavu održivog razvoja korporacije. Treba identificirati ključna pitanja održivog razvoja i utjecaje za koje se razrađuje sustav pokazatelja (KPIs). Zadatak je računovodstva održivog razvoja kao podsustava strategijskog računovodstva osigurati informacijsku osnovicu da se temeljem ključnih pokazatelja (KPIs) izračuna je li menadžment turističke destinacije pridonio svojim odlukama ostvarenju strategije održivog razvoja u ekonomskom, ekološkom i društvenom segmentu.

Destinacijski menadžment ima obvezu utvrditi strateški relevantne čimbenike održivog razvoja i identificirati ključne ekonomske, ekološke i društvene probleme, a za koje se očekuje da će imati utjecaj na ostvarenje zacrtanih ciljeva održivog razvoja, a koje treba učiniti mjerljivim. Identificiraju se tzv. pozitivni čimbenici (koji će pridonijeti održivom razvoju destinacije) i s druge strane tzv. negativni (koji mogu usporiti proces održivog razvoja) koji se zatim rangiraju na *strateški relevantne i strateški irelevantne* čimbenike.

Fokusiranost mora biti na manjem broju strateško relevantnih čimbenika održivog razvoja koji su relevantni za ostvarenje strategije destinacije. Za njihovo mjerenje se razvija sustav ključnih pokazatelja. Irelevantni čimbenici se zanemaruju ili prate u rjeđim intervalima. Za identificirane čimbenike razvija se sustav pokazatelja koji omogućuju ocjenu postignutih rezultata u pojedinom području djelovanja, ali i upućuju na područja gdje se zaostaje i gdje su nužna poboljšanja. Pozitivne strateški relevantne čimbenike koristi se s ciljem da se uoče mogućnosti za razvoj novih proizvoda i usluga destinacije kao i za osvajanja novih ciljnih tržišta. Negativne strateški relevantne čimbenike treba sagledati kako bi se minimizirali njihovi utjecaji na budući razvoj destinacije.

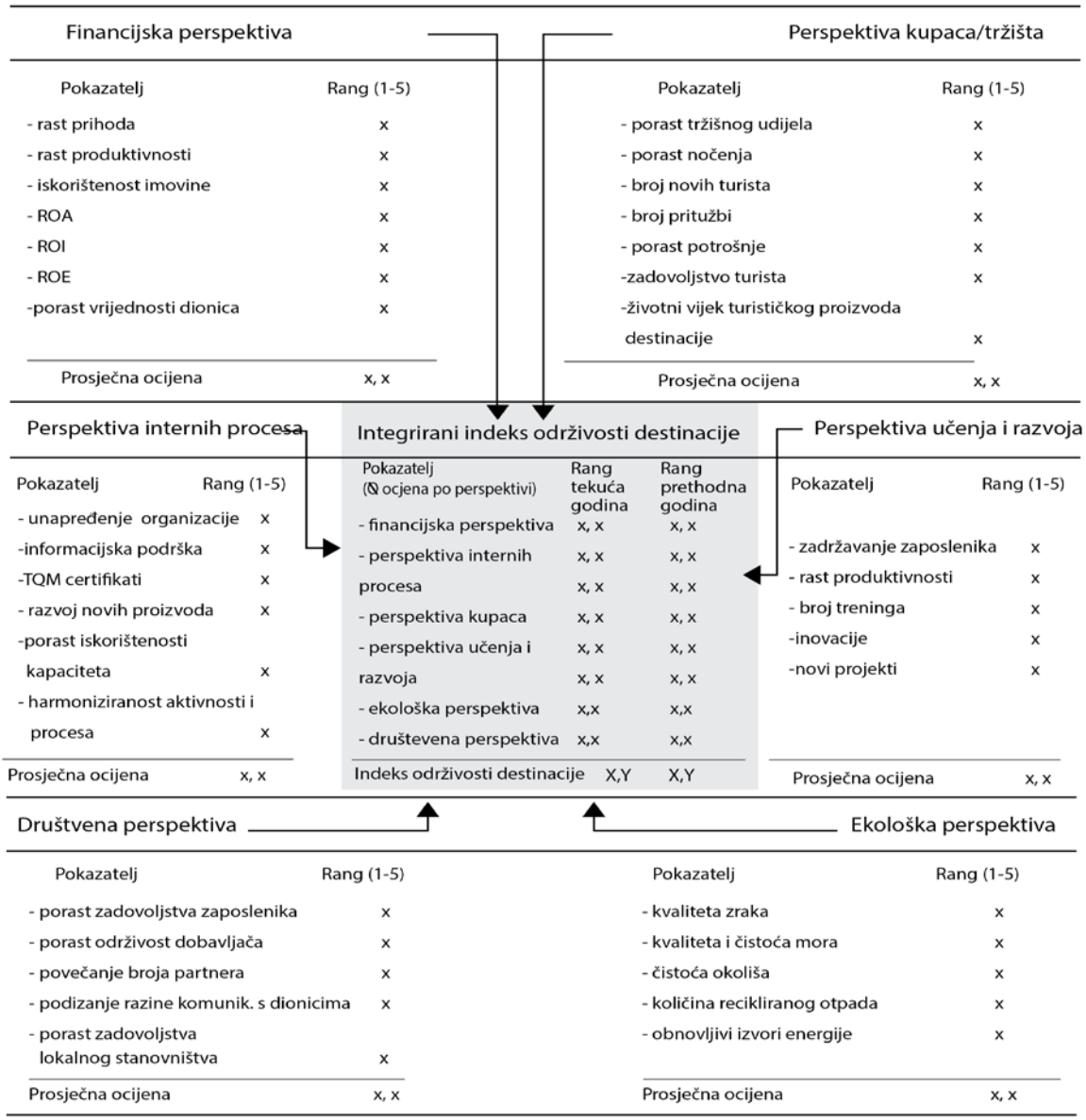
Za razliku od financijskog računovodstva koje koristi općeprihvaćeni sustavu pokazatelja, računovodstvo održivog razvoja temelji se na načelu dobrovoljnosti što znači da nema jedinstvenog pristupa u izradi izvještaja niti u koncipiranju pokazatelja što onemogućuje usporedbu sa srodnim turističkim destinacijama. Osim toga, sustav pokazatelja može se prilagoditi ovisno o tome jesu li namijenjeni menadžmentu, vlasnicima ili eksternim korisnicima, poslovnim partnerima, određenim interesnim skupinama…

Stoga se od destinacijskog menadžmenta očekuje da u koncipiranju pokazatelja (KPIs) odgovori na sljedeća pitanja:

- koje strateški relevantne pokazatelje vezati na ciljne projekte

- kako i koje podatke osigurati računovodstvu za ocjenu strateških ciljeva
- kako mjeriti uspješnost poslovnih odluka destinacijskog menadžmenta
- kako prezentirati utjecajne činitelje na zadržavanje, korekciju ili izmjenu prihvaćene razvojne strategije.

Ovisno o tome kome su izvještaji o postignućima održivog razvoja namijenjeni, dobiva se odgovor i koje pokazatelje koristiti. Pri odabiru pokazatelja treba se rukovoditi potrebom menadžmenta da dobije informacije o relevantnim izvedbama uzročno-posljedičnog lanca. Već je naglašeno da je odgovore na navedeno pitanje lakše pronaći za ekonomsku komponentu jer za to postoje standardizirani pokazatelji dok je za ekološku, a naročito za društvenu komponentu potrebno sagledati niz relevantnih utjecajnih činitelja koji nisu uvijek kvantitativno mjerljivi te ih se može teško kontrolirati i uspoređivati. Stoga prednost treba dati odabiru mjerljivih KPIs turističke destinacije po SBSC metodi. U teoriji su razrađeni modeli čiji je cilj utvrditi jedinstvene pokazatelje održivog razvoja (Hubbard, 2009., str. 189) pa se na ovim polazištima ukazuje na mogućnosti oblikovanja na način kako to prikazuje sljedeća slika:



Slika 59: Integralni pristup mjerenju održivosti turističke destinacije
Izvor: Prijedlog autora temeljeno na Hubbard (2009.), str. 189

Da bi se mogao realizirati ovaj model, potrebno je prethodno detaljno razraditi pokazatelje po svakoj perspektivi uz sagledavanje ciljeva koje treba ostvariti. Da bi se sve perspektive mogle mjeriti na istom polazištu, svakom se pokazatelju dodijeli ocjena (rang od 1do 5) te precizno odrediti uvjete koje trebaju zadovoljiti mjerenja po određenom pokazatelju kako bi mu se dodijelila pripadajuća ocjena. Uspješnost primjene ovog modela traži kvantitativno izražavanje svakog specifičnog cilja definiranog kao strateški relevantan, a izbjegava se subjektivnost ocjenjivača. Temeljem aritmetičke sredine svih ocijenjenih pokazatelja utvrđuje se prosječna ocjena ostvarenja unutar svake pojedine perspektive. Iz prosječnih ocjena

perspektiva, izračunava se *indeks održivosti i konkurentnosti* koji je postigla destinacija kao cjelina. Ako bi sve turističke destinacije koristile isti pristup u mjerenju održivog razvoja, bila bi moguća ocjena održivosti svake, ali stvorila bi se i mogućnost praćenja pomaka u odnosu na startnu poziciju i nove ciljeve.

Može se uočiti da SBSC metoda strateški relevantne čimbenike očuvanja okoliša i odnosa prema zajednici (društvu), kao nove, uključuje ravnopravno s tradicionalnim perspektivama BSC uz naglasak da se isti mogu (i trebaju) integrirati u 4 klasične perspektive. Ako se ekološki i društveni relevantni čimbenici posebno izdvoje, to nije samostalna perspektiva, nego dopuna tradicionalnim perspektivama i kao takve ih treba sagledavati unutar uzročno-posljedičnog lanca. Slijedom ovog koncepta razradit će se sadržaj svake perspektive BSC i SBSC metode i pratećih pokazatelja značajnih za upravljanje turističkom destinacijom po načelima održivog razvoja.

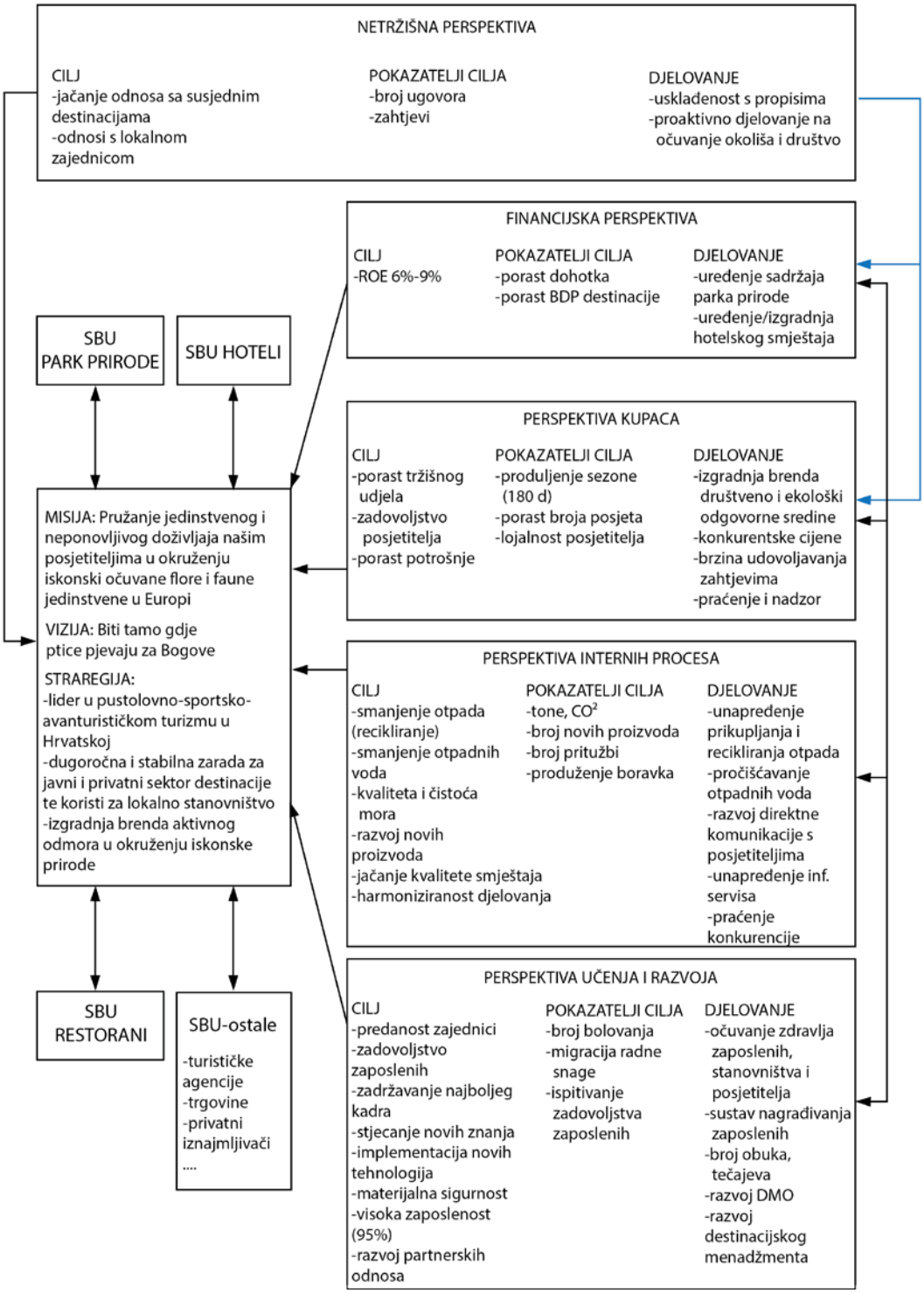
5.4.2. Definiranje ciljeva i pokazatelja po perspektivama BSC i SBSC metode

Destinacijski menadžment ima zadatak i odgovornost koordinirati i harmonizirati rad svih relevantnih čimbenika koji pridonose strateškom razvoju destinacije, što uključuje ostvarenje sinergije u djelovanju različitih interesa pojedinih nositelja turističke ponude destinacije. Svi oni formiraju strateške poslovne jedinice SBU (SBU hoteli, SBU park prirode, SBU restorani i SBU ostala ponuda…) što su elementi integralnog sagledavanja u strateškom planu. Svaka SBU ima svoju strategiju koja mora biti usuglašena sa strategijom destinacije koja je kompromis želja i mogućnosti temeljen na resursima i atrakcijama destinacije. Kroz ciljeve i pokazatelje za njihovo mjerenje osigurava se destinacijskom menadžmentu mjerenje sinergijskog procesa, koji proizlazi iz timskog pristupa svih sudionika turističke ponude (SBU) u realizaciji turističkog proizvoda kroz djelovanje svake pojedine strateške poslovne jedinice (SBU).

Menadžment turističke destinacije kao i svake SBU ima zadatak da prihvaćenu „zelenu“ odnosno „održivu“ strategiju destinacije detaljnije razluči na strateške ciljeve i da definira KPIs a računovodstvo treba primijeniti instrumente za ocjenu operativnog djelovanja u cilju implementacije strategije na nižim razinama i kroz kraća razdoblja. Održivi razvoj nema alternative. Fokusiranost menadžmenta samo na postizanje profita, ne vodeći pri tome računa o utjecajima koje djelovanje kompanije ima na očuvanje okoliša i na unapređenje odnosa u zajednici, može samo kratkoročno donijeti rezultate. Suvremeni globalizacijski procesi koji brišu granice u kretanju kapitala, rada i znanja, uz stalan porast poslovnih rizika zahtijevaju strateško promišljanje i brzo operativno djelovanje kao jedini preduvjet opstanka na

globaliziranom turističkom tržištu uz stalno rastuću konkurenciju među turističkim destinacijama.

Nematerijalne vrijednosti turističke destinacije postaju jednako značajne za njezin uspjeh kao i njezina materijalna imovina. Takva situacija stavlja pred računovodstvo dodatne izazove da osigura menadžmentu relevantne informacije za upravljanje održivim razvojem pa se tako razvilo računovodstvo održivog razvoja (podsustav strategijskog računovodstva) koje mora osigurati informacije za destinacijski menadžment. U cilju zadovoljavanja tog zahtjeva razvili su se novi alati, instrumenti i metode koji omogućuju kreiranje relevantnih informacija za ocjenu strategije kroz ciljeve i pokazatelje održivog razvoja. Donja slika prikazuje primjenu SBSC metode u kreiranju upravljanja turističkom destinacijom na načelima korporativnog upravljanja.



Slika 60: Primjena SBSC metode u izgradnji informacijske osnovice za upravljanje turističkom destinacijom

Izvor: Prijedlog autora, temeljeno na Figge et al u Hahn & Wagner, 2001., str. 3

Osiguraju li se relevantni pokazatelji, moguće je korištenjem suvremenih sredstva komunikacije i umrežavanja sudionika na tržištu i interesnih skupina u okviru opskrbnog lanca kompanije, osigurati izvještavanje i ocjenu utjecaja poslovnih odluka menadžmenta.

Iako izvještaji o održivom razvoju nisu standardizirani niti KPIs jedinstveni, moguće je primjenom standarda (GRI, Global Compact, Indeks DOP-a) utvrditi pokazatelje koji mogu biti temelj ocjene konkurentnosti destinacije. Upravljati se može samo onime što se može mjeriti pa se preporučuje razrada ciljeva uz osiguranje informacijske osnovice za održivi razvoj kroz sustav specifičnih pokazatelja (KPIs) uz uvažavanje postavki GRI okvira izvještavanja (u hrvatskim uvjetima i na primjeni Indeksa DPO-a).

Primjenom metode uravnoteženog mjerenja rezultata (BSC) osiguravaju se relevantne informacije za mjerenje uspješnosti turističke destinacije i njezinih strateških poslovnih jedinica (SBU) u dugom i kratkom roku. Iako relativno mali broj korporacija u Hrvatskoj koristi BSC metodu (23,4% ispitanih), rezultati istraživanja ukazuju da kompanije koje prakticiraju prevođenje strategije u operativo djelovanje putem BSC, ostvaruju bolje financijske rezultate.

Kako destinacijskom menadžmentu trebaju relevantne informacije za upravljanje održivim razvojem destinacije, preporučuje se primjena SBSC metode za bolje sagledavanje uzročno-posljedičnih radnji svih čimbenika destinacijske ponude na ostvarenju strateških i operativnih ciljeva destinacije. Razvijeni sustav pokazatelja omogućuje bolje sagledavanje ostvarenja strateških i operativnih ciljeva unutar korporacije i njezinih SBU, ali i *benchmarking* s konkurencijom čime se postiže bolja konkurentnost i jača tržišni položaj. Kod hrvatskih menadžera još uvijek nije dovoljno prepoznat doprinos koji razvijeni sustav KPIs ima u upravljanju rizicima.

Model strateškog upravljanja destinacijom slijedi koncepcija SBSC metode, a polazište je za ocjenu konkurentnosti i tržišnog pozicioniranja svih sudionika turističke ponude. Ciljevi su definirani po svim perspektivama SBSC metode na način da su za svaki cilj definirani pokazatelji (pokazatelji cilja) i način njihova ostvarenja (pokazatelji djelovanja). Ovakav način prihvatljiv je i za one korisnike koji nisu financijski stručnjaci, a žele sagledavati utjecaj poslovnih odluka različitih razina na uspjeh destinacije. Primjena SBSC metode, svojom filozofijom povezivanja uzroka i posljedica, često kroz taj postupak omogućuje menadžmentu sagledavanje i novih, do tada neuočenih, mogućnosti.

U razradi SBSC metode su u klasične BSC perspektive uključeni određeni pokazatelji (tržišni) odnosa prema okolišu i zajednici, ali dodana je i netržišna perspektiva kako bi se osigurali elementi za ocjenu strategije destinacije, a sve kako bi u svakoj fazi operativnog djelovanja destinacijski menadžment mogao sagledati uzročno-posljedične veze i utjecaje ovih čimbenika koji su značajni za ostvarenje strateških ciljeva. Potreba uključivanja

netržišne perspektive nametnula se iz sagledavanja čimbenika na koje destinacija nema direktan utjecaj, a mogu značajno utjecati na njezin položaj u okruženju (mogu ugroziti njezin razvoj ako se na vrijeme ne sagledaju) kako bi se njima moglo upravljati u okviru danih mogućnosti.

Tako se kroz netržišnu perspektivu (u slučaju ove destinacije identificirano kao lokacijsku perspektivu) sagledava: efikasnost i efektivnost lokalne uprave (sigurnost, vodoopskrba, čistoća, sukladnosti s propisima, proaktivna standardizacija djelovanja na očuvanje okoliša iznad propisanog minimuma, dostupnost informacija posjetiteljima), utjecaj regulative i drugi utjecaji (porezi na usluge u turizmu, efikasnost administracije, blokade prometnica, štrajkovi i sl.) te odnosi sa susjednim destinacijama, a sve kako bi se kroz koordinaciju i otklanjanje barijera ojačao brend ekološki očuvane destinacije koja slijedi načela održivog razvoja.

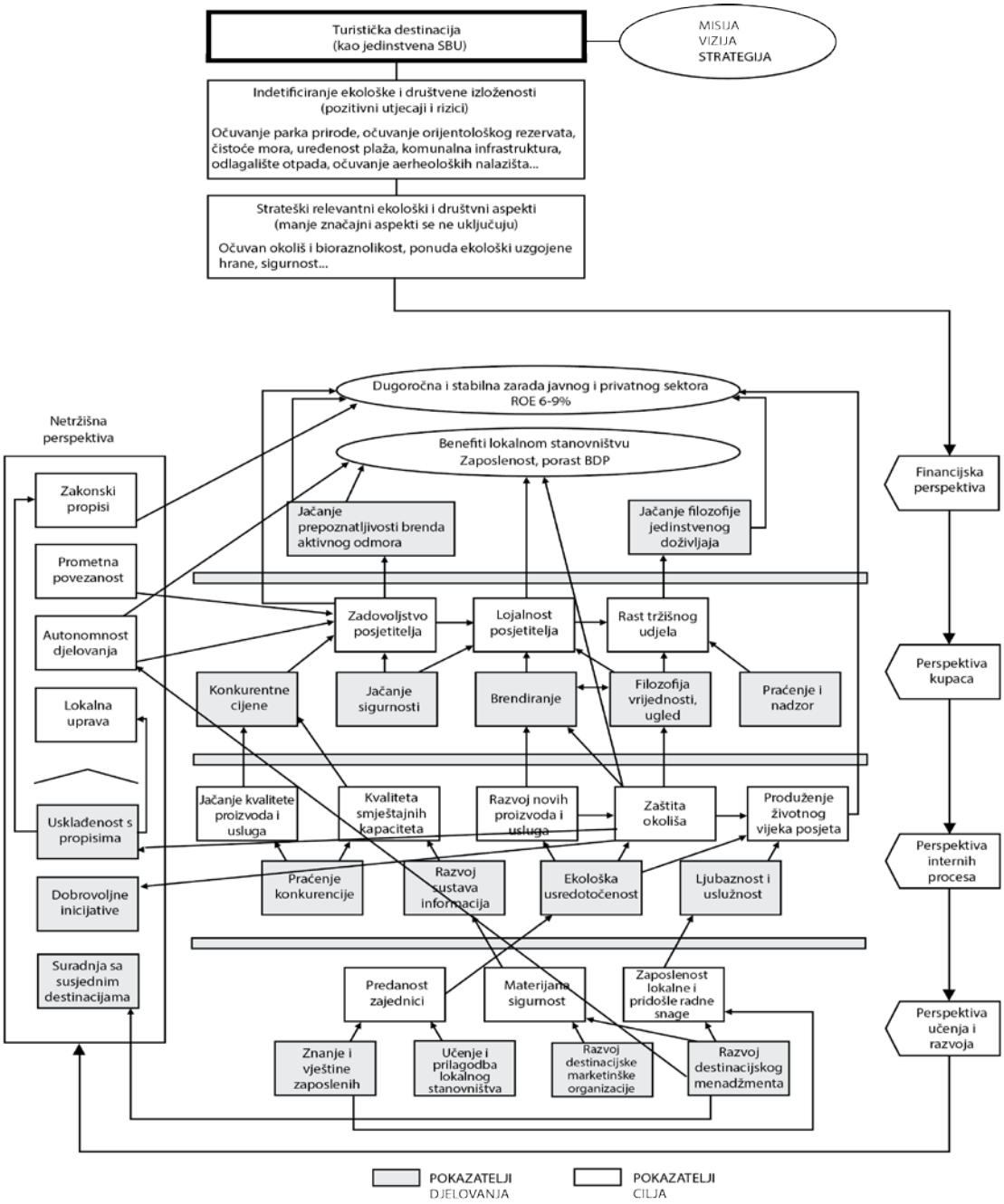
Zadatak je destinacijskog menadžmenta da usklađuje s lokalnom zajednicom misiju, viziju, strategiju i strateške ciljeve održivog razvoja, vodeći pri tome računa o dobrobiti lokalnog stanovništva, očuvanju okoliša, podizanju kvalitete života, zaštiti zdravlja, poticanju razine znanja i zapošljavanja. Očuvanje okoliša mora pratiti razvoj lokalne zajednice kroz stvaranje uvjeta za razvoj održivog turizma za koji je važna i potpora lokalne zajednice. Ciljevi su uvijek kompromis potreba i mogućnosti svih interesnih skupina destinacije, a lokalna zajednica može značajno pridonijeti razvoju destinacije kroz izgradnju infrastrukture, podršku malom poduzetništvu smanjenjem lokalnih doprinosa i poreza, brzim rješavanjem administrativnih zahtjeva i slično.

Tablica 26: Pitanja na koja treba odgovoriti menadžment turističke destinacije kroz perspektive SBSC

Perspektive	Polazišta za utvrđivanje KPIs turističke destinacije
financijska perspektiva	- mjerenje vrijednosti turizma kroz ekonomski i neekonomski doprinos (ostvareni profit, životni standard lokalnog stanovništva, troškovi ulaganja u infrastrukturu i drugo)
perspektiva kupaca	- identifikacija i analiza dosadašnjih posjetitelja - utvrđivanje obilježja, ponašanja i zahtjeva posjetitelja u cilju identificiranja budućih ciljnih tržišta - profil budućih posjetitelja s dovoljno detalja da se može izraditi prognoza vjerojatne buduće potražnje
perspektiva internih procesa	- utvrđivanje i analiza postojećeg okruženja destinacije, internih i eksternih čimbenika koji bi mogli utjecati na planiranje i budući razvoj - sagledavanje infrastrukture, proizvoda/usluga i doživljaja koje pruža destinacija te usporedba s analizom potražnje turista kako bi se uočila osnovna odstupanja te unaprijedila kvaliteta ponude uz uvećanje vrijednosti destinacije - procjena sadašnjih i budućih utjecaja turizma (negativnih i pozitivnih) na okoliš i na ostala zaštićena područja (kulturna dobra, tradicija…) - razumijevanje postojećih i budućih izvora utjecaja turizma na destinaciju (ekoloških i društvenih) i utvrđivanje strategije razvoja destinacije kroz održivi pristup razvoja i rasta turizma - sagledavanje razine vlastitog i tuđeg *know-howa*, razvoj i oglašavanje destinacijskog znanja
perspektiva učenja i razvoja	- razumijevanje potreba i vrijednosti lokalne zajednice - razumijevanje doprinosa od turizma, ekonomskog i neekonomskog, na lokalnu zajednicu u cilju jačanja važnosti turizma - pregled važnih pitanja, izazova i mogućnosti koje mogu imati utjecaj na destinaciju kratkoročno, srednjoročno i dugoročno - prepoznavanje ljudskog i financijskog kapitala dostupnog za potporu turizmu i destinacijskom menadžmentu - *benchmarking* s drugim destinacijama, analiza njihovih uspjeha, promašaja i mogućnosti kao vlastita lekcija
netržišna perspektiva	- pregled važnih pitanja, izazova i mogućnosti koje mogu imati utjecaj na destinaciju kratkoročno, srednjoročno i dugoročno, a koji se događaju izvan tržišnog utjecaja destinacije (najava novih propisa, gradnja cesta, zračnih luka, uspostava novih zračnih i morskih prijevozničkih linija…) - analiza postojeće i buduće zakonske regulative vezane uz zaštitu okoliša i klimatske promjene te ocjena njezina utjecaja na destinaciju - sagledavanje mogućnosti strateškog povezivanja unutar regije i šireg područja, razvoj partnerstva i poluge strateških mogućnosti

Izvor: Prilagođeno prema Figge et al. (2002.a) i STO (2010.), str. 5-6

5.4.3. Načela oblikovanja strateške mape i njezina uloga u ocjeni uspješnosti menadžmenta turističke destinacije



Slika 61: Strateška mapa SBSC metode prevođenja strategije u operativne aktivnosti turističke destinacije

Izvor: Prijedlog autora temeljeno na Schaltegger& Lüdeke-Freund. (2011.):

Jedan od uspješnijih načina vizualne razrade strategije na operativno djelovanje postiže se izradom strateških mapa SBSC. Strateška mapa izrađuje se za svaku SBU kako bi se vizualno prikazale uzročno-posljedične veze definiranih ciljeva te radnji i postupaka koje je potrebno napraviti da bi se stvorili uvjeti za realizaciju ciljeva. Prethodna slika prikazuje se mogući

model SBSC strateške mape destinacije kojoj se pristupilo kao jedinstvenoj SBU, uz naglasak na ciljeve i zadatke koje treba ostvariti po svakoj perspektivi. Karakteristika je strateške mape da ukazuje na uzročno-posljedične veze između polazišnih i odredišnih ciljeva s njihovim pokretačima, odnosno aktivnostima koje pridonose realizaciji ciljeva.

Strateška mapa destinacije uspostavlja povezanost zavisnih kao polazišnih varijabli (pokazatelji cilja) i nezavisnih varijabli, odnosno odredišnih (pokazatelji djelovanja). Kako se konkurentnost destinacije osigurava kroz djelovanje velikog broja nezavisnih varijabli, moguće je primjenom instrumentarija SBSC metode praćenje, mjerenje i ocjena uspješnost. Prevođenje strategije turističke destinacije moguće je jedino ako se sagledavaju svi relevantni čimbenici (zavisne varijable) unutar svake perspektive (i unutar svake SBU) u korelaciji s njihovim pokretačima (nezavisne varijable), odnosno postupcima i radnjama koje pridonose ostvarenju zacrtanih ciljeva na način da niže rangirane perspektive pridonose ostvarenju ciljeva u više rangiranim perspektivama.

Uzročno-posljedično djelovanje unutar i između svih perspektiva rezultira jačanjem tržišnog udjela i konkurentnosti kroz dugoročan i stabilan rast, a koji se odražava u financijskoj perspektivi kao vrijednosni izraz sinergijskog djelovanja svih sudionika turističke ponude destinacije uz uvjet da se valoriziraju nematerijalne koristi za lokalno stanovništvo (bolji uvjeti života, zaštita zdravlja, materijalna sigurnost uz usvajanje novih znanja i vještina). Razradom elemenata za svaku SBU u turističkoj destinaciji osiguravaju se pretpostavke za mjerenje svih utjecajnih činitelja od značenja za ocjenu njene pozicije u odnosu na konkurenciju.

Financijska perspektiva je početak i kraj životnog lanca vrijednosti destinacije jer se u njoj, kroz financijske pokazatelje, odnosno pokazatelje cilja izražavaju vrijednosti koje se definirane kao temeljni strateški ciljevi koji su zadani u određenom razdoblju, a međudjelovanjem kroz ostale perspektive razrađuju se operativne mjere koje će omogućiti dostizanje zacrtanih ciljeva. Pokazatelji financijske perspektive mogu ukazati na zaostajanje u realizaciji ciljeva sa svrhom da se brzim djelovanjem identificiraju uzroci zaostajanja kako bi se otklonili ili ponudila druga rješenja jer ova perspektiva osigurava dobivanje sumarne ocjene uspješnosti implementacije instrumentarija SBSC metode za turističku destinaciju kao cjelinu.

U okviru financijske perspektive definira se koje se ekonomske koristi žele postići (stopa profita, porast prihoda zbog porasta broja noćenja i drugi ekonomski strateški ciljevi iskazani pokazateljima). Kroz perspektive nižeg reda određeni su oni ciljevi koji se unutar njih trebaju

postići, a direktno se ili indirektno reflektiraju na ostvarenje ciljeva financijske perspektive. Za svaki definirani cilj, treba utvrditi i njegov pokretač, odnosno radnje i postupanja koji pridonose ostvarenju cilja. Ciljevi niže rangiranih perspektiva ujedno su i pokretači koji pridonose ostvarenju ciljeva u perspektivama višeg reda, odnosno u financijskoj perspektivi kao najviše rangiranoj. Stoga uz četiri tradicionalne perspektive BSC metode treba odrediti i netržišnu perspektivu, ali isto tako u tradicionalne perspektive uključiti okolišne (zaštita prirodnog i zaštita i unapređenje izgrađenog okoliša) i društvene čimbenike (zaposlenost, materijalna sigurnost lokalnog stanovništva) koji su relevantni za budući održivi razvoj destinacije.

Tablica 27: Međuovisnost pokazatelja definiranih za pojedine SBU u cilju ocjene usklađenosti ponude na razini turističke destinacije po načelima SBSC metode

Perspektive	SBU Hoteli	SBU Park prirode	SBU Restorani i druga gastronomska ponuda
Financijska perspektiva	**Pokazatelji cilja** - ROE 8% - rast prihoda 7%	**Pokazatelji cilja** - ROE 8% - rast prihoda 10%	**Pokazatelji cilja** - ROE 5% - rast prihoda 7%
Perspektiva kupaca	**Pokazatelji cilja** - tržišni udjel povećati na 50% uz godišnji rast od 10% - porast broja posjetitelja po stopi 3% godišnje - porast potrošnje turista (2% godišnje/turist) **Pokazatelji djelovanja** - podizanje standarda hotelske ponude na višu razinu (****) - porast lojalnosti (30% „starih“posjetitelja) - smanjenje broja pritužbi (3% od ukupnog broja posjeta) - produljenje trajanja boravka	**Pokazatelji cilja** - broj posjeta povećavati za 10% godišnje u idućih 5 god - produžiti sezonu na 180 dana -zadovoljstvo posjetitelja - pridobivanje novih ciljnih skupina posjetitelja (lovci, ornitolozi, planinari…, mladi rekreativci) **Pokazatelj djelovanja** - škola jahanja, jahački safari po Velebitu - uređenje biciklističkih i pješačkih staza oko jezera (iznajmljivanje opreme, organiziranje tura) - škola jedrenja, ronjenja, regate, prvenstva	**Pokazatelji cilja** - tržišni udjel povećati na 70% - porast potrošnje 10% - porast posjetitelja 5%godišnje -smanjenje broja pritužbi (3% godišnje) **Pokazatelji djelovanja** - jačanje autohtone gastronomske ponude - osiguranje zadovoljstva gostiju - jačanje ugleda i reputacije
Perspektiva internih procesa	**Pokazatelji cilja** - razvoj novih proizvoda, najmanje 2 godišnje - jačanje iskorištenosti	**Pokazatelji cilja** - unapređenje informacijskih servisa - 3 nova paketa usluga	**Pokazatelji cilja** - razvoj novih proizvoda temeljen na ekološkom uzgoju

	kapaciteta (minimalno 120 dana popunjenosti) - unapređenje informacijskih servisa **Pokazatelji djelovanja** - racionalizacija troškova (3% sporiji rast od rasta prihoda) - harmonizacija djelovanja s drugim čimbenicima ponude (internim i eksternim) - skraćenje vremena izvršenja zahtjeva posjetitelja (max. 1 dan)	godišnje (ekološko-rekreativna ponuda) - posebne usluge za turiste koji borave u destinaciji, a stižu avionom na zadarski aerodrom) **Pokazatelji djelovanja** - bolja iskorištenost kapaciteta koje pruža „jezero-more“ - praćenje i unapređenje kvalitete postojećih sadržaja - harmonizacija djelovanja s drugim čimbenicima ponude (internim i eksternim)	- poticanje ekološke proizvodnje namirnica koje su u ponudi - unapređenje procesa inovacija u pripremi hrane **Pokazatelji djelovanja** - razviti sustav praćenja troškova preko normativa utroška - sustavno praćenje i unapređenje kvalitete - harmonizacija djelovanja s drugim čimbenicima ponude (internim i eksternim)
Perspektiva učenja i razvoja	**Pokazatelji cilja** - porast zaposlenih (2% godišnje) - jačanje zadovoljstva zaposlenih - zadržavanje i pridobivanje najboljeg kadra **Pokazatelji djelovanja** - ispitivanje zadovoljstva zaposlenika (jednom godišnje) - obuka zaposlenih (broj radionica, specijalizacije, seminari) - sustav nagrađivanja zaposlenih prema uspješnosti	**Pokazatelji cilja** - porast zaposlenih (4% godišnje) - jačanje zadovoljstva zaposlenih - zadržavanje i pridobivanje najboljeg kadra **Pokazatelji djelovanja** - ispitivanje zadovoljstva zaposlenika (jednom godišnje) - postupci za očuvanje okoliša, utjecaj na klimu, vodu, bioraznolikost - sustav nagrađivanja zaposlenih prema uspješnosti	**Pokazatelji cilja** - porast broja zaposlenih (2% godišnje) - jačanje zadovoljstva zaposlenih - zadržavanje i pridobivanje najboljeg kadra **Pokazatelji djelovanja** - ispitivanje zadovoljstva zaposlenika (jednom godišnje) - obuka zaposlenih, usvajanje novih znanja i trendova - sustav nagrađivanja zaposlenih prema uspješnosti

Izvor: Prijedlog autora prema Figge et al (2002.a)

Identificirani čimbenici utjecaja, koji su ocijenjeni kao relevantni, za ostvarenje ciljeva u svakoj pojedinoj perspektivi, povezani su uzročno-posljedičnim vezama i utjecajima. Kako bi se mogao nadzirati proces ostvarenja ciljeva svi su u gornjoj tablici postavljeni kao mjerljivi i razrađeni kroz sustav pokazatelja (KPIs). Sustav pokazatelja u gornjoj tablici definiran je za model turističke destinacije u svrhu mjerenja postignuća u ostvarenju održivog razvoja slijedom postavljenih ciljeva održivog razvoja. Zadatak je računovodstva održivog razvoja kao podsustava strategijskog računovodstva da korištenjem raspoloživih eksternih i internih izvora, osigura informacije temeljem kojih će se razviti sustav temeljnih pokazatelja (KPIs),

sukladno informacijskim zahtjevima menadžmenta da bi mogao upravljati održivim razvojem destinacije na svim razinama u dugom i kratkom roku.

ZAKLJUČAK

Općeprihvaćeno stajalište u globaliziranom svijetu je da se poslovanje treba temeljiti na načelima održivog razvoja, čime se postiže bolje pozicioniranje na tržištu, viši prihodi, upravljanje troškovima i rizicima te pridonosi ugledu kompanije na tržištu. Korporacija je heterogeni poslovni sustav koji se po mnogim svojim odrednicama može poistovjetiti s turističkom destinacijom te za upravljanje takvim sustavom menadžment mora raspolagati relevantnim informacijama koje mu osigurava strategijsko računovodstvo, naročito njegov podsustav računovodstvo održivog razvoja. Cilj ovog istraživanja je sagledati relevantne utjecajne činitelje značajne za izgradnju računovodstva održivog razvoja. Naglasak je na sagledavanju informacija neophodnih za upravljanje održivim razvojem korporacije. Temeljeno na uvažavanju teorijskih polazišta, načela korporativnog upravljanja i načela održivog razvoja, istražila se razina dostignutog stupanja razvoja pripreme informacija za upravljanje održivim razvojem korporacije, s posebnim naglaskom na turizam i hotelijerstvo kao temeljne nositelje destinacijske ponude u Republici Hrvatskoj. Sagledavanje situacije u djelatnosti turizma i hotelijerstva omogućava da se ocijeni dostignuta razina strateškog upravljanja na razini turističke destinacije. Naime, ako se turistička destinacija promatra kao korporacija, tada i za nju važe sva općeprihvaćena načela definiranja i provođenja održivog razvoja. Da bi turistička destinacija ta načela mogla slijediti, ista se moraju implementirati i u kompanije koje utječu na oblikovanje održivosti i ekološki prihvatljivog turističkog proizvoda, koji će turisti prepoznati i prihvatiti što će pridonijeti blagostanju lokalne zajednice destinacije.

Prethodna istraživanja su pokazala, a to je potvrdilo i ovo istraživanje, da bolje poslovne rezultate postižu one kompanije koje svoje poslovanje temelje na načelima održivog razvoja. Stoga je svrha istraživanja bila sagledati mogućnosti instrumentarija strategijskog računovodstva u pripremi upravljačkih informacija za menadžment, ali i za zadovoljavanje informacijskih zahtjeva eksternih korisnika vezano za provođenje načela održivog razvoja kako bi se primjenom istih unaprijedilo upravljanje turističkom destinacijom na korporativnim načelima. Rezultati ovog istraživanja ukazuju da postoji svijest menadžmenta u kompanijama u djelatnosti turizma i hotelijerstva o potrebi i značenju provođenja načela održivog razvoja, ali implementacija strateškog upravljanja održivim razvojem još uvijek je na nezadovoljavajućoj razini te je niža je od prosjeka ostalih djelatnosti obuhvaćenih uzorkom. Naročito je to naglašeno na nedovoljnoj i neuravnoteženoj implementaciji ekološke i društvene komponente održivog razvoja, a koje su izuzetno bitne ako se žele pratiti trendovi

turističke potražnje u svijetu koji se sve više okreću prema iskustvu i percepciji doživljaja uz poštivanje visoke razine brige za okoliš i društveno okruženje. Računovodstvo u tom procesu nije još uvijek dobilo onu poziciju, koju bi moglo imati, a s obzirom na mogućnosti strateškog instrumentarija, da se sustavno pripremaju i prezentiraju informacije za strateško upravljanje kompanijom po načelima održivog razvoja. Tako se ne raspolaže dostatnom razinom informacija o ekonomskim učincima donesenih poslovnih odluka vezanih za unapređenje odnosa prema okolišu i društvenoj zajednici, da bi se mogla sagledati ravnoteža svih elemenata koji čine temelj održivog razvoja. Istraživanje ukazuje na visoki stupanj razvijenosti pripreme računovodstvenih informacija za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka hrvatskih kompanija, dok su istovremeno marginalizirane informacije za donošenje strateških poslovnih odluka, među koje spadaju i odluke vezane za održivi razvoj, a što je još naglašenije u djelatnosti turizma i hotelijerstva.

Global Reporting Initiative (GRI) je općeprihvaćeni standard izvještavanja o održivom razvoju, koji ima trend rasta primjene kod hrvatskih kompanija dok ga kompanije u djelatnosti turizma i hotelijerstva jako malo ili uopće ne koriste kao temelj vlastitog izvještavanja, što nije u skladu sa globalnom koncepcijom turizma i potrebom da se rezultati međunarodno uspoređuju. To može biti kočnica destinacijskom menadžmentu za kvalitetnu ocjenu tržišne pozicije turističke destinacije na globaliziranom tržištu, a što je preduvjet za donošenje strategije razvoja.

Kako se konkurentnost kompanija u hotelijerstvu i turizmu može ostvariti samo prema načelima održivog razvoja, potrebno je u tu svrhu osigurati relevantne upravljačke informacije, prvenstveno iz računovodstva održivog razvoja, kao podsustava strategijskog računovodstva. Praćenje i analize životnog vijeka proizvoda, ocjena dostignutog stupnja kvalitete i eko-kvalitete, mogućnost sagledavanja ekološke komponente u okvirima čitavog opskrbnog lanca, djelovanje u cilju unapređenja odnosa s društvenom zajednicom, sve su to temelji izgradnje računovodstva održivog razvoja, koji danas nisu prisutni u kompanijama iz djelatnosti hotelijerstva i turizma koje djeluju u Republici Hrvatskoj, a što svakako treba izmijeniti jer su upravo te djelatnosti nositelji destinacijske ponude.

Temeljem empirijskog sagledavanja razine izvještavanja hrvatskih kompanija o održivom razvoju, mogu se istaknuti preporuke za unapređenje kroz: jačanje strateškog pristupa upravljanju koji nije dovoljno definirati kroz misiju i viziju, nego ga treba pretočiti u jasno mjerljive strateške ciljeve, jačanje procesa umrežavanja svih sudionika vrijednosnog lanca čime se pridonosi razvoju praksi održivosti svih uključenih interesnih skupina, dobrovoljnim

inicijativama poticati svijest o potrebi javnog izvještavanja o održivom razvoju i izvedbi DOP-a uz naglašavanje odgovornosti za istinitost izvještaja kroz jačanje prakse certificirane revizije, koristiti moć i snažan utjecaj društvenih mreža za propagiranje svijesti o održivosti, razviti granske sustave harmoniziranih pokazatelja o održivom razvoju u cilju boljeg izvještavanja i analiziranja vlastitih konkurentskih prednosti i slabosti te postignuća u ostvarenju ciljeva održivosti te administrativnim mjerama poticati održivost, naročito u području odgovornosti prema okolišu kroz jačanje sustava stimulacije za dobre prakse uz visoko penaliziranje neodgovornog ponašanja prema okruženju i nepoštivanju propisa.

Ovim radom se, temeljeno na rezultatima provedenog empirijskog istraživanja, te uz uvažavanje teorijskog okvira i primjera dobre svjetske prakse, dokazalo postojanje neosporne veze između utjecaja razine održivog razvoja na dugoročnu uspješnost korporacije. Također je dokazano da samo na sofisticiranim metodama utemeljene informacije (računovodstva kupaca, računovodstva konkurencije, računovodstva okoliša, računovodstva troškova kvalitete, uravnoteženo mjerenje rezultata), omogućavaju operativnom i strategijskom menadžmentu, donošenje pravovremenih i na znanju utemeljenih poslovnih odluka. Korištenje instrumentarija strategijskog računovodstva, menadžmentu osigurava relevantne informacije za upravljanje održivim razvojem kako korporacije tako i turističke destinacije. Kako je istraživanjem dokazano, razina strateškog pristupa upravljanju kao i izvještavanju o održivom razvoju nije na zadovoljavajućoj razini naročito kod djelatnosti turizma i hotelijerstva. Doprinos ovog rada je u tome što predlaže logičan pristup upravljanju održivim razvojem turističke destinacije na korporativnim načelima koristeći instrumentarij računovodstva održivog razvoja što će osigurati dugoročno uspješnu destinacijsku strategiju. Primjena iznesenog modela upravljanja održivim razvojem turističke destinacije na korporativnim načelima je moguća za upravljanje održivim razvojem drugih turističkih destinacija. Model se može adaptirati, uvažavajući specifičnosti svake pojedine destinacije, što je doprinos rada praksi. Daljnja istraživanja trebalo bi usmjeriti u pravcu traženja pristupa i tehnika koje bi destinacijskom menadžmentu osigurale relevantne informacije za uspješno strateško upravljanje turističkom destinacijom na načelima održivog razvoja.

LITERATURA

KNJIGE:

1. *Avakumović, B., Čorak, S., Magaš D., Razović,M., Telišman Košuta,N., Trezner, Ž. (2008.): Destinacijske menadžment kompanije, UHPA, HTZ, Zagreb*
2. *Baiman, S. & Rajan, M. V.: Incentive issues in interfirm relationships. Accounting, Organizations and Society, 2002.*
3. *Baldarelli,M.G. (2010.) Civil Economy, Democracy, Transparency and Social and Environmental Accounting Research Role, McGraw-Hill, Milano, New York, Toronto*
4. *Banker, R.D., Johnston, H.H. (ND): Strategic Management Accounting and Control, dostupno na http://astro.temple.edu/~banker/Accounting/StrategicManagementAccountingHandbookChapter.pd, pristup 28. 11. 2012.*
5. *Baumgartner, R. J. & Ebner, D. (2005.): Sustainable Development in Companies: An international survey. In: IAMOT 2005: Productivity Enhancement for Social Advance: The Role of Management of Technology. Ed: T. Khalil, Vienna, Austria*
6. *Bennett,M., Bouma, J.J., Wolters,T. (2002.) Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Development, Dordrecht, NL, Kluwer Academic Publisher*
7. *Blažević, B., Cetinski, V., Dragičević, D., Ivanović, V., Ivanović, Z., Jelušić, A.,Karanović, G., Knežević, R., Magaš,D., Marković, S., Bareša, S., Perić,J., Peršić, M., Radnić, A.R., Smolčić, J. D., Stipanović, C.: (2009.):Turistička regionalizacija u globalnim procesima, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija*
8. *Bragg, S.(2012., treće izdanje): Cost Accounting Fundamentals, Accounting Tools*
9. *Cerovac, M : Rječnik pojmova prava i politike tržišnog natjecanja i srodnih područja,(2004.). TEB, Zagreb*
10. *Chandler, A. The visible hand: the managerial revolution in American business. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1977.*
11. *Chandler, A.: Scale and scope: the dynamics of industrial capitalism, Cambridge, MA: Harvard University Press, 1990.*
12. *Chapman ,Ch. S., Hopwood, A.G. Shields, M.D, (2007.): Handbook of Management Accounting Research Volume 1, The Boulevard, Langford Lane, Kidlington, Oxford OX5 1 GB, UK Radarweg 29, PO Box 211, 1000 AE Amsterdam, The Netherlands*
13. *Chapman, C. & Chua, W. F (2003.):Technology-driven integration, automation, and standardization of business processes: implications for accounting,. In: A. Bhimani (Ed.), Management Accounting in the Digital Economy (Ch. 4). New York: Oxford University Press*
14. *Drury, C. (2005.): Management Accounting for Business, 3th Edition, Thomson, London, UK*
15. *Ebner, D. & Baumgartner, R.(2008.): The relationship between Sustainable Development and Corporate Social Responsibility, Corporate Responsibility Research Conference, Queen's University Belfast*

16. *Elkington, J. (1997.): Cannibals with Forks. The Triple Bottom Line of the 21st Century, Capstone Publishing, Oxford*

17. *Gietzmann, M. B.: Incomplete contracts and the make or buy decision: governance design and attainable flexibility. Accounting, Organizations and Society, 1996.*

18. *Graff, R. G., Reiskin, E. D., White, A.L., Bidwell,K.(1998.) Snapshots of Environmental Cost Accounting, United States Environmental Protection Agency, Washington*

19. *Gray ,R.,& Bebbington,J. (2003.) Accounting for the Environment, SAGE Publications*

20. *Gulin, D. , Peršić, M. (red. et.al), (2011.), Upravljačko računovodstvo, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*

21. *Hilton, R. W.(2005.): Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment. NewYork, NY:McGraw-Hill/Irwin*

22. *Kaplan, R. S. & Norton, D. P.(2004.) Strategy maps: converting intangible assets into tangible outcomes. Boston, MA: Harvard Business School Press*

23. *Laszlo, C., Zhexembayeva, N.,(2011.) Embedded Sustainability – The Next Big Competitive Advantage, Greenleaf Publishing, Stanford University Press*

24. *Liautad, B, Hammond, M. (2006.):E-Poslovna inteligencija, kako informacije pretvoriti u znanje a znanje u profit, Prudens Consilium, Varaždin*

25. *Müler,W., Wenk,R. (1978.) Die ökologische Buchhaltung: eine Informations- und Steuerungsinstrument für umweltkonforme Unternehmenspolitik, Frankfurt/Main, New York*

26. *Peršić, M., Janković, S. (2006.),: Menadžersko računovodstvo hotela, Opatija:FTHM i Zagreb: HZRF*

27. *Rodriguez-Labajos, R. & Shmelev, S. E. (2007.), Multi-dimensional Assessment of Sustainability at the Macro Level: The Case of Austria, OECD Factbook 2006: Economic, Environmental and Social Statistics – ISBN 92-64-03561-3 – © OECD 2007*

28. *Schaltegger,S., Burritt, R. (2000.):Contemporary environmental accounting: issues, concepts and practice, Sheffield: Greenleaf*

29. *Shank, J. K. & Govindarajan, V.(1994.): Strategic cost management. New York, NY: The Free Press, 1994.*

30. *Simchi-Levi, D., Kaminsky,P., Simchi-Levi, E. (2004.): Managing the Supply Chain, The McGraw-Hill Companies, Inc., US*

31. *Simmonds, K.(1981.): Strategic management accounting, Management Accounting*

32. *STO (2010.)- Sustainable Tourism Online: Sustainable Tourism – Destinations and Communities, The Sustainable Tourism Cooperative Research Centre (STCRC) , dostupno na: www.sustainabletourismonline.com*

33. *Štifanić, E. (2012.):Izvještavanje i financijska analiza poslovanja društveno odgovornih poslovnih subjekata, doktorska disertacija, Sveučilište Juraja Dobrile, Pula*

34. *Taylor, B.W. (2006.) Introduction to Management Science. 9th ed. New Jersey: Prentice Hall*

35. *Thorpe, G., Kashuk, S.R., Fard, A.H.(2010.): Sustainable cities and embedded knowledge, Melbourne, Victoria University*

36. *Tipurić, D (2006.): Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb*

ČASOPISI

1. *Abbott, W. and Monsen, R. (1979.). On the Measurement of Corporate Social Responsibility: Self-Reported Disclosures as a Method of Measuring Corporate Social Involvement. Academy of Management Journal, 22 (3), 501-515*
2. *Anderson, S. W. & Lanen, W. N, (2002.):. Using electronic data interchange (EDI) to improve the efficiency of accounting transactions. The Accounting Review,77(4), (http://ssrn.com/abstract=310068)*
3. *Ashford,N.A.& Hall, P.R. (2011.): The Importance of Regulation-Induced Innovation for Sustainable Development, u Sustainability 2011, 3, 270-292; doi:10.3390/su3010270, ISSN 2071-1050, dostupno na www.mdpi.com/journal/sustainability, pristup: 10. 2. 2013.*
4. *Atkinson, G. (2002.). Measuring corporate sustainability. Journal of Environmental Planning and Management, 43(2), 235–244.*
5. *Barringer, H.P. (2003.): A Life Cycle Cost Summary, International Conference of Maintenance Societies (ICOMS®-2003), Maintenance Engineering Society of Australia, dostupno na: http://www.barringer1.com/pdf/LifeCycleCostSummary.pdf, pristup 2. 11. 2012.*
6. *Bartolomeo,M. at. al (1999.) Eco Management Accounting, ECOMAC – Eco-efficiency in industry and science, Vol.3. Kluwer Academic Publisher, Dordrecht, Boston, London*
7. *Bennett,M., Rikhardsson,P.M., Schaltegger,S..ed. (2003) Environmental Management Accounting – Purpose and Progress, EMAN, Vol. 12 Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, Boston, London*
8. *Berthon, B. (2008.): Embedded Sustainability, Fulbright Academy, 2008 Futuropolis – Creating Sustainable Urban Environments through Innovation, Singapore, October 21-22. 2008, pp. 22-25.*
9. *Boje, D.M.: What are Green Accounting Concepts and Measures? (http://web.nmsu.edu/-dboje / TDgreenconcepts.html downloads 23. 11. 2010.)*
10. *Branco, M.C.& Delgado, C. (2009.): Research on social and environmental accounting in Southern European countries,. Spanish Journal of Finance and Accounting. vol. xxxviii, n.º 144 · october-december 2009., str. 667, 1-13*
11. *Bučar, K., Škorić, S., Prebežac, D.:(2010.): Pravila ponašanja u turizmu i njihov utjecaj na održivi turizam, Actata turistica, Vol 22, No 2, prosinac 2010.*
12. *Cachon, G. P. & Fisher, M. (2000.). Supply chain inventory management and the value of shared information. Management Science, 45(8).*
13. *Chakravorti, N. (2010.): Life Cicle Cost Analysis, Presentation; dostupno na http://www.slideshare.net/nirjhar_jgec/life-cycle-cost-analysis, pristup 29. 5. 2013.*
14. *Chapman, C (2005.).:Not because they are new: developing the contribution of enterprise resource planning systems to management control research. Accounting, Organizations and Society, 30 (7/8), 685–689.*
15. *CIRIA – Construction Industry Research and Information Association (2004.): Sustainability Accounting, Constructing Excellence, Innovation Project (Project Number – PII: 39/3/671),. raspoloživo na:*

http://www.constructingexcellence.org.uk/pdf/fact_sheet/sus_accounting.pdf , (pristup:22. 11. 2011.)

16. *Coe, N.&Letza, S. (2014.): Two decades of the Balanced Scorecard: A reiew of developments, Poznan University of Economics Review, Volume 14, No 1*
17. *Coleman, R. (2004.). Measuring genuine progress—indicators for enlightened society. In International conference on operationalizing gross national happiness*
18. *Cooper, C. (1992.). The non and nom of accounting for (m)other nature. Accounting Auditing and Accountability, 5(3), 16–39*
19. *Dawkins, J. and Lewis, S. (2003.). CSR in Stakeholder Expectations: And Their Implication for Company Strategy. In: Journal of Business Ethics, Vol. 44, 2-3, pp. 185-193.*
20. *Deegan, C.(2002.):The Legitimizing effect of Social and Environmental Disclosures: A Theoretical Foundation. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 282-311, 15/3*
21. *Deloitte,(2013.): 20 Keys, Poslovno savjetovanje, dostupno na: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Croatia/Local%20Assets/Documents/hr_20%20keys%20FAQ%281%29.pdf, pristup 14. 2. 2013.*
22. *DesJardins, J. (1998.). Corporate Environmental Responsibility. In: Journal of Business Ethics, Vol. 17, 8, pp. 825-838.*
23. *Dreo, J. (2007.), dostupno na: https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Sustainable_development.svg#filelinks, pristup 21. 5. 2013.*
24. *Dyllick, T. and Hockerts, K. (2002.). Beyond the Business Case for Corporate Sustainability. In:Business Strategy and the Environment, Vol. 11, pp. 130-141.*
25. *The Economist (2009., 17.11.): Triple bottom line; It consists of three PS:Profit, People and Planet, članak temeljen na Hindle, T.: "The Economist Guide to Management Ideas and Gurus", dostupno na http://www.economist.com/node/14301663; pristup 26. 9. 2012.*
26. *Elkington, J. (1993.). Coming clean: The rise and rise of the corporate environmental report. Business Strategy and the Environment, 2(2), 42–44*
27. *Elkington, J. (1999.). Triple bottom-line reporting: Looking for balance. Australian CPA, (March), 19–21.*
28. *Elsayed, M. O., Hoque, Z., (2010.), Perceived international environmental factors and corporate voluntary disclosure practices: An empirical study, The British Accounting Review, No. 42, 17-35,*
29. *EMA (2001.) Environmental Management Accounting: Procedures and Principles, koje je izradila Ekspertna radna skupina Sekcije UN za održivi razvoj "Improving the Role of Government in the Promotion of Environmental Management Accounting", NY 2001., http://www.un.org/esa/sustdev/publications/proceduresandprinciples.pdf.*
30. *. English, M. D., Schooley, D. K.(2014.): The Evolution of Sustainability Reporting, The CPA Journal*
31. *Eugenio-Martin, J. L., Morales, N. M. (2004). Tourism and economic growth in Latin American countries: A panel data approach. Social Science Research Network Electronic Paper*

32. *E&Y- Ernst&Young, (2010.): Seven questions CEOs and the boards should ask about „triple bottom line“ reporting, dostupno: na, www.ey.com,*

33. *Expert Working Group (2001.): Environmental Management Accounting Procedures and Principles New York: United Nations Division for Sustainable Development*

34. *Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., Wagner, M. (2001.):The Sustainbility Balanced Scorecard- Translating Strategy into Value- Based Sustainability Management, Conference Proceedings of the 2001 Business Strategy and the Environment in Leeds, UK. ERP Environment: Shipley, 93-102*

35. *Figge, F., Hahn,T., Schaltegger, S., Wagner, M. (2002.a): The Sustainbility Balanced Scorecard- Linking Sustainability Management to Business Strategy, Centre for Sustainability Management, University of Luneburg , Bus. Strat. Env. 11, 269–284*

36. *Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S, Wagner, M. (2002. b): The Sustainbility Balanced Scorecard-Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management, Centre for Sustainability Management, University of Luneburg, Greening of Industry Network Conference, Goethenburg*

37. *Fiksel ,J., Spitzley, D.,Brunetti,T.: (2002): Toward a Sustainable Cement Industry Substudy 5: Key Performance Indicators, An Independent Study Commissioned by: World Business Council for Sunstainable Development, The Business of Innovation,93-102*

38. *Friedman, M, (1970.): A Friedman Doctrine- The Social Resposibility of Business is to Increase its Profit“, The New York Times Magazine, Sept. 13*

39. *Gangneux, D.(2011..): Accounting for Sustainability, Sustainability Decision-Making Model: a methodology for improving the sustainability of your organisation’s products and services, ERM, London, raspoloživo na: www.accountingforsustainability.org.uk , pristup 10. 10. 2011.*

40. *Granovetter, M. &Swedberg, R.(1992.) :The sociology of economic life, Boulder: Westview*

41. *Gray, R. (1992). Accounting and environmentalism. An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. Accounting, Organizations and Society, 17(5): 399–425.*

42. *Gray, R. (1994.): Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000 AD.,Environmental Values, 17–45.*

43. *Gray, R. (2001.): Business Ethics: A European Review, Abstract, dostupno na: http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-8608.00207/abstract, pristup 6. 11. 2012.*

44. *Gray, R., & Milne,M. (2002.). Sustainability reporting: Who’s kidding whom? Chartered Accountants Journal of New Zealand, 81(6): 66–70.*

45. *Gregor, F.:(2007.): How can reporting become a relevant tool for corporate accountability at European level? ,New York: Programme GARDE – Global Alliance for Responsibility, Democracy and Equity*

46. *Günther, E (2012.) u :Gabler Wirtschaftslexikon, Springer Gabler http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/life-cycle-costing.html#erklaerung, pristup 5. 11. 2012.*

47. *Hahn, T., Wagner, M. (2001.): Sustainability Balanced Scorecard-Von dem Theorie zur Umsetzung, Lehrstuhl fur Betriebswirdschaftlehre, insbes .Umweltmanagement Universitat Luneburg, Centre for Sustainability Managemnet*

48. *Harvard -Harvard University Office for Sustainability, (2013.) dostupno na: http://www.green.harvard.edu/theresource/new-construction/life-cycle-costing, pristup 25. 5 2013.*

49. *Hindle, T. (2009.):Triple bottom line", The Economist, od 17. 11. 2009., dostupno na http://www.economist.com/node/14301663, pristup 24. 4. 2012.*

50. *Hopkins, M. (2005.). Measurement of corporate social responsibility. In: International Journal of Management and Decision Making, Vol. 6, 3/4, pp. 213-231.*

51. *Hoskin,K., Macve, R. Stone, J: (ND) Accounting and straregy: towards understanding the historical genesis of modern business and military strategy, str. 166-197, dostupno na: http://www.secondroad.net/foundations/conversation6/Accounting_and_Strategy-Keith_Hoskin_Richard_Macve_John.pdf, pristup 29. 11. 2012.*

52. *Hubbard, G. (2009.): Measuring Organizational Performance: Beyond the Triple Bottom Line, Business Strategy and the Environment 19, 177-191*

53. *Hudson, S., Ritche, J.R.B. (2009.): Branding a Memorable Destination Experience. The Case of 'Brand Canada', International Journal of Tourism Research, 11, 217-228, dostupno na: www.interscience.wiley.com, pristup 27. 2. 2013.*

54. *Humphreys, K.A.& Trotman, K.T. (2011.): The Balanced Scorecard: The Effect of Strategy Information on Performance.Evaluation Judgments, Journal of Management Accounting Research, Vol. 23*

55. *Hunton, J. (2002.). Blending information and communication technology with accounting research, Accounting Horizons, 2002. 16, 55–67.*

56. *Irons, A. (2011.): Environmental Management, Paper F 5, dostupno na: http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/SA_july2010_F5_EMA.pdf, pristup 2. 11. 2012.*

57. *Islam, A. (2010.): Social and Enviromental Accounting Research: Major Contributions and Future Directions for Delevoping Countries, Jornal of the Asia- Pacific Centre for Environmental Accountability, University of South Australia, Volunme 16, No 2, 27-43, 1/18*

58. *Janstål, S.(2012.): The Boston Matrix 2012 for ERP system, dostupno na: http://www.dpu.se, pristup 21. 5. 2013.*

59. *Johnson, I. (2014.): When Should You Start a Strategic Business Unit (SBU)?, Driveroursuccess, dostupno na http://www.driveyoursuccess.com/2012/07/when-should-you-start-a-strategic-business-unit-sbu.html, pristup 24. 4. 2014.*

60. *Kaplan,R, Norton D. (1996.): Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review January-February 1996.*

61. *Kee, P., de Haan, M. (n.d.): Accounting for Sustainable Development, Statistics Netherlands, Division of Macro-economic Statistics and Dissemination Development and support department*

62. *Kessler, E.H. and Chakrabarti, A.K. :Speeding Up the Pace of New Product Development, J PROD INNOV MANAG 1999;16:231–247, Elsevier Science Inc., New York*

63. *Knox, S., Maklan, S:,French, P., (2005.). Corporate Social Responsibility: Exploring Stakeholder Relationships and Programme Reporting across Leading FTSE Companies. In: Journal of Business Ethics, Vol. 61, 1, pp. 7-28.*

64. *Lamberton, G. (2005.): Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework, School of Accounting Southern Cross University, Lismore, Australia, Elsevier Accounting Forum 29, (7-26)*

65. *Lee,C.C., Chang,C.P., (2008.): Tourism development and economic growth: A closer look at panels, Tourism Management 29 (2008.) 180–192, Elsevier Ltd.*

66. *Machado, M.J.C.V. (2013.): Balanced Scorecard: an empirical study of small and medium size enterprises, RBGN- REVISTA Brasileira de gestão de negócios, Review of Business Management, Vol.15, No 46*

67. *Maignan, I. and Ferrell, O. C. (2004.). Corporate Social Responsibility and Marketing: An Integrative Framework. In: Journal of the Academy of Marketing Science, Vol. 32, 1, pp. 3- 19.*

68. *Majid, I.A., ,Koe,W.L.(2012.): Sustainable Entrepreneurship (SE): A Revised Model Based on Triple Bottom Line (TBL), International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Juny 2012. Vol.2, No 6*

69. *Martinez-Alier J, Munda G, O'Neill J, (1998.) Weak comparability of values as a foundation for ecologica leconomics. Ecological Economics 26:277-286.*

70. *Matešić, M (2008.): „Indeks društveno odgovornog poslovanja“, Predstavljen projekt HR PSOR-a i HGK, Zagreb, dostupno na http://www.hrpsor.hr/upload/1_17_11_08predstavljenIndeksDOP.pdf, pristup 18.6.2011.*

71. *Matheews, M. (1997.) Twenty-five-years of social and envirnmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.10 No. 4*

72. *Maunders, K., & Burritt, R. L. (1991.). Accounting and ecological crisis. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 4(3): 9–26*

73. *Miller, P. (2001.):Governing by numbers: why calculative practices matter. Social Research,.*

74. *Möller, A. & Schaltegger, S. (2005.) The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework for Eco-efficiency Analysis, Journal of Industrial Ecology, Volume 9, Number 4*

75. *Muller, A. (2006.). Global Versus Local CSR Strategies. In: European Management Journal, Vol. 24, **2-3**, pp. 189-198.*

76. *Olson, E.(2008.): 1. Creating an enteprise-level 'green' strategy, Journal of Business strategy No 29*

77. *Osmanagić Bedenik,N., Labaš, D., (2012.): Društveno odgovorno poslovanje i održivi razvoj: stanje u hrvatskim poduzećima, Tržište, Vol 23 No.2, siječanj 2012., dostupno na: hrčak.srce.hr*

78. *Park, C., Pavlovsky, K. eds., (2010.),: Sustainability in business today: A cross-industry view, Deloitte Development LLC.*

79. *Parker, L. D. (2005.) Social and environmental accountability research: A view from the commentary box. Accounting, Auditing & Accountability Journal 18(6): 842-860.*

80. *Pava, L.M., Krausz, J. (1996.): The Association Between Corporate Social- Responsibility and Financial Performance: The Paradox of Social Costs, Journal of Business Ethics 15, 321.357, Kluwer Academic Publichers, Netherlands*

81. *Pavić-Rogošić, L., (2009.).: Održivi razvoj u Republici Hrvatskoj, EU-Hrvatska: Zajednički savjetodavni odbor, Zagreb, 6. sastanak*

82. *Payne, D. M. and Raiborn, C. A. (2001.). Sustainable Development: The Ethics Support the Economics. In: Journal of Business Ethics, Vol. 32, 2, pp. 157-168.*

83. *Pena, J. (2012.): Study of the relationship between Corporate Social Responsibility and Corporate Performance, INESC TEC, University of Minho, Portugal*

84. *Peršić, M., Janković, S., Vlašić, D.,. (2013.): Accounting Standards as a Support for Quality Decision Making, 1st Dubrovnik International Economic Meeting (DEIM 2013), Scientific conference of innovative approaches to the contemporary economic problems*

85. *Plan razvoja, (2005.) - Glavni plan razvoja turizma Primorsko-goranske županije, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija*

86. *Porter, M.E.& van den Linden, C. (1995): Green and competitive: Ending the stalemate. Harv. Bus. Rev. 1995, 73, 20-134.*

87. *Prahalad, C.K. and Hamel, G.(2003.): The Core Competence of the Corporation, Harvard Business Review-On Point article, Product 6528*

88. *PWC – PricewaterhouseCoopers International Limited, (2011.): Creating value from corporate responsibility, publikacija: veljača 2011., dostupno na: www.pwc.com/us/sustainability, i http://www.aicpa.org/interestareas/businessindustryandgovernment/resources/sustainability/pages/*

89. *Račić, D. & Cvijanović, V. (2005.): Kvaliteta korporativnog upravljanja u javnim dioničkim društvima, Ekonomski institut Zagreb*

90. *Reh, F. J. (2011.) Key Performance Indicators (KPI) How an organization defines and measures progress toward its goals, About.com Guide, dostupno na: http://management.about.com/cs/generalmanagement/a/keyperfindic.htm, pristup: 24. 10. 2011.*

91. *Ribeiro, F.L., Curado,M.T., Rocha, I.C. (ND):A Qality and Environmental Cost Management System, Curado.com, dostupno na: http://www.curado.com/elagec/elagec-quality-environmental-cost-system.htm, pristup 26. 4. 2014.*

92. *Rikhardsson,P.M., Bennett,M., Bouma,J.J., Schaltegger,S., (2005.) Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges, Springer, Dordrecht*

93. *Ritche, J.R.B.&Hudson, S (2009.):Understanding and Meeting the Challenges of Consumer/Tourist Experience Research, International Journal of Tourism Research,11, 111-126*

94. *Rohm,H., Halbach, L (2005.): Developing and Using Balanced Scorecard Performance Systems , The Balanced Scorecard Institute,*

95. *Rodriguez-Labajos, R. & Shmelev, S. E. (2007.), Multi-dimensional Assessment of Sustainability at the Macro Level: The Case of Austria, OECD Factbook 2006: Economic, Environmental and Social Statistics – ISBN 92-64-03561-3 – © OECD 2007*

96. *Roslender, R., Hart, S. .J.,(2003.): In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, Academic Press, Management Accounting Research 14 (2003) 255–279*

97. *Salzmann, O., Steger, U. (2006). Die soziale Verantwortung von Unternehmen. In: Harvard Business Manager, Vol. Juli, pp. 7-10.*

98. *Sanchez-Garcia, .M.I., Prado-Lorenzo, J.M., Gallego-Alvares,I., (2012.) Effect of Information about CSR on Corporate Reputation: evidence for Spanish listed companies, Universidad de Salamanca, Facultad de Economía y Empresa*

99. *Schaltegger,S., (2010.): Sustainability as a Driver for Corporate Economic Success – Consequences for the Development of Sustainability Management Control, Centre for Sustainability Management (CSM), Leuphana Universität Lüneburg*

100. *Schaltegger, S,. Burritt, R .(2010.): Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?, Jornal of World Business 45, 375-384*

101. *Schaltegger, S., Lüdeke-Freund, F. (2011.): The Sustainability Balanced Scorecard, Concept and the Case of Hamburg Airport, Centre for Sustainability Management (CSM), Leuphana Universität Lüneburg*

102. *Schaltegger, S. & Wagner, M. (2006.): Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 3, No. 1, 1-19*

103. *Schoer, K. (2007.): Sustainable Development Indicators and Environmental-Economic Accounting, Federal Statistical Office Germany- Environmental-Economic Accounting,*

104. *Schröder, G,(2004.) Naša strategija održivog razvoja – Perspektive za Njemačku, predgovor Izvještaju o napretku iz 2004. godine vlade Savezne Republike Njemačke, http://www.dadalos.org, http://www.dadalos.org/nachhaltigkeit_bih,(pristup 20. 9. 2011.)*

105. *Shank, J. K. & Govindarajan, V. (1992.). Strategic cost management: the value chain perspective. Journal of Management Accounting Research, 4, 179–197.*

106. *Strange, T .& Bayley, A.(2008.): Sustainable Development: Linking economy, society, environment, OECD Insights*

107. *Stanleigh, M. (2012.): Accounting for Quality, Business Improvement Architects, Toronto, Ontario, Kanada, dostupno na http://www.bia.ca/articles/qm-accounting%20for-quality.htm, pristup 28.10.2012.*

108. *Study (2011.)- Study of the Legal Framework on Human Rights and the Evironmental Applicable to European Enterprises Operating Outside the European Unio, objedinjeno od strane The University of Edinburgh*

109. *Sundstro¨m, P. and Zika-Viktorsson, A. (2009.): Organizing for innovation in a product development, International Journal of Project Management 27 (2009) 745–753, dostupno: online at www.sciencedirect.com*

110. *Tomkins, C. & Carr, C. (1996.): Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting. Management Accounting Research, 1996, 7(2), 271–280.*

111. *TuDelft (2014.): The Model of the Eco-costs/Value Ratio (EVR),The concept of the Eco-costs, Delft Univrsity of Tehnology, dostupno na:*

http://www.ecocostsvalue.com/EVR/model/theory/subject/2-eco-costs.html, pristup 27.04.2014.

112. *Tyrrel,T., Paris,C.M., Biaett,V. (2012.): A Quantified Trple Bottom Line for Tourism: Experimental Results, Journal of Travel Research, XX(X) 1-15, SAGE Publications*

113. *UNDSD, (2001.) :Ekspertna radna skupina Sekcije UN za održivi razvoj, Environmental Management Accounting: Procedures and Principles, "Improving the Role of Government in the Promotion of Environmental Management Accounting", NY, http://www.un.org/esa/sustdev/publications/proceduresandprinciples.pdf. (pristup 20.06.2011.)*

114. *UNDP (2007.) Bagić, A., Miošić-Lisjak N, Škrabalo, M.(2007.): Izvještaj o društveno odgovornom poslovanju u Hrvatskoj, Projekt: ''Ubrzanje praksi društveno odgovornog poslovanja u novim zemljama članicama EU i zemljama kandidatkinjama kao sredstvo usklađivanja, konkurentnosti i društvene kohezije u EU', Program Ujedinjenih naroda za razvoj, Hrvatska- UNDP*

115. *Van Marrewijk, M. (2003.). Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion. In: Journal of Business Ethics, Vol. 44, 2-3, pp. 95-105*

116. *Vanclay, F., ND: Impact Assessment and the Triple Bottom Line: Competing Pathways to Sustainability, Sustainability and Social Science: Round Table Proceedings, str. 27-39*

117. *Whitehouse, L. (2006.). Corporate Social Responsibility: Views from the Frontline. In: Journal of Business Ethics, Vol. 63, **3**, pp. 279-296.*

118. *Yadong, L. (2007.). Global Activities of Corporate Governance, Blackwell Publishing, Oxford., http://books.google.com/books?id=xn4HdrJdBawC&printsec=frontcover&hl=hr#v=onepage&q&f=false, pristup 6. 6. 2012.*

119. *Zilleßen, H. (1998.), Von der Umweltpolitik zur Politik der Nachhaltigkeit. Das Konzept der nachhaltigen Entwicklung als Modernisierungsansatz; u: Aus Politik und Zeitgeschichte 50, p.3-5 u 8, raspoloživo na www.dadalos.org/nachhaltigkeit_hr/grundkurs_1.htm#gk1 (pristup: 7. 6. 2011.)*

120. *Yongvanich, K., & Guthrie, J. (2006.). An extended performance reporting framework for social and environmental accounting. Business Strategy and the Environment, 15(5):309–321.*

OSTALO:

1. *Agenda 21 – www.un.org/esa/dsd/agenda2 , http://www.dadalos.org/nachhaltigkeit_hr/grundkurs_3.htm (pristup 24 .9. 2011.)*
2. *AICPA (2012.) – American Institute of CPAs , pristup 12. 10. 2012.*
3. *BDI, (2013.): Proposal by the European Commission for a Directive establishing a legal obligation for companies to disclose environmental, social and diversity information, Environment, Technology and Sunstainabillity, Document No0592, verzija 2*
4. *Boundless, Strategic Business Unit, dostupno na https://www.boundless.com/marketing/marketing-strategies-planning/the-strategic-planning-process/strategic-business-units/, pristup 10. 2. 2014.*

5. *Business Dictionary.com, dostupno na http://www.businessdictionary.com/definition/*
6. *BG SDR-Business Guide to Sustainable Development Reporting, (2002.) New Zealand Sustainable Business Council, dostupno na http://www.sbc.org.nz/resources-and-tools/guides/sustainable-development-reporting-guide, pristup 21. 5. 2013.*
7. *dadalos- International UNESCO Education Server for Democracy, Peace and Human Rights Education (2011.): Održivi razvoj, dostupno na: http://www.dadalos.org/nachhaltigkeit_hr/grundkurs_1.htm#gk1 (pristup 20.9.2011.)*
8. *DOP.HR –Društveno odgovorno poslovanje u Hrvatskoj (2011.): Indeks DOP-a kratki pregled dostupno na http://web.efzg.hr/dok/OIM/momazic//pe%20i%20dop%20-%20mba%20-%202011/20110217%20-%20Indeks%20DOP-a.pdf, pristup 17. 11. 2011.*
9. *DVFA, Deutschen Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management, www.dvfa.de/home/dok/35613.php, http://www.dvfa.de/files/die_dvfa/kommissionen/non_financials/application/pdf/KPIs_for_ESG_Exposure_Draft.pdf, pristup 22. 11 .2011.*
10. *EFFAS, The European Federation of Financial Analysts Societies, effas.net, http://www.effas-esg.com/*
11. *EMARIC (2006.) Environmental Management Accounting – Overview of Environmetal Management Accounting (EMA), International website, hosted by EMERIC – Enviironmetal Management Accounting Research and Informtion Center (http:www.emawebsite.org/obout_ema.htm – downloads 24. 1. 2006.)*
12. *EMAS, The European Eco-Management and Audit Scheme, 2013.,Adelphi EC EU: General presentation, dostupno na : http://ec.europa.eu/environment/emas/about/summary_en.htm, pristup 15. 1. 2013.*
13. *Environmental Reporting Guidelines With Focus on Stakeholders (2001.) The Ministry of Economy, Trade and Industry Environmental Reporting Committee, Japan*
14. *Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Technology Policy and Environment Bureau,Tokio*
15. *EPA (1995.) – An Introduction to Environmental Accounting – As a business management tool – Key concepts and terms, EPA – United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention and Toxics EPA 742-R-95-001, MC 7409, D.D.20460*
16. *EU Strtegija (2010.)-EU Lisbon strategy for Growth & Jobs, dostupno na http://www.eurochambres.eu/content/Default.asp?PageID=47, pristup 3. 1. 2012.*
17. *European Commission E, 2001. A Sustainable Europe for a BetterWorld: A European Union Strategy for Sustainable Development*
18. *European Commission E, Eurostat, 2005. Measuring progress towards a more sustainable Europe Sustainable development indicators for the European Union. Data 1990-2005. In. Luxembough: Office for Official Publications of the European Communities*
19. *Eurostat, 2004. EU Member State experiences with sustainable development indicators. In. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities*
20. *Global Compact, (2011.), United Nations, raspoloživo na* http://www.unglobalcompact.org/, *(pristup 21. 11. 2011.)*

21. *GCNRH-Global Compact Network Repblika Hrvatska, Projekt društvene odgovornosti poduzeća, dostupno na: www.drustvena-odgovornost.undp.hr, pristup 7. 2. 2013.*

22. *GRI 1 – Global Reporting Initiative,* http://www.globalreporting.org *(pristup 28. 9. 2011.)*

23. *GRI 2- Sustainibility Reporting Guidelines G3.1- Reference Sheet (2011.): GRI, raspoloživo na http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/ReportingFrameworkDownloads (pristup 30.09.2011), http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/2642E60F-89B3-4F7F-8F4A-D1CFDE6816FE/2879/0001_G3_RG1.pdf (pristup 18. 11. 2011.)*

24. *GUIDELINES 1 (2002.) Environmental Accounting Guidelines, Ministry of Environment, Tokyo*

25. *GUIDELINES 2 (2003.) Environmental Performance Indicators Guideline for Organizations, Ministry of Environment, Tokyo*

26. *GUIDELINES 3 (2004.) Environmental Reporting Guidelines, Ministry of Environment, Tokyo*

27. *HRPSOR – http://www.hrpsor.hr/op.htm (pristup 13. 6. 2011.)*

28. *HZN- Hrvatski zavod za norme (2013.) HRN EN ISO 14000 – upravljanje okolišem, pristup 7. 2. 2014.*

29. *IFAC- International Federation of Accountants (2005., August): Environmental Management Accounting, New York*

30. *IFC- International Finance Corporation, World Bank Group (2012.): IFC Corporate Governance progression Matrix forLlisted Companie, dostupno na: http://www1.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/Corporate+Governance/Investments/Tools/, pristup 8. 12. 2012.*

31. *IFRI- Initiative for Resposible Investment at Harvard University (2014.): Global CSR Disclosure Requirements, dostupno na: http://hausercenter.org/iri/about/global-csr-disclosure-requirements, pristup 23. 4. 2014.*

32. *IISD 1- International Institute for Sustainable Development: Hanson, J.A.: President and CEO, dostupno na: http://www.iisd.org/greenstand/default.ht, pristup 18. 6. 2011.*

33. *IISD 2 – International Institute for Sustainable Development, (2011.): What is Sustainable Development? Environmental, economic and social well-being for today and tomorrow, dostupno na http://www.iisd.org/sd/, pristup 24. 9. 2011.*

34. *ILO (1998.).-International Labour Organization pri UN: Deklaracija o temeljnim principima i pravima iz rada (Declaration on Fundamental Principles and Rights at Work), dostupno na: http://www.ilo.org/declaration/lang--en/index.htm, pristup 22. 11. 2011.*

35. *Investopedia (2013.): Business Terminology,Financial Theory, dostpno na: http://www.investopedia.com/terms/v/valuechain.asp, pristup 18. 11. 2013.*

36. *Investorwords, investicijski rječnik, (2012.) dostupno na: http://www.investorwords.com/1140/corporation.html , pristup 20. 11. 2012.*

37. *IPP-Integrated Product Policy, (2012.), European Commission, dostupno na: http://ec.europa.eu/environment/ipp/, pristup 7. 2. 2012.*

38. *ISO 14000 – 14001 –* http://www.iso14000-iso14001-environmental-management.com, *pristup 1. 6. 2011.*

39. *ISO 14000ff –* http://www.businessdictionary.com/definition/ISO-14000-Series.htm, *pristup: 2. 8. 2011.*

40. *Kodeks korporativnog upravljanja (2007.), Zagrebačka burza i HANFA-Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, dostupno i na stranicama Zagrebačke burze, www.zse.hr*

41. *Međunarodne novine KYOTO PROTOCOL (2007.), Zakon o potvrđivanju Kyotskog protokola uz Okvirnu konvenciju Ujedinjenih naroda o promjeni klime, Zagreb: Narodne novine 5/07*

42. *Narodne novine, službeni list Republike Hrvatske (2007.), Zakon o zaštiti okoliša, Zagreb Narodne novine 110/07*

43. *New Economic Foundation, 2006., The Happy Planet Index: An index of human well-being and environmental impact*

44. *OECD (2001.) Sustainable development – Critical issues, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, OECD Observer, IX/2001.; raspoloživo na:* http://www.oecd.org/dataoecd/29/9/1890501.pdf, *pristup 23. 11. 2011.*

45. *OECD (2004.): Principles of Corporate Governance, www.oecd.org*

46. *Plan razvoja I.(2012.) , Izmjene i dopune Glavnog plana razvoja turizma Primorsko-goranske županije, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija*

47. *SolarWorld (2010.): Godišnje izvješće grupe SolarWorld – Details on Sustainability Performance, Bonn, SolarWorld AG, dostupno na: www.solarworld.com*

48. *Strategija (2009.) Strategija održivog razvitka Republike Hrvatske, Narodne Novine 30/2009.*

49. *The Fosbury Flop, dostupno na http://thefosburyflop.com/page/20/, pristup 20. 5. 2013.*

50. *TZ (2013.), Turistička zajednica Pakoštane, dostupno na www.pakoštane.hr*

51. *UN, (1948.), Opća deklaracija o ljudskim pravima – The Universal Declaration of Human Wrights, dostupno na:* http://www.un.org/en/documents/udhr/index.shtm, *pristup 22. 11. 2011.*

52. *UN, (2000.), Konvencija protiv korupcije UN -. United Nation Convention against Coruption, dostupno na:* http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/index.html, *pristup 22. 11. 2011.*

53. *UN, (2001.), Indicators of sustainaible development: framework and methodologies. In: Division for Sustainable Development, Commission on Sustainable Development*

54. *UNEP (2001.) United Nations Environmental Programme – FEE Update on Sustainability Issues, Federation des Experts Compables Europeens*

55. *Vodić Ministarstvo gospodarstva, rada i poduzetništva (2009.) Zaštita okoliša- Mini vodič za poslovnu zajednicu, Ministarstvo gospodarstva, rada i poduzetništva, Zagreb: CARDS program, raspoloživo na:* www.bizimpact.hr *(pristup 13. 6. 2011.)*

56. *WCED-World Commission on Environment and Development (1987.): Our Common Future. Oxford: Oxford University Press*

57. *What is GRI – http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatIsGRI/ (pristup: 21. 6. 2011.)*

58. *Zakon o računovodstvu (2007.), Narodne novine, službeni list Republike Hrvatske Zagreb 109/07*

59. *Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, službeni list Republike Hrvatske, Zagreb, 111/1993., 34/1999., 52/2000. i 118/2003.*

60. *Zakon o zaštiti okoliša (2007., Narodne novine, službeni list Republike Hrvatske, Zagreb 110/07*

61. *Zaštita okoliša - Mini vodič za poslovnu zajednicu, Ministarstvo gospodarstva, rada i poduzetništva, CARDS program, dostupno na www.bizimpact.hr, pristup 24. 6. 2011.*

62. *WTTC. (2005.) Annual reports, progress and priorities 2004/05. The World Travel and Tourism Council*

63. *http://www.allbusiness.com/glossaries/strategic-business-unit-sbu/4964508-1.html#axzz2E5rj6ZUq, pristup: 29. 11. 2012.*

64. *http://wikieducator.org/Tourist_Destinations, pristup: 7. 3. 2013.*

65. *http://en.wikipedia.org/wiki/Boston_Consulting_Group_Matrix), pristup 3. 12. 2012.*

66. *wikipedia.org (1),dostupno na :* www.google.hr, *wikipedia.org (1): 300 × 225 – Scheme of sustainable development: at the confluence of three, pristup 13. 9. 2012.*

POPIS TABLICA

Tablica 1.: Prikaz polazišta za izvještavanje o održivom razvoju 26
Tablica 2: Pregled GRI pokazatelja održivog razvoja 38
Tablica 3: Usporedba GRI pokazatelja i pokazatelja Indeksa DOP-a 43
Tablica 4: Razvojna matrica korporativnog upravljanja (engl. *corporate governance* – CG) 55
Tablica 5.: Pokazatelji za ocjenu postignuća održivog razvoja 63
Tablica 6: Polazišta sagledavanja turističke destinacije kao korporacije 70
Tablica 7: Strateški ciljevi održivog razvoja destinacije 78
Tablica 9: Input-output analiza toka materijala 105
Tablica 10: Šest osnovnih pokazatelja očuvanja okoliša 112
Tablica 11: Faze implementacije EMAS-a III 114
Tablica 12: Informacijski zahtjevi korporativnog menadžmenta 120
Tablica 16: Matrica za određivanje strateškog značenja okolišnih i društvenih utjecaja 143
Tablica 17: Polazišta formuliranja pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja temeljem SBSC metode 151
Tablica 18: Opće kategorije za formuliranje pokazatelja cilja i pokazatelja djelovanja turističke destinacije 167
Tablica 19: Polazišta utvrđivanja pokazatelja SBSC metode po perspektivama, temeljeno na rezultatima anketnog istraživanja 207
Tablica 20: Najčešće korišteni KPIs za izvještavanje o održivom razvoju u hrvatskim kompanijama 210
Tablica 21: Procjena postojećih i željenih razvojnih resursa 220
Tablica 22: Obilježja destinacije 221
Tablica 23: Elementi diferencijacije destinacije 223
Tablica 24: Projekti /proizvodi destinacije 223
Tablica 25: SWOT analiza destinacije 224
Tablica 26: Pitanja na koja treba odgovoriti menadžment turističke destinacije kroz perspektive SBSC 244
Tablica 27: Međuovisnost pokazatelja definiranih za pojedine SBU u cilju ocjene usklađenosti ponude na razini turističke destinacije po načelima SBSC metode 247

POPIS SLIKA

Slika 1: Shematski prikaz međuutjecaja komponenti održivog razvoja 21
Slika 2: Način utjecaja održivosti na poslovanje korporacije 24
Slika 3: Međuodnos održivog razvoja, korporativne održivosti i društveno odgovornog poslovanja 51
Slika 4: Međuovisnost sustava upravljanja izvještavanja o održivom razvoju 59
Slika 5: Harmonizacija profitabilnosti stupova održivog razvoja 64
Slika 6: Piramida odnosa u turističkoj destinaciji 67
Slika 7: Elementi modela razvoja održivosti i konkurentnosti turističke destinacije 69
Slika 8: Ocjena mogućnosti za formiranje SBU 71
Slika 9: Pozicioniranje sudionika turističke ponude na razini turističke destinacije 73
Slika 10: Uporišne točke definiranja strategije održivog razvoja 77
Slika 11: Komparativne i konkurentne prednosti turističke destinacije 80
Slika 12: Proces i elementi strateškog planiranja u turističkoj destinaciji 82
Slika 13: Komponente obuhvata računovodstva održivog razvoja 93
Slika 14: Sustav normi prema kojima se regulira odnos prema okolišu 110
Slika 15: Odnos EMAS i ISO 14001 115
Slika 16: Utjecajni činitelji opskrbnog lanca vrijednosti u životnom vijeku proizvoda 117
Slika 17: Umrežavanje proizvoda tijekom njegova životnog vijeka u ponudbeni lanac 119
Slika 18: Balanced Scorecard proširen s netržišnom perspektivom: SBSC 135
Slika 19: Formiranje SBSC s integriranim ekološkim čimbenicima proširen s netržišnom perspektivom 137
Slika: 20: Proces formuliranja SBSC-a 138
Slika 21: Primjena BSC metode u složenim poslovnim sustavima 141
Slika 22: Koncepcija izgradnje strateške mape 144
Slika 23: Strateška mapa uzročno-posljedičnih veza uravnoteženog praćenja održivog razvoja – SBSC 146
Slika 24: Integrirani okvir za nadzor, mjerenje, upravljanje i izvještavanje o održivosti 150
Slika 25: Pojednostavljeni prikaz uzročnih povezanosti pokazatelja perspektiva BSC-a 153
Slika 26: Veličina i osnovna djelatnost kompanija obuhvaćenih uzorkom 172
Slika 27: Vrsta društva i vlasnička struktura kompanija obuhvaćenih uzorkom 173
Slika 28: Tržište prodaje kompanija obuhvaćenih uzorkom 173
Slika 29: Sudjelovanje u DOP inicijativama 175
Slika 30: Standardi i druga mjerila kvalitete održivog razvoja 176
Slika 31: Razvijenost strateškog pristupa upravljanju 177
Slika 32: Prioritetni strateški ciljevi hrvatskih kompanija 179
Slika 33: Prioritetna načela održivog razvoja hrvatskih kompanija 180

Slika 34: Zastupljenost i utjecaj izvještavanja o održivom razvoju na tržišni položaj kompanije....181
Slika 35: Utjecaj načela održivog razvoja na uspjeh kompanije....182
Slika 36: Utjecaj korupcije na poslovanje....184
Slika 37: Pristup strateškom planiranju turizma i hotelijerstva....185
Slika 38: Polazišta izvještavanja o održivom razvoju i DOP-u....185
Slika 39: Učestalost izvještavanja o održivom razvoju....186
Slika 40: Zastupljenost certifikata temeljenih na standardima i normama....187
Slika 41: Informacije za strateško upravljanje održivim razvojem....187
Slika 42: Obuhvaćanje eko-troškova....188
Slika 43: Praćenje faza životnog vijeka proizvoda....189
Slika 44: Uloga računovodstva u pripremi informacija o održivom razvoju....190
Slika 45: Primjena BSC metode....191
Slika 46: Primjena KPIs za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju....191
Slika 47: Predloženi model....198
Slika 48: Razina analize lanca vrijednosti hrvatskih kompanija....200
Slika 49: Korištenje metoda i instrumenata strategijskog računovodstva u pripremi informacija za upravljanje okolišem....201
Slika 50: Tretman troškova za unapređenje i zaštitu okoliša....202
Slika 51: Dostignuta razina korištenja BSC-a u praksi hrvatskih kompanija....204
Slika 52: Razina korištenja temeljnih pokazatelja (KPIs) u RH za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju....209
Slika 53: Učestalost objave izvještaja o održivosti hrvatskih kompanija....214
Slika 54: Polazišta za izvještavanje o održivom razvoju....215
Slika 55: Uloga računovodstvenog sustava u pripremi informacija o održivom razvoju....216
Slika 56: Model utjecajnih činitelja na upravljanje održivim razvojem turističke destinacije....229
Slika 57: Model planiranja održivog razvoja na razini turističke destinacije....232
Slika 58: Veza računovodstvenih informacija i strategije turističke destinacije....235
Slika 59: Integralni pristup mjerenju održivosti turističke destinacije....238
Slika 60: Primjena SBSC metode u izgradnji informacijske osnovice za upravljanje turističkom destinacijom....241
Slika 61: Strateška mapa SBSC metode prevođenja strategije u operativne aktivnosti turističke destinacije....245

PRILOG 1

Anketni upitnik

I. Profil i orijentacija kompanije

1. Koja je pretežita djelatnost kojom se kompanija bavi?

- ◯ proizvodnja (dolje upisati koja)
- ◯ trgovina
- ◯ hotelska industrija
- ◯ usluge u turizmu
- ◯ informatička tehnologija
- ◯ telekomunikacije
- ◯ bankarstvo i srodne financijske djelatnosti
- ◯ ostalo (dolje navesti koje)

Ako se izabrali 'proizvodnja' ili 'ostalo', upišite koje

2. Veličina kompanije (temeljem kriterija Zakona o računovodstvu, na bazi podataka za 201

- ◯ veliko
- ◯ srednje
- ◯ malo

3. Vrsta društva

- ◯ dioničarsko društvo - kotira na burzi
- ◯ dioničarsko društvo - ne kotira na burzi
- ◯ društvo s ograničenom odgovornošću

4. Struktura vlasništva kompanije

- ◯ pretežito ili u cijelosti **domaće** privatno vlasništvo - matično poduzeće
- ◯ pretežito ili u cijelosti **domaće** privatno vlasništvo - podružnica (kćerinsko poduzeće)
- ◯ pretežito ili u cijelosti **strano** vlasništvo - matično poduzeće
- ◯ pretežito ili u cijelosti **strano** vlasništvo - podružnica (kćerinsko poduzeće)
- ◯ pretežito ili u cijelosti **državno** vlasništvo - matično poduzeće
- ◯ pretežito ili u cijelosti **državno** vlasništvo - podružnica (kćerinsko poduzeće)

Page 1

5. Ima li kompanija definirane strateške ciljeve za idućih pet godina?

- ◯ Strateške ciljeve uvijek utvrđujemo za najmanje pet godina
- ◯ Strateške ciljeve utvrđujemo za razdoblje od tri godine
- ◯ Ciljeve utvrđujemo samo za iduću godinu
- ◯ Ne utvrđujemo nikakve ciljeve jer ne znamo što će se već sutra događati na tržištu

Ako dugoročno utvrđene ciljeve stalno preispitujete i prilagođavate tržišnoj situaciji, upišite DA

6. Odredite prioritet navedenih ciljeva, ovisno o prioritetu ostvarenja u vašoj kompaniji:

	Visoki prioritet	Srednji prioritet	Manji prioritet	Nije prioritetn
Rast prodaje	◯	◯	◯	◯
Smanjenje troškova	◯	◯	◯	◯
Širenje na nova tržišta	◯	◯	◯	◯
Razvoj novih proizvoda	◯	◯	◯	◯
Unapređenje tehnološkog procesa	◯	◯	◯	◯
Osiguranje zadovoljstva kupaca	◯	◯	◯	◯
Osiguranje zadovoljstva zaposlenih	◯	◯	◯	◯
Poticanje zaposlenika da ovladaju novim znanjima	◯	◯	◯	◯
Osiguranje redovitost isplate plaća zaposlenicima	◯	◯	◯	◯
Smanjenje broja zaposlenih	◯	◯	◯	◯
Povećanja stupnja naplate potraživanja	◯	◯	◯	◯
Briga o unapređenju i zaštiti okoliša	◯	◯	◯	◯
Unapređenje odnosa s društvenom zajednicom	◯	◯	◯	◯

7. Navedite najznačajnije primarne - strateške - dugoročne ciljeve kompanije, koje treba razraditi u sustavu strateškog planiranja:

Page 2

8. Navedite najznačajnije ciljeve koje kompanija treba realizirati kroz operativne planove tekućeg razdoblja (navesti najmanje tri):

1.
2.
3.
4.

9. Primjenjuje li kompanija kontrolu kvalitete i standardizaciju postupaka i procesa

- ◯ Da
- ◯ Ne

10. Ukoliko je odgovor na prethodno pitanje DA, molim navesti o kojim se to certifikatima ili normama radi:

Možete izabrati više odgovora

- ☐ ISO 9001
- ☐ ISO 14001
- ☐ OHSAS 18001
- ☐ Social Accountability 8000
- ☐ EFQM
- ☐ EMAS
- ☐ Ostalo (navesti koje)

II. Održivi razvoj

11. Izrađuje li kompanija posebne izvještaje o održivom razvoju

- ◯ Da
- ◯ Ne

Ukoliko je odgovor na prethodno pitanje DA, molimo odgovorite na slijedeća pitanja na ovoj stranici.

12. Koliko učestalo izrađujete i svojim dionicima prezentirate izvještaje o održivom razvoju

- ◯ za svaku poslovnu godinu
- ◯ dva puta godišnje
- ◯ svake dvije godine
- ◯ prema potrebi
- ◯ ostalo (navesti)

13. Na kojim se polazištima temelji izrada izvještaja o održivom razvoju kompanije:

Možete izabrati više odgovora

- [ ] GRI okvir
- [ ] Global Compact
- [ ] Indeks DOP-a
- [ ] Nešto drugo (navesti)

14. Navedite koje sve elemente obuhvaća Vaša kompanija u izvještaju o održivom razvoju: - u okviru ekonomske komponente

Možete izabrati više odgovora

- [ ] pokazatelji ekonomske snage i vrijednosti
- [ ] tržišna pozicija
- [ ] neizravni ekonomski utjecaj (infrastrukturna ulaganja, povećanje javnog dobra...)
- [ ] Ostalo (navesti)

15. Navedite koje sve elemente obuhvaća Vaša kompanija u izvještaju o održivom razvoju: - u okviru komponente brige o okolišu

Možete izabrati više odgovora

- [ ] utrošak energije iz neobnovljivih izvora
- [ ] utrošak materijala
- [ ] utrošak vode
- [ ] emisije u okoliš, otpadne vode, otpad, transport
- [ ] utjecaj na bioraznolikost
- [ ] plaćene kazne i penali zbog nesukladnosti
- [ ] Ostalo (navesti)

16. Navedite koje sve elemente obuhvaća Vaša kompanija u izvještaju o održivom razvoju: - u okviru društvene komponente

Možete izabrati više odgovora

- [ ] ulaganja u društvenu zajednicu
- [ ] participiranje u javnim politikama
- [ ] utjecaj korupcije
- [ ] kazne i penali za netržišno natjecanje, monopol i druge nesukladnosti
- [ ] odnosi i ulaganja u dobavljače
- [ ] zaštita ljudskih prava (upotreba dječjeg rada, spolna, rasna, dobna i ostala diskriminacija)
- [ ] broj pritužbi na kršenje ljudskih prava
- [ ] zaposleni (broj, struktura, obuka, poticajne mjere)
- [ ] zaštita zdravlja i sigurnost na radu (broj incidenata, bolovanja zbog uvjeta rada...)
- [ ] Ostalo (navesti)

17. Koji je bazni dokument temeljem kojeg kompanija sastavlja izvještaje o održivom razvoju

- ◯ Korporacijski priručnik sa jasno definiranim postupcima i pokazateljima
- ◯ Kad se odlučimo sastaviti izvještaj o održivom razvoju, tada dogovorimo i njegov sadržaj
- ◯ Nemamo priručnik nego koristimo neka druga polazišta, navesti koja

18. Je li računovodstveni sustav korporacije tako koncipiran, da osigurava pretpostavke z pripremu relevantnih informacija, značajnih za donošenje odluka o održivom razvoju (ekonomska, ekološka i društvena komponenta):

- ◯ DA - osigurava dovoljno relevantnih informacija
- ◯ DJELOMIČNO - uz računovodstvene informacije se koriste i informacije iz drugih internih (odjeljenja) i vanjskih izvora
- ◯ NE - informacije se pripremaju u za to posebno ustrojenom odjeljenju
- ◯ NE - uopće se ne pripremaju informacije o održivom razvoju

19. Ima li kompanija definirane temeljne pokazatelje (KPIs) za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju

Možete izabrati više odgovora

- [ ] Imamo definirane i dokumentirane sve pokazatelje trostruke polazišne crte koji se upotrebljavaju u duljem razdoblju radi procjene trendova
- [ ] Sve podružnice unutar naše korporacije primjenjuju iste korporativne pokazatelje
- [ ] Prilikom izrade izvještaja o održivom razvoju odlučujemo koje ćemo pokazatelje primijeniti
- [ ] Ne definiramo pokazatelje

20. Odredite prioritete prema kojima kompanija provodi načelo „održivog razvoja“:

	Visoki prioritet	Srednji prioritet	Manji prioritet	Nije u prioritet
poštivanje propisa	○	○	○	○
poštivanje standarda	○	○	○	○
proširenje asortimana ponude i otvaranje novih proizvodnih aktivnosti	○	○	○	○
otvaranje novih tržišnih mogućnosti	○	○	○	○
stvaranje uvjeta za dugoročni poslovni uspjeh	○	○	○	○
rast kvalitete proizvoda	○	○	○	○
donošenje i provođenje politike očuvanja i zaštite okoliša (smanjenje emisija, recikliranje otpada, smanjenje utroška neobnovljivih izvora...)	○	○	○	○
uspostavljanje korektnih odnosa sa zaposlenicima, kupcima, poslovnim partnerima	○	○	○	○
podrška projektima brige za društvo, zajednicu i ljude	○	○	○	○
suradnja s lokalnom i širom društvenom zajednicom	○	○	○	○
uredno plaćanje dobavljača	○	○	○	○

21. Koje su osobe / tijela / funkcije primarno odgovorni za izvještavanje o održivom razvoju:

22. Je li i u kojoj mjeri prihvaćanje načela održivog razvoja doprinosi poboljšanju položaja kompanije na ciljnom tržištu, podizanju njene konkurentnosti i ostvarenju ukupnog poslovnog uspjeha:

○ DA - pridonosi značajno

○ DA - pridonosi donekle

○ nema utjecaja

○ troškovi ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša kao i za društveno značajne projekte samo opterećuju kompaniju i ne doprinose njenom financijskom uspjehu

Page 6

23. Ako je odgovor na prethodno pitanje DA, na koji način prihvaćanje načela održivog razvoja doprinosi poboljšanju položaja kompanije na ciljnom tržištu, podizanju njene konkurentnosti i ostvarenju ukupnog poslovnog uspjeha:

Možete izabrati više odgovora

- ☐ raste ugled kompanije kod kupaca i osigurava - lojalnost kupaca
- ☐ osigurava zadržavanje kvalitetnih zaposlenika - lojalnost zaposlenika
- ☐ doprinosi porastu produktivnosti rada
- ☐ dovodi do rasta kvalitete proizvoda i procesa
- ☐ doprinosi rastu prodaje i tržišnog udjela
- ☐ jača ugled kompanije kod poslovnih partnera
- ☐ povećava interes investitora

III. Ekonomska komponenta

24. Rezultat kompanije prezentiran u RDG - računu dobiti i gubitka (za 2012. godinu)

Ako nemate konačne podatke, možete upisati procijenjene rezultate

prihodi od prodaje	
bruto profitna marža (Gross Profit Margin, GOP - Gross Operating Profit)	
EBIT	
EBITDA	
dobit/gubitak prije oporezivanja (upište predznak '-' za gubitak)	
dobitak/gubitak poslije oporezivanja (upište predznak '-' za gubitak)	

25. Financijski položaj kompanije prezentiran u bilanci (za 2012. godinu) **(u tisućama kuna)**

Ako nemate konačne podatke, možete upisati procijenjene rezultate

vrijednost aktive	
iznos kratkoročnih potraživanja	
visina kapitala	
iznos dugoročnih obveza	
iznos kratkoročnih obveza	

26. Izvozna orijentacija kompanije

- ○ prodajemo samo na domaćem tržištu
- ○ udjel izvoza u ukupnom prihodu iznosi manje od 10%
- ○ udjel izvoza u ukupnom prihodu iznosi 11% - 25%
- ○ udjel izvoza u ukupnom prihodu iznosi 26% - 50%
- ○ udjel izvoza u ukupnom prihodu iznosi preko 50%

27. Procjena tržišnog udjela kompanije na tržištu Republike Hrvatske

Udio u %

28. Provodi li kompanija ispitivanje zadovoljstva kupaca?

- ◯ Ima uspostavljen sustav stalnog praćenja zadovoljstva kupaca
- ◯ Povremeno se provode ciljana ispitivanja
- ◯ Ne provode se ispitivanje zadovoljstva kupaca

29. Koristite li za komunikaciju s kupcima društvene mreže?

- ◯ Ne
- ◯ Da, upišite koje (Facebook, Twiter, ...)

30. Ako za komunikaciju koristite društvene mreže, koliko takvu komunikaciju ocjenjujete poslovno korisnom?

- ◯ Jako korisnom jer na dnevnoj bazi imamo feedback
- ◯ Nemamo neke posebne koristi ali želimo pratiti trendove
- ◯ Smatramo da takva komunikacija ne unapređuje naše poslovanje

31. Ima li kompanija sklopljene ugovore o poslovnoj suradnji s dobavljačima?

- ◯ Imamo sa svim dobavljačima
- ◯ Imamo samo s dijelom dobavljača koje ocjenjujemo strateškim
- ◯ S većinom dobavljača poslujemo bez ugovora

32. Osim kupoprodajnog odnosa s dobavljačima provodite li dobru praksu?

Možete izabrati više odgovora

- ☐ edukacija dobavljača
- ☐ zajednička istraživanja i razvoj novih proizvoda
- ☐ tehnička pomoć
- ☐ drugi oblici suradnje, navesti koji

33. Primjenjujete li u kompaniji instrumente za uravnoteženo mjerenje rezultata (BSC - Balanced Score Card metoda)?

Možete izabrati više odgovora

- ☐ Ne primjenjujemo
- ☐ Primjenjujemo već niz godina
- ☐ BSC ocjenjujemo nužnom za upravljanje poslovnim uspjehom
- ☐ Uz BSC primjenjujemo i druge instrumente, navesti koje

34. Uvažava li kompanija prilikom dizajniranja novih proizvoda i usluga sve procese i faze životnog vijeka proizvoda?

Možete izabrati više odgovora

- [ ] Analizu svih faza životnog vijeka proizvoda obavezno radimo prije nego pristupimo njegovom razvoju
- [ ] Pratimo i preispitujemo proizvod kroz sve faze njegovog životnog vijeka i nakon što je on već plasiran na tržištu
- [ ] Proizvod pratimo i kroz sve faze njegovog opskrbnog lanca (dobavljači, distributeri, trgovci, kupci, otpad...)
- [ ] Poslovne procese stalno preispitujemo u cilju unapređenja kvalitete i sniženja troškova
- [ ] Ništa od navedenoga

35. Procjenjuje li kompanija buduće poslovne rizike?

- ◯ Ne
- ◯ Da, navedite koje najčešće

IV. Komponenta brige o okolišu

36. Na kojim propisima i standardima kompanija temelji svoju politiku unapređenja i zaštite okoliša?

37. Je li djelovanje kompanije u području unapređenja i zaštite okoliša samo u okvirima zakonskih odredbi ili i više od toga?

- ◯ poštuju se samo zakonski propisi
- ◯ poštuju se zakonski propisi i standardi
- ◯ poštuju se zakonski propisi i slijedi vlastita politika o okolišu
- ◯ sve gore navedeno
- ◯ ništa od navedenog

38. Informacije o zaštiti i unapređenju okoliša kompanija osigurava iz podataka koje vodi:

Možete izabrati više odgovora

- [ ] u financijskom računovodstvu
- [ ] u računovodstvu troškova
- [ ] izvan računovodstva

Ako ove podatke ne vodite, molimo upišite komentar

39. Na koji način se u kompaniji evidentiraju troškovi za unapređenje i zaštitu okoliša?

Možete izabrati više odgovora

- [ ] evidentiraju se pojedinačno u računovodstvu troškova, a temeljem korištenja posebno razrađenih konta u kontnom planu za praćenje troškova zaštite i unapređenja okoliša (npr. analitička konta troškova za eko-kvalitetu, troškova za eko-ne-kvalitetu i sl. ...)
- [ ] evidentiraju se globalno u okviru financijskog računovodstva na posebnim kontima razreda 4 kontnog plana (samo sintetička konta)
- [ ] kompanija ne osigurava informacije o troškovima okoliša niti za to predviđa neka konta

40. Koriste li se u pripremi informacija za upravljanje okolišem neki specifični instrumenti, metode i tehnike, kao npr.:

Možete izabrati više odgovora

- [ ] obračun troškova životnog vijeka proizvoda (LCC)
- [ ] izrađuje se eko bilanca (LCA - life cycle assemssment)
- [ ] izračunava se eko-efikasnost
- [ ] drugo (molimo precizirajte)

V. Društvena komponenta

41. Je li kompanija sudionik u nekim inicijativama DOP-a (društveno odgovornog ponašanja) na dobrovoljnoj osnovi?

- ◯ Da
- ◯ Ne

42. Ako je odgovor na prethodno pitanje DA, članica smo:

Možete izabrati više odgovora

- [ ] Global Compact Network
- [ ] Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (HR PSOR)
- [ ] Zajednica za društveno odgovorno poslovanje
- [ ] Poslodavac partner
- [ ] Drugo (molimo navest što)

43. Ima li kompanija potpisan kolektivni ugovor?

- ◯ Ne
- ◯ Da, navedite koji

44. Provodi li kompanija ispitivanje zadovoljstva zaposlenika?

- ◯ Da
- ◯ Ne

45. Ako je odgovor na prethodno pitanje DA, koji su razlozi i ciljevi provođenja ispitivanja zadovoljstva zaposlenika?

Možete izabrati više odgovora

- [ ] Zadovoljstvo zaposlenika pridonosi našem uspjehu i stoga nam je jako važno
- [ ] Ispitivanje zadovoljstva za nas obavljaju certificirane vanjske kuće
- [ ] Ispitivanje obavljaju zaposlenici unutar našeg HR
- [ ] Rezultate ispitivanja zadovoljstva zaposlenih objavljujemo kako bi svi zaposleni bili s njima upoznati u svrhu unapređenja
- [ ] Ocjene zadovoljstva zaposlenika rangiraju se unutar korporacije za sve podružnice
- [ ] Biramo najboljeg zaposlenika godine i posebno ga nagrađujemo
- [ ] Imamo dane otvorenih vrata menadžmenta za razgovore sa zaposlenicima

46. Navedite koliko učestalo kompanija provodi ispitivanje zadovoljstva zaposlenika

- ◯ redovito jednom godišnje
- ◯ redovito jednom u dvije godine
- ◯ neredovito, povremeno

47. Je li u posljednje tri godine kompanija realizirala projekte ulaganja u lokalnu zajednicu, civilne udruge ili sudjelovala u humanitarnim akcijama?

- ◯ NE ocjenjujemo nužnim i korisnim planirati i ostvarivati takva ulaganja
- ◯ DA, navedite broj i nekoliko najznačajnijih

48. Kakav je stav vaše kompanije prema korupciji u okruženju?

Možete izabrati više odgovora

- ☐ ocjenjujemo ju jako štetnu za naše poslovanje
- ☐ procjenjujemo tržišne rizike kojima smo izloženi zbog prisutne korupcije
- ☐ educiramo zaposlenike da prepoznaju koruptivne radnje
- ☐ korupcija u okruženju nema nikakav utjecaj na naše poslovanje

48. Smatrate li još neka postupanja vaše kompanije u području održivog razvoja značajnim, a da nisu obuhvaćena ovom anketom, ako DA, molim navedite koja

Želite li da Vam po obradi podataka dostavimo rezultate ove ankete?

- ◯ Da
- ◯ Ne

Molimo Vas upišite funkciju/radno mjesto osobe koja je odobrila/popunila ovaj upitnik

funkcija/radno mjesto u kompaniji

PRILOG 2

Izračun dokazivanja pomoćnih hipoteza

Pomoćna hipoteza 2

U dokazivanju, pošlo se od sljedećih pretpostavki:

$H_{0:}$ *primjena BSC metode nema nikakav utjecaj na poslovnu uspješnost kompanije i na visinu ROA/ROE*

H_2*: kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju BSC metodu ostvaruju bolji poslovni rezultat koji se očituje i kroz veći ROA/ROE*

I. Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.8881	0.2647	+
ROA0	0.9507	0.3778	+
ROE1	0.8612	0.1551	+
ROE0	0.9419	0.2605	+

+ uzorak je normalno distribuiran

- uzorak nije normalno distribuiran

dje su:

ROA 1 i ROE 1 kompanije koje primjenjuju BSC metodu u svom poslovanju

ROA 0 i ROE 0 kompanije koje ne primjenjuju BSC metodu u svom poslovanju

W vrijednost Shapiro-Wilk testne statistike

p-vrijednost vrijednost koja nam daje vjerojatnost pogreške 1. vrste

Kako su svi promatrani uzorci normalno distribuirani na razini značajnosti od 5%, gornju hipotezu (preko pokazatelja ROA i ROE) testiramo korištenjem Welcheva t-testa.

II. Welchov test za provjeru hipoteze H_2 za ROA i ROE

II.I. Welchov test za ROA

Na temelju dva nezavisna uzorka ROA 0 i ROA 1 koja su normalno distribuirana testiramo hipoteze

H_0: μ(ROA 1)= μ(ROA 0)

H_2: μ(ROA 1)> μ(ROA 0)

Vrijednost testne statistike je t = 2.1081, a p-vrijednost testa je p = 0.03391

Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacujemo pretpostavku da ROA0 i ROA1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROA1 ima veće očekivanje od

ROA0. To znači da uz vjerojatnost pogreške 3,39% možemo podržati postavljenu hipotezu (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju BSC metodu.

II.II. Welchov test za ROE

Na temelju dva nezavisna uzorka ROE 0 i ROE 1 koja su normalno distribuirana testiramo hipoteze

H_0: μ(ROE 1)= μ(ROE 0)

H_2: μ(ROE 1)> μ(ROE 0)

Vrijednost testne statistike je t = 2.1891, a p-vrijednost testa je p = 0.03487.

Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacujemo pretpostavku da ROE0 i ROE1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROE1 ima veće očekivanje od ROE0. To znači da uz vjerojatnost pogreške 3,49% možemo podržati postavljenu hipotezu (u smislu pokazatelja ROE) da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju BSC metodu.

III. Rezultati

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	t=2.1081	0.0339	*
ROE	t=2.1891	0.0349	*

Hipoteza H_2 se potvrđuje na razini značajnosti od 5%

Oba provedena testa dokazuju pomoćnu hipotezu 2 na razini značajnosti od 5% da su uspješnije kompanije koje u svom poslovanju primjenjuju uravnoteženo mjerenje rezultata tj. BSC metodu prevođenja strateških ciljeva u operativno djelovanje.

B. Međuodnos i djelovanje perspektiva BSC

U sklopu prve razine testiranja ove hipoteze dokazalo se da kompanije koje primjenjuju BSC metodu u svom poslovanju postižu bolje financijske rezultate, što se očituje u financijskoj perspektivi kroz ostvarenje višeg prinosa na imovinu (ROA) i višeg prinosa na kapital vlasnika (ROE). Daljnjim testiranjem pokušalo se utvrditi kakva je međupovezanost perspektiva BSC, odnosno ima li pojedina perspektiva snažniji utjecaj djelovanja na financijsku perspektivu.

Temeljeno na odgovorima dobivenim kroz anketna pitanja, za potrebe testiranja, izlučeni su pokazatelji cilja za svaku pojedinu perspektivu BSC, a koje prikazuje donja tablica:

Tablica 19: Naglašeni pokazatelji cilja SBSC perspektiva u anketnim odgovorima

	PERSPEKTIVE SBSC			
	FINANCIJSKA PERSPEKTIVA	PERSPEKTIVA KUPACA	PERSPEKTIVA INTERNIH PROCESA	PERSPEKTIVA UČENJA I RAZVOJA
POKAZATELJI CILJA	- ROA - ROE	- zadovoljstvo kupaca - širenje na nova tržišta - rast prodaje - sniženje troškova	- kreiranje novih proizvoda - unapređenje tehnološkog procesa - briga za okoliš - briga za društvo	- zadovoljstvo zaposlenih - usvajanje novih znanja

Za potrebe istraživanja međuovisnosti djelovanja perspektiva SBSC, prema razini značajnosti koje kompanije pridjeljuju ciljevima pojedine perspektive, unutar svake perspektive formiralo se dva uzorka u koje su klasificirane:

a) kompanije koje su ciljeve, prikazane u gornjoj tablici, označile kao „visoki prioritet“ i/ili „srednji prioritet“

b) kompanije koje su ciljeve označile kao „manji prioritet“ i/ili „nije prioritetno“

Temeljem napravljene klasifikacije kompanija prema značenju koje pridaju generičkim pokazateljima cilja pristupilo se analizi može li i koliko pojedina perspektiva nižeg reda imati direktan utjecaj na financijsku perspektivu.

Rezultati testiranja:

a) Rezultati testiranja za utjecaj perspektive kupaca na financijsku perspektivu

Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE.

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.8963	0.0297	-
ROA0	0.9624	0.8384	+
ROE1	0.6167	2,97E-03	-
ROE0	0.8993	0.3697	+

+ uzorak je normalno distribuiran

- uzorak nije normalno distribuiran

II. Welchov test za provjeru hipoteze H_2 za ROA i ROE

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	W=66.5	0.43	*
ROE	W=65	0.465	*

* Hipoteza H_2 se ne potvrđuje na razini značajnosti od 5%

b) Rezultati testiranja za utjecaj perspektive internih procesa na financijsku perspektivu

I. Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.8763	0.02773	-
ROA0	0.977	0.947	+
ROE1	0.6497	3,29E-02	-
ROE0	0.8741	0.1114	+

+ uzorak je normalno distribuiran

- uzorak nije normalno distribuiran

I. Welchov test za provjeru hipoteze H_2 za ROA i ROE

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	W=87.5	0.4597	*
ROE	W=87.5	0.4599	*

* Hipoteza H_2 se ne potvrđuje na razini značajnosti od 5%

c) Rezultati testiranja za utjecaj perspektive učenja i razvoja na financijsku perspektivu

I. Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.9355	0.1437	+
ROA0	0.7373	0.0291	-
ROE1	0.6458	3,22E-03	-
ROE0	0.6940	0.0098	-

+ uzorak je normalno distribuiran

- uzorak nije normalno distribuiran

II. Welchov test za provjeru hipoteze H_0 za ROA i ROE

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	W=61	0.1592	*
ROE	W=55	0.2803	*

* Hipoteza H_2 se ne potvrđuje na razini značajnosti od 5%

Pomoćna hipoteza 3

A) utjecaj dostignute razine strategijskog računovodstva kao informacijske osnovice za izračun KPIs na izvještavanje o održivom razvoju (ekonomski, ekološki i društveni stup)

Statistička analiza provođena je na sljedećim hipotezama:

H_0*: izvještavanje o održivom razvoju nema nikakav utjecaj na poslovnu uspješnost korporacije*

H_{3A}*: kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a ostvaruju bolje poslovne rezultate*

<u>I. Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE</u>

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.9530	0.5382	+
ROA0	0.9441	0.5702	+
ROE1	0.7611	0.0009	-
ROE0	0.9168	0.2932	+

+ uzorak je normalno distribuiran
- uzorak nije normalno distribuiran

Gdje su:

- ROA 1 i ROE 1 kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a

- ROA 0 i ROE 0 kompanije koje ne izvještavaju o održivom razvoju

- W vrijednost Shapiro-Wilkove testne statistike

p-vrijednost vrijednost koja nam daje vjerojatnost pogreške 1. vrste

Kako su uzorci ROA1 i ROA0 normalno distribuirani gornju hipotezu preko ROA testiramo korištenjem Welchova t-testa. Budući da uzorak ROE1 nije normalno distribuiran, gornju hipotezu preko ROE testiramo Mann-Whitney-Wilcoxonovim testom.

II. Welchov t-test za provjeru hipoteze H_3 za ROA

Na temelju dva nezavisna uzorka ROA 0 i ROA 1 koja su normalno distribuirana testiramo hipoteze

H_0: $\mu(ROA\ 1) = \mu(ROA\ 0)$

H_{3A}: $\mu(ROA\ 1) > \mu(ROA\ 0)$

Vrijednost testne statistike je **t = 2.8906**, a p-vrijednost testa je **p = 0.004075**.

Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacujemo pretpostavku da ROA0 i ROA1 imaju jednaka očekivanja u korist pretpostavke da ROA1 ima veće očekivanje od ROA0. To znači da uz vjerojatnost pogreške 0,4% možemo podržati postavljenu hipotezu (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a.

III: Mann-Whitney-Wilcoxonov test za provjeru hipoteze H3A za ROE

Na temelju dva nezavisna uzorka ROE 0 i ROE testiramo hipoteze

H_0: ROE 1 = ROE 0 (jednako su distribuirane)

H_{3A}: ROE 1>ROE 0 (u smislu distribucije, tj. vjerojatnije je da će ROE 1 poprimiti veće vrijednosti od ROE 0)

Vrijednost testne statistike je **W = 128.5**, a p-vrijednost je **p= 0.02386.**

Kako je p-vrijednost manja od razine značajnosti 0.05 odbacujemo pretpostavku da su ROE0 i ROE1 jednako distribuirane u korist hipoteze da ROA1 poprima veće vrijednosti od ROA0. To znači da uz vjerojatnost pogreške 2,39% možemo podržati postavljenu hipotezu (u smislu pokazatelja ROE) da su uspješnije kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju na polazištima GRI okvira, Global Compacta i Indeksa DOP-a.

IV. Rezultati

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	t = 2.8906	0.0041	*
ROE	W = 128.5	0.0239	*

* Hipoteza H3A se potvrđuje na razini značajnosti od 5%

Prema sva tri primijenjena testa, pomoćna hipoteza H_3 potvrđuje se na razini značajnosti od 5%.

Korišteni statistički testovi potvrdili su pomoćnu hipotezu H_3 da uspješnije poslovanje ostvaruju kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju uz uvažavanje GRI smjernica, a temeljeno na informacijama koje menadžmentu pruža strategijsko računovodstvo osiguravajući informacijsku osnovicu za izračun pokazatelja (KPIs) za mjerenja ostvarenja strateških ciljeva.

B) ocjena dostignutog stupnja prakse procjene poslovnih rizika u cilju upravljanja istim

Ova hipoteza dodatno se testira u cilju utvrđivanja razine procjene i upravljanja poslovnim rizicima hrvatskih korporacija, a temeljeno na informacijama koje menadžmentu osigurava strategijsko računovodstvo.

Polazi se od sljedećih pretpostavki:

H_0: Sagledavanje poslovnih rizika nema nikakav utjecaj na uspješnost poslovanja

H_{3B}: Sagledavanje poslovnih rizika u cilju upravljanja istim doprinosi uspješnom poslovanju

I. Shapiro-Wilkov test za provjeru normalnosti uzoraka ROA i ROE

Uzorak	Vrijednost testne statistike W	p-vrijednost	Zaključak
ROA1	0.9418	0.3396	+
ROA0	0.8539	0.2073	+
ROE1	0.7337	0.0003	-
ROE0	0.8162	0.1091	+

+ uzorak je normalno distribuiran
- uzorak nije normalno distribuiran

Gdje su:

ROA 1 i ROE 1	kompanije koje izvještavaju o održivom razvoju koristeći informacije i pokazatelje (KPIs) strategijskog računovodstva za upravljanje rizicima
ROA 0 i ROE 0	kompanije koje ne izvještavaju o održivom razvoju
W	vrijednost Shapiro-Wilkove testne statistike
p-vrijednost	vrijednost koja nam daje vjerojatnost pogreške 1. vrste

Kako su uzorci ROA1 i ROA0 normalno distribuirani, gornju hipotezu preko ROA testiramo korištenjem Welchova t-testa. Budući da uzorak ROE1 nije normalno distribuiran, gornju hipotezu preko ROE testiramo Mann-Whitney-Wilcoxonovim testom.

II. Welchov t-test za provjeru hipoteze H_{3B}za ROA

Na temelju dva nezavisna uzorka ROA 0 i ROA 1 koja su normalno distribuirana testiramo hipoteze

H_0: *μ(ROA 1)= μ(ROA 0)*

H_{3B}: *μ(ROA 1)> μ(ROA 0)*

Vrijednost testne statistike je **t = 0.3701**, a p-vrijednost testa je **p = 0.3619**.

Kako je p-vrijednost veća od razine značajnosti 0.05 ne možemo odbaciti pretpostavku da ROA0 i ROA1 imaju jednaka očekivanja. To znači da na razini značajnosti od 5% ne možemo podržati hipotezu (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje sagledavaju poslovne rizike u cilju upravljanja istima.

III: Mann-Whitney-Wilcoxonov test za provjeru hipoteze H3B za ROE

Na temelju dva neovisna uzorka ROE 0 i ROE testiramo hipoteze

H_0: ROE 1 = ROE 0 (jednako su distribuirane)

H_{3B}: ROE 1>ROE 0 (u smislu distribucije,tj. vjerojatnije je da će ROE 1 poprimiti veće vrijednosti od ROE 0)

Vrijednost testne statistike je **W = 58.5**, a p-vrijednost **je p= 0.1116**.

Kako je p-vrijednost veća od razine značajnosti 0.05 ne možemo odbaciti pretpostavku da su ROE0 i ROE1 jednako distribuirane. To znači da na razini značajnosti od 5% ne možemo podržati hipotezu (u smislu pokazatelja ROA) da su uspješnije kompanije koje sagledavaju poslovne rizike u cilju upravljanja istima.

IV. Rezultat

Uzorci	Vrijednost testne statistike	p-vrijednost	Zaključak
ROA	t = 0.3701	0.3619	-
ROE	W = 58.5	0.1116	-

- Odbacujemo hipotezu H_{3B} na nivou značajnosti 5%

Drugi dio pomoćne hipoteze H_{3B} ne može se dokazati, odnosno odbacuje se tvrdnja da sagledavanje poslovnih rizika u cilju njihovog upravljanja pridonosi održivom razvoju kompanije.