Harmonizacija sustava izvještavanja o održivosti u hotelijerstvu

Halmi, Lahorka

Doctoral thesis / Disertacija

2020

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:191:137658

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, OPATIJA

Lahorka Halmi

HARMONIZACIJA SUSTAVA IZVJEŠTAVANJA O ODRŽIVOSTI U HOTELIJERSTVU

DOKTORSKI RAD

Rijeka, 2020.

SVEUČILIŠTE U RIJECI

FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU, OPATIJA

Lahorka Halmi

HARMONIZACIJA SUSTAVA IZVJEŠTAVANJA O ODRŽIVOSTI U HOTELIJERSTVU

DOKTORSKI RAD

Mentorica: dr. sc. Milena Peršić, znanstveni savjetnik

Komentorica: doc. dr. sc. Katarina Poldrugovac

Rijeka, 2020.

UNIVERSITY OF RIJEKA

FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT, OPATIJA

Lahorka Halmi

HARMONISATION OF SUSTAINABILITY REPORTING SYSTEM IN THE HOTEL INDUSTRY

DOCTORAL THESIS

Supervisor: Milena Peršić, Ph.D., scientific advisor

Co-supervisor: Katarina Poldrugovac, Ph.D., assistant professor

Rijeka, 2020.

Mentorica: dr. sc. Milena Peršić, znanstveni savjetnik

Komentorica: doc. dr. sc. Katarina Poldrugovac, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Doktorski rad obranjen je dana 30.9.2020. na Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu u Opatiji, pred povjerenstvom u sastavu:

1. prof. dr. sc. Sandra Janković, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, predsjednica Povjerenstva

2. prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Fakultet ekonomije i turizma "Dr. Mijo Mirković", članica

3. izv. prof. dr. sc. Marinela Krstinić Nižić, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, članica

SAŽETAK

Predmet ovog istraživanja čine izvještaji o održivosti te interni procesi hotelskih poslovnih sustava potrebni za generiranje ovih internih i eksternih izvještaja. Cilj je istraživanja istražiti povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti.

Doprinos teorijskog dijela rada odnosi se na računovodstvo održivosti, sustav izvještavanja o održivosti i nefinancijsko izvještavanje koje izlaze izvan okvira klasične paradigme financijskog izvještavanja te time nameće potrebu za definiranjem novih forma, veličina i parametara kojima bi se obuhvatio nastali utjecaj poslovnog sustava na okoliš i zajednicu u kojoj djeluje, kreirajući na taj način novu računovodstvenu paradigmu. Prezentirani su teorijska polazišta, zakonodavni okvir, standardi te smjernice i okviri na kojima se temelji prezentiranje informacija u okviru izvještaja o održivosti, a detaljno su i elaborirana načela relevantna za ocjenu dostignutog stupnja harmonizacije izvještavanja o održivosti. Uzorak istraživanja za ocjenu eksterne harmonizacije izvještavanja o održivosti čine eksterni izvještaji o održivosti deset globalno najuspješnijih hotelskih lanaca, dok je interna harmonizacija ocijenjena temeljem rezultata empirijskog istraživanja provedenog u hotelijerstvu Hrvatske.

U istraživanju je korišten mješoviti konvergentno paralelni istraživački nacrt, u kojem su kvalitativne i kvantitativne metode ekvivalentne i korištene su simultano. U ispitivanju stupnja eksterne harmonizacije izvještaja o održivosti korišten je kvantitativni pristup primjenom metode analize sadržaja, a u ispitivanju stupnja interne harmonizacije izvještavanja o održivosti korišten je kvalitativni pristup primjenom deskriptivne statistike. U ispitivanju povezanosti načela održivosti i kvalitete izvještaja o održivosti korištena je inferencijalna statistika.

Rezultati istraživanja ukazuju da su interna i eksterna harmonizacija relativno niske, a korelacija između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti za korisnike nije dokazana.

Ograničenja prisutna u istraživanju generirala su i doprinos istraživanja. Uz teorijsko pozicioniranje izvještavanja o održivosti kao jednog od elemenata računovodstva održivosti, doprinos istraživanja prisutan je i u nedokazanoj hipotezi, čime se ukazuje na nisku razinu važnosti kvalitete izvještaja o održivosti te pokazatelja o održivosti. Kako bi ovo istraživanje bilo moguće provesti, bilo je potrebno proučiti i definirati paradigmu, ontologiju i

epistemologiju istraživanja, temeljem čega su se dalje definirale metodologija i metode istraživanja. Najznačajniji doprinos istraživanja odnosi se na prijedloge za buduća istraživanja kako bi se postigla harmonizacija izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima, ali i drugim djelatnostima.

Ključne riječi: *izvještavanje o održivosti, računovodstvo održivosti, hotelski poslovni sustavi*

SUMMARY

Sustainability reporting is becoming an even more prevalent form of both reporting on and a sophisticated way of suggesting a business entity's sustainable approach to generating profit, along with the low negative impact it has on its environment and society. Although being relatively a new form of reporting, sustainability reporting has become somewhat prestigious, particularly when considering the length of reporting on the sustainability of some business entities. In certain cases, sustainability reporting has become a necessity by law, yet it is not a widely practised form of reporting. Such cases are becoming even more widespread worldwide, with perhaps the Directive 2014/95/EU by the European Commission of the European Union (EU) most widely known. By the Directive effective from 2014, all entities in the EU starting on 1st January 2017 are to report on non-financial information, such as environmental, social and employee matters, as well as respect for human rights, anti-corruption, bribery matters, and other topics related to the impact an entity generates in its natural, social and economic environment. As a member state, Croatia has incorporated provisions of the Directive into its national Accounting Act, thus requiring all entities with more than the average number of 500 employees on their balance sheet data, a criterion stated in the Directive 2014/95/EU, to report on non-financial information, while it is encouraged that other entities should welcome and abide by this Directive as well. This requirement means that business entities should be prepared to disclose non-financial information on a timely basis of their own choice, but to do it regularly, just as it is being reported on financial matters in highly sophisticated and widely familiar financial statements. This requirement which was defined by the Directive and triggered the research questions of this thesis, aims to understand the level of readiness of business entities to meet this requirement. The literature review suggests that the application of sustainability principles in the internal processes impacts the quality of information disclosed in (external) sustainability reports. This leads to a research question concerning the methods used by business entities, i.e. practices that are the results of application of certain accounting methods (*de facto* harmonisation), as opposed to *de jure* accounting harmonisation, e.g. accounting methods set by law and/or accountancy profession.

The purpose of this research is to examine the state of sustainability reporting in the hotel industry from the point of the *de facto* accounting harmonisation, thus assessing the level of preparedness of hotel business entities to comply with the law requirement defined by the

Directive. The hypothesis of the research refers to correlation between the application of sustainability principles (environmental and social) in internal processes and the quality of sustainability reports. The research divides *de facto* harmonisation into external *de facto* harmonisation and internal *de facto* harmonisation. Such approach to the research requires a mixed methods research design, where qualitative and quantitative methods are sequentially and equivalently applied, meaning they are afforded equal weighting, with one method preceding the other. The external *de facto* harmonisation focuses on (available) external sustainability reports disclosed by the world's leading ten hotel groups (Marriott International, Accor Hotels, Wyndham Hotels and Resorts, Hilton, Hyatt Hotels Corporation, Jin Jiang International Hotel Management Company, Shangri-La Hotels and Resorts, Melia Hotels International, Intercontinental Hotel Group, NH Hotel Group) that were available for five reporting periods. The internal *de facto* harmonisation focuses on the internal processes in the hotel entities, which data was gathered by an online questionnaire e-mailed to large and medium-sized hotel entities (all having 50 or more employees) that are registered in the Republic of Croatia. The external *de facto* harmonisation is explored by quantitative methods, with data being gathered by content analysis of sustainability reports and measured by a harmonisation index. The internal *de facto* harmonisation is explored by qualitative methods, with data from the questionnaire being analysed by the use of descriptive and non-parametric (Kendall W test of concordance) statistics. The hypotheses were tested by Spearman's correlation coefficient. The data analysis did not provide statistically significant correlation between the application of sustainability principles and the quality of sustainability reports, thus not supporting the stated hypotheses.

The research results reveal very low levels of both external and internal *de facto* harmonisations. Also, very few environmental and social indicators moderately correlate with the quality of sustainability reports. Due to the history of the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) it was expected that the level of *de facto* harmonisation among hotel groups and entities would be somewhat higher. The reason to consider USALI standards is that these are worldwide recognised standards used in the hotel industry practice for financial segment reporting, even in Croatia, thus making it an excellent starting point for creating a quality internal non-financial reporting, not only for internal but also for external stakeholders. These research results reveal that the hotel industry is aware of the importance of sustainability reporting and has been trying to implement it into its business, but the results also suggest the lack of support that comes from *de jure* harmonisation. Current trends in the

de jure harmonisation suggest very different paths in sustainability reporting, depending upon the geographical area and the stakeholders in focus, resulting in quite different approaches to sustainability reporting, e.g. SASB Standards, GRI Standards, Integrated Reporting to name but a few. These research results suggest that *de facto* harmonisation to a certain degree may be correlated to and/or caused by the *de jure* harmonisation.

Major limitations of the research are evident in the analysis of both the external and internal harmonisations. Although ten of the world-leading hotel groups sustainability reports have been analysed, their collection required a meticulous approach and a constant scrutiny as to which reports should and which reports should not be included in the research. In this process, one of the challenges was the different time frames of these reports, because the hotel groups were both reporting on a different time basis and by different reporting frameworks. Another challenge to overcome was the different frameworks of reporting that were applied over the period (different versions of the GRI frameworks, UN Global Compact, the framework of their own choice and such like). In general, there are very few sustainability reports available due to this being a relatively new kind of reporting. Although the biggest and the most significant hotel entities in Croatia did fill out the questionnaire, the response rate was rather low (N = 13), which also limited the research to the use of descriptive and non-parametric statistics. Even after the mandatory date for reporting on sustainability set by the Directive, the number of these reports in Croatia did not increase simply because the majority of hotel entities in Croatia did not fall under the category of having more than 500 employees, thus it not being mandatory to report on sustainability. Generally speaking, at the moment there are not enough either sustainability reports or responses available from the hotel entities to perform any kind of multivariate analysis and to test the casual relations, and to discover the true nature of both the external and internal *de facto* harmonisation in the hotel industry.

A suggestion for further research is to find the most suitable way of upgrading current USALI Standards with environmental and social indicators, for USALI Standards are a well developed system for internal (financial) reporting in the hotel industry, and as such could provide a methodological framework for improving both internal and external sustainability reporting in the hotel industry. Another suggestion for further research would be to assess the internal and external impacts that affect the quality of the disclosed sustainability reports. Due to the sensitivity of the needs of the hotels in different areas even within one country, a suggestion is that future researches should include both quantitative and qualitative

methodologies and methods in order to generate the indicators and other relevant information needed in sustainability reporting specific to the area. While quantitative methodology reveals why something is happening, qualitative methodology reveals the answers as to how and why something is happening.

Regardless of the current situation, the history of the sustainability reporting development has proven that sustainability has been continuously evolving, suggesting it will continue this trend in the years to come. Yet, further evolvement of this reporting system inevitably presumes a higher level of quality of these reports and information therein disclosed, meaning that now that some kind of framework for sustainability reporting has been established, the next focus ought to be on the quality of the information disclosed therein. Another approach to consider in improving sustainability reporting is to motivate business entities to improve sustainability reporting "from the inside out", meaning that management ought to be motivated to report on the impact the business has on the environment and society, not only because of the legislation or to meet yet another requirement to be present in certain areas (e.g. stock exchanges), but also because sustainability reporting provides better recognition among the stakeholders in the hotel industry, including employees, wider society, management and others. This could be done by recognising such efforts though national, international and industry rewards, e.g. The Tourism Flower – Quality for Croatia, which all could signify the level of commitment of a business entity towards the full and quality implementation of sustainability reporting system in their operations.

There is no question that the idea and nature of sustainability reporting are slowly and gradually changing the approach to earning a profit and the impact it has on an environment and society. With sustainability becoming a foundation of further successful development, sustainability reporting is emphasising the need for active involvement in improving sustainability reporting, thus raising the bar for sustainability in general, and in particular in the tourism and hospitality industry.

Key words: *sustainability reporting, sustainability accounting, hotel industry*

SADRŽAJ

SAŽETAK ..... **I**

SUMMARY ..... **III**

1. UVOD **1**

1.1. Problem i predmet istraživanja 1
1.2. Hipoteze 5
1.3. Svrha i ciljevi istraživanja 6
1.4. Pregled dosadašnjih istraživanja 7
1.4.1. Opći pristup *8*
1.4.2. Djelatnost hotelijerstva i turizma *12*
1.5. Znanstvene metode 23
1.6. Struktura rada 24

2. TEORIJSKI OKVIR I UTJECAJNI ČINITELJI **25**

2.1. Povijesni razvoj, značajke i terminologija izvještavanja o održivosti 25
2.2. Računovodstvo održivosti kao izvor upravljačkih informacija 33
2.3. Polazišta izvještavanja o održivosti 38
2.3.1. GRI standardi *39*
2.3.2. SASB standardi *44*
2.3.3. IR – Okvir za integrirano izvještavanje *47*
2.3.4. Interakcija polazišta izvještavanja o održivosti *50*
2.4. Pokazatelji za izvještavanje i ocjenu održivosti 53
2.5. Harmonizacija sustava izvještavanja o održivosti 59
2.5.1. Pojmovno definiranje, sadržaj i pristup harmonizaciji *59*
2.5.2. Harmonizacija informacija za eksterne i interne korisnike *73*
2.5.3. Harmonizacija informacija za donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka 79

3. KONCEPTUALNI MODEL, METODOLOGIJA I EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE **88**

3.1. Paradigma, ontologija i epistemologija istraživanja 89
3.2. Metodologija i metode istraživanja 94
3.3. Istraživanje dostignute razine eksterne harmonizacije 104
3.4. Istraživanje dostignute razine interne harmonizacije 122
3.4.1. Opća obilježja i reprezentativnost uzorka *124*
3.4.2. Interna harmonizacija izvještavanja o održivom razvoju poslovnih sustava u hotelijerstvu Hrvatske *130*

4. DOKAZIVANJE HIPOTEZA I POLAZIŠTA APLIKATIVNOG MODELA **146**

4.1. Rasprava o rezultatima istraživanja 146
4.2. Testiranje hipoteza 150
4.3. Ocjena ostvarenja ciljeva i odgovori na istraživačka pitanja 160

4.4. Polazišta razrade aplikativnog modela 164
5. ZAKLJUČAK 175
LITERATURA 181
POPIS TABLICA 203
POPIS SLIKA 205
P R I L O Z I 207
PRILOG 1. Okolišni pokazatelji prema GRI standardima (prijevod) 209
PRILOG 2. Društveni pokazatelji prema GRI standardima (prijevod) 220
PRILOG 3. Korišteni okviri za izvještavanje o okolišnoj i društvenoj dimenziji 237
PRILOG 4. Obrazac za kodiranje 240
PRILOG 5. Anketni upitnik 272
ŽIVOTOPIS 281

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Problem istraživanja čini kvaliteta izvještaja o održivosti, odnosno vjerodostojnost, valjanost i pouzdanost informacija prezentirane u istima, promatrana iz različitih aspekata, poput sadržaja i količine informacija te utjecaja poslovanja na okoliš i zajednicu te nemogućnost uspoređivanja prikazanih rezultata. Predmet istraživanja čine izvještaji o održivosti te interni procesi hotelskih poslovnih sustava potrebni za generiranje ovih internih i eksternih izvještaja. U definiranju problema istražena je relevantna literatura i sagledane su mogućnosti računovodstvenih standarda za sastavljanje izvještaja o održivosti, a posebno standarda koji reguliraju izvještavanje o održivosti te propisa koji mogu ili bi mogli taj sustav unaprijediti s ciljem zadovoljenja informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika, uvažavajući pri tom primjere dobre prakse. Problematika održivog razvoja postaje prisutna u sve većem broju poslovnih sustava u brojnim djelatnostima (Nikolaeva & Bicho, 2011, p. 44; D. Walker, 2008, p. 123) što je potaknuto utjecajima propisa i standarda te zahtjevima dionika za osvajanjem i zadržavanjem konkurentske pozicije određenog poslovnog sustava na tržištu.

U posljednja dva desetljeća doneseni su brojni standardi temeljem kojih je moguće praćenje, mjerenje, upravljanje, certificiranje i izvještavanje o aktivnostima poslovnih sustava vezanim uz održivi razvoj (Choi, 2003, poglavlje 23; Perrini, 2005, p. 611; Rasche, 2009, p. 192). Ovi se standardi prvenstveno usmjeravaju na jednu (okolišnu) ili dvije (okolišnu i društvenu) dimenzije održivog razvoja (Francesco Perrini, 2005, p. 614; Rasche, 2009, p. 195), tako da se najčešće izostavlja ekonomska dimenzija (koja je cjelovito sadržana u temeljnim financijskim izvještajima). Slijedom uspješne primjene standarda u praksi donose se i prateće regulatorne mjere, koje postupno poprimaju snagu propisa (IFAC, 2011, p. 74; SSEI, n.d.-b), s prvenstvenim ciljem praćenja i ocjenjivanja intenziteta utjecaja poslovnih odluka na okolišnu i društvenu dimenziju (SSEI, n.d.-c).

Propisi uglavnom obvezuju velike poslovne sustave (Direktiva, 2014, p. 1; GRI, 2013, p. 2; Legendre & Coderre, 2013, p. 184), gdje informacije prezentirane u izvještajima o održivosti postaju značajne za pozicioniranje pojedinog poslovnog sustava na svjetskim burzama (IFAC, 2011, p. 121). U tu se svrhu nameće potreba međusobnog usklađivanja oblika i sadržaja elemenata koji trebaju biti prezentirani u izvještajima o održivosti (IFAC, 2011, p. 85), a to

nameće potrebu uvođenja kvalitetnog praćenja internih operacija na dnevnoj razini te njihova obuhvaćanja u sustavu internog obračuna. Postojeći standardi i propisi uglavnom se usmjeravaju na prezentiranja informacija o održivosti eksternim korisnicima (Fifka & Drabble, 2012, p. 457; Perrini, 2005, p. 615), pri čemu se slijedi dobra praksa sastavljanja temeljenih financijskih izvještaja (MacLean, 2011, p. 107), a slijedom globalno prihvaćenih standarda financijskog izvještavanja (MSFI/IFRS).

Cilj standardizacije nefinancijskog izvještavanja je priprema i prezentiranje takvih informacija o održivosti, koje su kvalitetne i pouzdan temelj poslovnog odlučivanja (Romolini, Fissi, & Gori, 2015, p. 198). Postizanje ovog cilja u izvještavanju nefinancijskih informacija ograničava sveprisutna primjena načela dobrovoljnosti. Zbog slobode u izboru informacija koje će se prezentirati u izvještajima o održivosti, često je onemogućena usporedba prezentiranih informacija, slijedom istih polazišnih načela, što ograničava uspješnu kontrolu provedbe načela održivosti i ocjenu uspješnosti. Stoga se propisima nastoji osigurati viši stupanj obveznosti u primjeni ovih načela u praksi, te uspješnija kontrola na području na kojem se propis primjenjuje (Direktiva, 2014).

U donošenju propisa slijede se primjeri dobre prakse i nastoji definirati optimalan pristup u primjeni standarda održivosti, kroz definiranje forme, sadržaja, korisnika i dinamike izvještavanja, te kvalitete prezentiranih informacija. U cilju osiguranja više kvalitete te većeg stupnja usporedivosti informacija prezentiranih eksternim korisnicima kroz izvještaje o održivosti (Hąbek & Wolniak, 2015, p. 7), a slijedom propisa i standarda (Direktiva 2014/95 EU, SASB...), i u okvire nacionalnih propisa sve se više ugrađuju odrednice o obveznosti računovodstvenog praćenja i izvještavanja o održivosti, kako bi se osigurao viši stupanj kontrole u provedbi načela održivosti, na isti način kako je to već globalno prihvaćeno u sustavu financijskog izvještavanja.

Cilj je stvoriti pretpostavke za pripremu i prezentiranje informacija koje će biti pouzdane i vjerodostojne za korisnika (MacLean, 2011, p. 108), imati čvrstu poveznicu s postavljenim „održivim“ strategijama (Papagiannakis, Voudouris, & Lioukas, 2014, p. 259) te biti pretpostavkom kontrole uspješnosti njenog ostvarivanja. U osnovi se radi o procesu, koji još uvijek ima dosta slabosti. Naime, analizom informacija koje se prezentiraju u većini izvještaja o održivosti, ocijenjeno je da su iste još uvijek nedovoljno kvalitetne i pouzdane (Chauvey, Giordano-Spring, Cho, & Patten, 2015, p. 792; Hąbek & Wolniak, 2015, p. 7; Paunescu, 2009, p. 328; Pojasek, 2010, p. 90), pa čak i u onim poslovnim sustavima koji imaju dugu praksu sastavljanja izvještaja o održivosti. Zamjerke se uglavnom odnose na način i

cjelovitost prezentiranja informacija (Choi, 2003, p. 16; IFAC, 2011, p. 127; Wiseman, 1982, p. 54), a pogotovo na način povezivanja i interpretiranja ovih informacija u odnosu na ciljeve definirane strategijom (MacLean, 2011, p. 106).

Najslabije istraženo područje izvještavanja o održivosti je ono vezano za generiranje izvještaja, a temeljeno na standardiziranju procesa od prikupljanja podataka preko načina njihove obrade i transformacije podataka u informacije o održivosti, koje će na cjelovit i transparentan način biti prezentirane u izvještajima za interne i eksterne korisnike. Zbog nedostatka ovakvog pristupa izvještaji o održivosti znatno se razlikuju u formi i sadržaju, te kao takvi nisu usporedivi. Na taj bi se način osigurala viša kvaliteta izvještaja, kako za interne korisnike (upravni odbor, menadžment, stručna tijela...) tako i za eksterne dionike (nadzorna tijela, burze, investitori, kupci, poslovni partneri u lancu opskrbe, nevladine organizacije), što je poseban izazov za računovodstvenu profesiju (Epstein & Buhovac, 2014, p. 219), koja se treba prilagoditi novoj paradigmi nefinancijskog izvještavanja, te izgraditi i standardizirati globalno prihvaćeni sustav internog i eksternog izvještavanja o održivosti (Beddewela & Herzig, 2013, p. 145).

Neovisno o sveprisutnom uključivanju problematike održivosti u poslovnu praksu (Negash, 2012, p. 585), realno uporište u postojećim računovodstvenim standardima još nije prihvaćeno niti se cjelovito primjenjuje u pripremi i prezentiranju nefinancijskih informacija. Stoga više treba popularizirati ulogu i trud *Sustainability Accounting Standards Boarda* (SASB) u razvoju prve generacije izvještaja o održivosti (za 80 djelatnosti, grupiranih u 10 sektora). SASB ima za cilj stvoriti standarde za izvještavanje o održivosti, usmjerene na zadovoljenje informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika, a na način da prezentirane informacije budu ekonomski isplative, usporedive i provjerljive (SASB, 2015), a to znači i relevantne za donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka. Istovremeno je potrebno osigurati da odrednice budu kompatibilne s nacionalnim zakonodavstvom (da omogućavaju izvještavanje putem obrazaca 10-K i 20-F).

U tom pravcu idu i istraživanja *The International Federation of Accountants* (IFAC) usmjerena na potrebu integriranja nefinancijskih informacija u postojeće financijske izvještaje (IFAC, 2011, p. 137), zbog važnosti povezivanja ekonomskih s okolišnim i društvenim informacijama (rezultatima), a sve kako bi se osigurao fer prikaz relevantnih interno obuhvaćenih informacija (procesi i aktivnosti), koje zatim treba usmjeriti u izvještaje za eksterne korisnike (ACCA, 2010, p. 29; IFAC, 2011, p. 136). Nedostatak je postojećeg sustava u izostanku poveznica između sustava izvještavanja internih i eksternih korisnika. Ne

postoje standardi za računovodstveno praćenje i prezentiranje utjecaja pojedinih procesa i aktivnosti (interni izvještaji o održivosti), nužni radi sustavne ocjene ostvaruju li se ciljevi održivosti iz strategije, a i kao pretpostavka za kvalitetu upravljanja poslovnim rezultatom i načinom njegova mjerenja (*performance measurement*) u kratkom roku (npr. poput USALI izvještaja u hotelijerstvu).

Harmonizacija sustava internog izvještavanja o održivosti sa zahtjevima eksternih korisnika postaje imperativ, što nalaže daljnja istraživanja, radi uspješnog povezivanja odrednica standarda održivosti sa standardima financijskog izvještavanja, uz uvažavanje informacijskih zahtjeva internih korisnika i dionika (IFAC, 2011, p. 44). Naime, treba koristiti globalno prisutna pozitivna iskustva sustava financijskog izvještavanja eksternih korisnika (Herrmans & Herschovis, 2010, p. 28; MacLean, 2011, p. 104; MacLean, 2011), te primjere dobre prakse u pripremi financijskih informacija za interne korisnike, koje eksternim izvještajima osiguravaju vjerodostojnost (MSFI 8/IFRS 8; MRSJS 18/IPSAS 18; USALI, USFRS, USAR), ali na način da se u sustav ugrade i relevantne nefinancijske informacije. Također je nužno da se i u računovodstvene politike uključe elementi održivosti (Beretta & Bozzolan, 2004, p. 266; Chauvey et al., 2015, p. 792; de Lange, Busch, & Delgado-Ceballos, 2012, p. 152; Freundlieb, Gräuler, & Teuteberg, 2014, pp. 26–27; Herrmans & Herschovis, 2010, p. 28; Paunescu, 2009, p. 328; Pojasek, 2010, p. 90), te da se u bilješkama obrazlaže ostvaruju li se u dugom i kratkom roku. U osnovi se radi o nadogradnji sada prisutne dobre prakse financijskog izvještavanja, koju treba oplemeniti i nefinancijskim informacijama, uz uvažavanje odrednica članka 21.a Zakona o računovodstvu kojim se posebno regulira sustav nefinancijskog izvještavanja za velike poduzetnike u Republici Hrvatskoj.

Time se menadžmentu i eksternim korisnicima osiguravaju vjerodostojne i kvalitetne informacije o relevantnim elementima održivosti, što je temelj kontrole provođenja održivih strategija i usklađivanja ostvarenih rezultata u dugom i kratkom roku. Izvještaji za interne, ali i izvještaji za eksterne korisnike danas trebaju uz financijske sadržavati i nefinancijske informacije (o održivosti) jer u dinamičnom okruženju samo financijske informacije nisu dostatne. U prezentiranju informacija naglasak treba staviti na ekonomičnost i preglednost, te voditi računa da prezentirane informacije budu relevantne za onog ciljnog korisnika kojem je izvještaj namijenjen (interni, eksterni, za donošenje kratkoročnih ili dugoročnih poslovnih odluka). Prezentirane informacije trebaju biti i svrsishodne i predstavljati nedvosmislen temelj za donošenje poslovnih odluka. To znači da trebaju biti prilagođene stvarnim informacijskim zahtjevima donositelja poslovnih odluka, a to znači detaljnije za interne korisnike i usklađene

s njihovim informacijskim zahtjevima, te što više standardizirane ako se sastavljaju za eksterne korisnike (Beretta & Bozzolan, 2004, p. 272; Chauvey et al., 2015, p. 793; Hąbek & Wolniak, 2015; Michelon, Pilonato, & Ricceri, 2014).

1.2. Hipoteze

Analizom teorijskog okvira uočeno je da nema relevantnih spoznaja o tome kako provedba načela održivosti u internim procesima utječe na kvalitetu informacija prezentiranih u (eksternim) izvještajima o održivosti, pa su temeljem ovih spoznaja oblikovana sljedeća istraživačka pitanja:

- Postoji li povezanost između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti?
- Postoji li povezanost između primjene načela društvene održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti?
- Postoji li povezanost između primjene standarda financijskog izvještavanja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti?

Traženje odgovora na postavljena istraživačka pitanja temeljit će se na dokazivanju sljedećih hipoteza:

> **H: Očekuje se povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti za korisnike.**

Dokazivanje ove hipoteze temeljit će se na razradi elemenata definiranih kroz sljedeće subhipoteze:

H1.1: Očekuje se povezanost između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti.

H0.1: Ne očekuje se povezanost između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti.

H1.2: Očekuje se povezanost između primjene načela društvene odgovornosti i kvalitete izvještaja o održivosti.

H0.2: Ne očekuje se povezanost između primjene načela društvene odgovornosti i kvalitete izvještaja o održivosti.

H1.3: Očekuje se povezanost između kvalitete financijskih izvještaja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti.

H0.3: Ne očekuje se povezanost između kvalitete financijskih izvještaja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti.

Navedene hipoteze i subhipoteze dokazat će se temeljem provedenog empirijskog istraživanja u hotelijerstvu Hrvatske, a uz uvažavanje iskustava svjetske hotelske industrije.

1.3. Svrha i ciljevi istraživanja

Svrha je istraživanja ispitati usklađenost, odnosno harmoniziranost samih izvještaja o održivosti te procesa generiranja istih u hotelskim poslovnim sustavima. Temeljeno na analitičkom kritičkom sagledavanju teorijskog okvira te rezultata do kojih se došlo kroz ranije provedena empirijska istraživanja o ulozi računovodstva u osiguranju kvalitetnih informacija za izvještavanje o održivosti, ovo će se istraživanje temeljiti na sljedećim spoznajnim znanstvenim i aplikativnim ciljevima.

Spoznajni znanstveni ciljevi jesu:

- definirati parametre koji utječu na kvalitetu izvještaja o održivosti
- istražiti povezanost primjene načela održivosti u internim procesima s kvalitetom informacija izvještaja o održivosti.

Aplikativni ciljevi (za područje hotelijerstva) jesu:

1. istražiti dostignuti stupanj razvoja izvještavanja eksternih korisnika o održivosti
2. istražiti dostignuti stupanj financijskog izvještavanja po segmentu
3. istražiti utjecaj financijskih informacija iskazanih po segmentu na kvalitetu eksternih izvještaja o održivosti
4. istražiti mogućnosti sastavljanja izvještaja o održivosti za interne korisnike korištenjem metodološkog okvira za izvještavanje po segmentu
5. istražiti koja bi minimalna razina nefinancijskih informacija o održivosti zadovoljila informacijske zahtjeve internih i eksternih korisnika.

1.4. Pregled dosadašnjih istraživanja

Analizom dosadašnjih teorijskih i empirijskih istraživanja vezanih za izvještavanje o održivosti poslovnog sustava došlo se do spoznaje da sva relevantna područja nisu jednako zastupljena. U razmatranje su uzeti relevantni utjecaji iz okruženja (propisi, standardi, informacijski zahtjevi dionika i drugi relevantni utjecaji od značaja za kvalitetu izvještavanja) usmjereni na postizanje i zadržavanje konkurentske pozicije pojedinog poslovnog sustava na tržištu, a temeljeno na primjeni načela održivog razvoja. Izvještavanje o održivosti u ovom je istraživanju percipirano kao kanal kroz koji se komunicira s dionicima, ali i kao instrument koji poslovnim sustavima pomaže u provođenju načela održivog razvoja (Hahn & Kühnen, 2013, p. 7; Lozano & Huisingh, 2011, p. 100).

Izvještavanje o održivosti razvilo se kao dobrovoljna aktivnost, usmjerena na prezentiranje nefinancijskih informacijama poslovnim partnerima, drugim dionicima i okruženju, a za razliku od financijskog izvještavanja i danas se uglavnom temelji na dobrovoljnosti, mada je prošlo i nekoliko desetljeća od razrade ove problematike u akademskim krugovima (Fifka, 2012, p. 74). Tendencija je da nefinancijsko izvještavanje postane obvezno, posebno za velike poslovne sustave (SSEI, n.d.-b; SSEI, 2015), a za što se potvrda pronalazi u zakonodavstvu mnogih zemalja, pogotovo onih u okviru EU (Direktiva, 2014).

Navedeno nameće potrebu da se detaljnije analiziraju razvojne etape izvještavanja o održivosti i njihovi ishodi. Za razdoblje od 1970. do 2011. godine Fifka je dao cjelovit prikaz radova, iako se tragovi vide i u 60-im godinama. Fifka je rezultate istraživanja grupirao po desetljećima i etapama razvoja, te prema regijama svijeta (Sjeverna Amerika, Latinska Amerika, sjeverozapadna Europa, južna Europa, istočna Europa, Azija i Afrika te Australija i Novi Zeland). Temeljni je zaključak da broj radova na svjetskoj razini (ali i po pojedinim regijama) sustavno raste (Fifka, 2012, p. 62). U pravilu su analizirani izvještaji o održivosti za one poslovne sustave čije vrijednosnice kotiraju na burzi (Londonska, Stockholmska, Novozelandska, Australska i sl.).

Poslovni sustavi razvrstavani su po djelatnostima (IT, rudarstvo, trgovina, bankarstvo i sl.), a posebno su izdvojeni inozemni te oni koji su novouključeni na burzu. Analizirani su sadržaji prezentiranih izvještaja o održivosti bez obzira na cilj i svrhu njihova sastavljanja (burza, agencije, udruge, internetske stranice i sl.), a također su uključeni rezultati dobiveni obradom podataka prikupljenih kroz upitnike i intervjue, oni temeljeni na analizi indeksa održivosti, kao i temeljem posebnih analiza podataka, koji su raspoloživi u postojećim bazama podataka.

Koristeći relevantne izvore (Fifka, 2012, p. 66; Hahn & Kühnen, 2013, p. 5; Mathews, 1997, p. 483; Ortas & Moneva, 2011, p. 19), dat će se kratak pregled karakteristika nefinancijskog izvještavanja i to kronološki za karakteristična razdoblja od početaka iz 1960. godine do danas.

Većina literature (Fifka, 2013, pp. 6–14; Hahn & Kühnen, 2013, p. 8) usmjerena je na istraživanje utjecaja koje interne determinante (poput veličine poslovnog sustava, utjecaja medija, pritiska zakonodavca i sl.) i eksterne determinante (djelatnost poslovnog sustava, stav menadžmenta o izvještajima o održivosti, orijentiranost na međunarodno tržište i sl.) imaju na sastavljanje izvještaja o održivosti. U istraživanju se polazi od pretpostavke da dobro razrađen sustav izvještavanja o održivosti za interne korisnike može značajno doprinijeti kvaliteti eksterno prezentiranih izvještaja, što znači da u oblikovanju internih okvira treba uvažavati eksterne determinante temeljeno na globalno prihvaćenim okvirima. Manji broj radova usmjeren je na kvalitetu izvještaja o održivosti, odnosno na vjerodostojnost, valjanost i pouzdanost informacija koje su u njima prezentirane (Chauvey et al., 2015, p. 792; de Lange et al., 2012, p. 152; Freundlieb et al., 2014, p. 28; Hąbek & Wolniak, 2015, p. 7; Herrmans & Herschovis, 2010, p. 28; Paunescu, 2009, p. 328; Pojasek, 2010, p. 90), a koja se promatra iz različitih aspekata poput sadržaja i količine informacija te ujednačenog prikazivanja pozitivnih i negativnih rezultata i utjecaja poslovanja.

1.4.1. Opći pristup

Prvi značajniji radovi ove vrste javljaju se od 1960-ih (u tragovima), te značajnije u 1970-im godinama, kada se u ponekim zemljama Zapada uz tradicionalne oblike financijskih izvještaja počinju sastavljati i izvještaji o društvenom aspektu poslovanja (*social reports*), prvenstveno kao posljedica porasta svijesti o eksternim utjecajima na ljudsko zdravlje (posebno zbog zagađivanja izazvanog nekontroliranim poslovnim aktivnostima). Na izvještavanje o održivosti je u 70-ima značajno utjecala i energetska kriza. U 1980-im se godinama u izvještavanju prvenstveni naglasak stavlja na okolišnu komponentu (*environmental reports*), dok se zanemaruje prethodno dominantna društvena komponenta.

Razdoblje 1991. – 2000. g. potrebno je promatrati kroz razvojne podfaze (Ortas & Moneva, 2011, p. 20) i to prvenstveno 1991. – 1995. g., a zatim za razdoblje od 1995. do 1997. i potom do 2000. g. Početak ovog desetljeća karakterizira izvještavanje o okolišnoj dimenziji (kao i u 80-im godinama), a značajan je podatak da se prikupljanje i prezentiranje informacija o

okolišu temelji na metodološkom okviru *»računovodstva okoliša«* (EPA, 1995, p. 5). To je prvi organizirani pokušaj sustavnog računovodstvenog pristupa u prepoznavanju, obradi, bilježenju i prezentiranju računovodstvenih informacija o okolišu, na jedinstvenim načelima. Nakon dominacije okolišne komponente, krajem ovog desetljeća prelazi se na cjelovito izvještavanje o održivom razvoju, na način da se integrira okolišna i društvena komponenta.

Ovo se može povezati i s činjenicom da je 1997. g. u Bostonu osnovana GRI organizacija (*Global Reporting Initiative*), na inicijativu neprofitne organizacije CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*). Osnivanje GRI-ja značajan je korak u razvoju nefinancijskog izvještavanja, jer se ustrojava »*okvir za izvještavanje o održivosti«* (Brown, de Jong, & Lessidrenska, 2007, p. 12). Prva generacija GRI-ja – *okvira za izvještavanje o održivosti* objavljena je 2000. g. (GRI's History, n.d.), a od tada se sustav stalno unaprjeđuje i dorađuje (GRI okvir je i temelj izrade GRI standarda, koji se primjenjuju od 2018. g.).

Razdoblje 2000. – 2010. g. obilježava harmonizacija informacija o ekonomskoj, društvenoj i okolišnoj dimenziji poslovanja (Ortas & Moneva, 2011, p. 20), a uporište im je u sve većem broju smjernica za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju (UN Global Compact, specifični ISO standardi i sl.) (Choi, 2003, p. 23:6). Temeljeno na odrednicama navedenih i drugih standarda i smjernica, izvještavanje o održivosti postaje učestalije, a raste i kvaliteta prezentiranih informacija (Dumay, Guthrie, & Farneti, 2010, p. 536; Ortas & Moneva, 2011, p. 25). Veći se naglasak stavlja i na istraživanje ove problematike, pa raste broj znanstvenih radova na ovu temu (Hahn & Kühnen, 2013).

Istovremeno raste i interes javnosti o razini primjene načela održivosti u pojedinim poslovnim sustavima, koji za prezentiranje informacija javnosti sve više koriste GRI okvir (smjernice), kao polazište u sastavljanju izvještaja o održivosti (Nikolaeva & Bicho, 2011, pp. 150–152). Izvještavanje o održivosti i dalje je dobrovoljno, no poslovni sustavi uočavaju korisnost prezentiranja informacija o održivosti, jer im to poboljšava reputaciju u javnosti, a otvara i nove prilike i pogodnosti (Higgins, Milne, & Van Gramberg, 2014, p. 459), posebno kod ekološki i društveno osviještenih kupaca.

Uz pogodnosti raste i obveza odgovornog ponašanja prema okolišu i zajednici, a pozitivne akcije istovremeno potiču napredak, što traži objektivnost, cjelovitost i nepristranost u prezentiranju informacija javnosti. Da bi se to postiglo, potrebno je sustavno razvijati i unaprjeđivati prateće mehanizme u poslovnom sustavu, koristiti instrumente potpore, te razvijati računovodstvenu profesiju, koja mora slijedom nove paradigme osigurati sve relevantne upravljačke informacije za interne i eksterne korisnike, relevantne za poslovno

odlučivanje o održivom razvoju u dugom i kratkom roku (Chung & Parker, 2010, p. 51; Parker, 2000a, p. 52, 2000b, p. 47; Perrini, 2005, p. 614; Rasche, 2009, p. 194).

Navedeno mora biti sadržano u poslovnim i računovodstvenim politikama, a treba biti i temeljem kontrole interne i eksterne revizije poslovanja te financijskog i nefinancijskog izvještavanja. Iako navedeno nije dosljedno provođeno, u praksi se javlja sve veći i veći broj izvještaja o održivosti (Dumay et al., 2010, p. 194; Ortas & Moneva, 2011, p. 24) paralelno s kritičkim osvrtom na postojeću situaciju u teoriji i praksi (Hahn & Kühnen, 2013, p. 9). Ozbiljnost pristupa ovoj problematici u teoriji i praksi potvrđuje opsežno istraživanje provedeno 2009. g. u nekim od najvećih svjetskih poslovnih sustava, lociranih u 24 različite zemlje svijeta temeljem kojeg se došlo do nekih relevantnih spoznaja. Naime, izvještaje o održivosti češće sastavljaju poslovni sustavi koji pripadaju djelatnostima u usponu i onima koje su posebno interesantne za krajnjeg korisnika (*consumer visibility*).

S druge strane, izvještava se i u djelatnostima koje su povezane s visokom razinom političkog i drugog rizika (*high level of political and other risks*), te onima koje imaju jaku konkurenciju (*intense competition*), odnosno djeluju u konkurentskom okruženju. Posebno su značajni oni izvještaji o održivosti koji se redovito revidiraju (*assurance statement*). Neovisno što se izvještaji o održivosti sastavljaju po načelu dobrovoljnosti, utvrđena je visoka razina korelacije između pravnog statusa poslovnog sustava te količine i kvalitete informacija objavljenih u izvještajima o održivosti (Faisal, Tower, & Rusmin, 2012, p. 29).

U razdobljima nakon 2010. g. povećava se broj radova u kojima se istražuje održivi razvoj, ali i karakteristike izvještavanja o održivosti, s time da se analiziraju karakteristike izvještaja za pojedine djelatnosti, s posebnim naglaskom na velike zagađivače (npr. rudarstvo i nafta). Od 2011. g. poseban se naglasak stavlja na istraživanje, definiranje i primjenu relevantnih pokazatelja, koji će omogućiti menadžerima planirati i ocjenjivati elemente održivosti, te koji kao takvi predstavljaju temelj donošenja poslovnih odluka. Sve je prisutnija strateška komponenta, što znači da se izborom odgovarajućih pokazatelja definiraju strateški ciljevi poslovnog sustava te prati njihovo ostvarenje u dugom i kratkom roku.

Usprkos vidnom napretku u razradi ideje izvještavanja o održivom razvoju, rezultati istraživanja ukazuju da je sustav u ranoj fazi razvoja, prvenstveno stoga jer se još uvijek veliki naglasak stavlja na prezentiranje ekonomskih rezultata u kratkom roku, a zanemaruje se društvena i okolišna dimenzija održivog razvoja (Cvelbar & Dwyer, 2012, p. 502), koja je znatno složenija i zahtjevnija, te donosi uspjeh/neuspjeh u dugom roku, što traži višu razinu znanja i odgovornosti sviju uključenih u lanac vrijednosti.

Stoga je za unapređenje nefinancijskog izvještavanja potrebno slijediti pozitivne tekovine u razvoju financijskog izvještavanja. To se prvenstveno odnosi na dosljednu primjenu postojećih standarda i propisa (Choi, 2003, p. 23) te njihovo sustavno unapređivanje, kako bi se ozbiljnost i pouzdanost nefinancijskog izvještavanja podiglo na znatno višu razinu. Naime, nužno je da se po uzoru na financijsko izvještavanje, te primjenom istih temeljnih načela, izgradi takav sustav izvještavanja o održivosti za eksterne korisnike, koji će u pogledu kvalitete i pouzdanosti prezentiranih informacija o održivosti (MacLean, 2011, p. 107) biti u dogledno vrijeme na istoj razini koju su danas dostigli temeljni financijski izvještaji. Veći je problem u sustavu izvještavanja internih korisnika, budući da postojeći sustav internog financijskog izvještavanja nije na adekvatan način popraćen sustavom internog nefinancijskog izvještavanja (Herrmans & Herschovis, 2010, p. 23; MacLean, 2011, p. 106).

Stoga se nameće potreba kreiranja, razrade i implementacije takvog sustava nefinancijskog izvještavanja u okvirima instrumentarija internog obračuna kroz koji će se osigurati ista kvaliteta nefinancijskih informacija kakva se danas može osigurati kada se primjenjuju standardi izvještavanja po segmentu (Adams & Frost, 2008, p. 293), bilo da se sustav temelji na globalno prihvaćenim standardima izvještavanja po segmentu (MSFI/IFRS 8, MRSJS/IPSAS 18) bilo na standardima djelatnosti (USALI, USFRS, USAR...).

Općenito je prisutan veliki nedostatak relevantnih istraživanja o izvještavanju o održivosti za interne korisnike, tj. o načinu i opsegu korištenja prikupljenih podataka u procesu odlučivanja unutar poslovnog sustava (Adams & Frost, 2008, p. 289). Preporuka bi bila da se pozitivna iskustva pripreme i prezentiranja financijskih informacija na adekvatan način apliciraju u sustav pripreme i prezentiranja nefinancijskih informacija, relevantnih za proces odlučivanja o održivom razvoju, praćeno odgovarajućim softverom, što je polazište za izgradnju nove paradigme u okviru računovodstva odgovornosti (izvor informacija za kratkoročno poslovno odlučivanje) i u okviru strategijskog računovodstva (izvor informacija za dugoročno poslovno odlučivanje), a vezano za ostvarivanje ciljeva održivog razvoja.

Relevantne determinante proučavane su diljem svijeta u kontekstu utjecaja različitih djelatnosti (Singapur, Kina, Ujedinjeno Kraljevstvo, Švedska, Australija, Finska, SAD, Danska, Turska, Tajvan, Nizozemska, Italija, Nigerija), a na način da su istraživanjem obuhvaćene najveće svjetske kompanije (Legendre & Coderre, 2013). Rezultati istraživanja ukazuju da postoji povezanost između izabranog obilježja, promatrano s pozicija mogućnosti ispunjenja polazišnih zahtjeva GRI smjernica u segmentu izvještavanja o održivom razvoju.

Istraživanje je provedeno 2013. godine, kada je u primjeni bila GRI - G3 varijanta okvira/smjernica, koje su prethodile donošenju GRI standarda.

Rezultati ovog istraživanja dokazuju postavljenu hipotezu da najveći broj izvještaja o održivosti sastavljaju upravo veliki poslovni sustavi, ali i oni poslovni sustavi koji ostvaruju visoku razinu dobiti. Pored toga, izvještaje o održivosti prvenstveno sastavljaju oni poslovni sustavi koji imaju razvijenu dioničku poslovnu kulturu, kao i oni koji djeluju u visokorizičnim djelatnostima. Istovremeno nije dokazano da navedeni veliki poslovni sustavi, oni s visokom dobiti kao i oni koji djeluju u visokorizičnim djelatnostima, više primjenjuju GRI okvir/smjernice u sastavljanju izvještaja o održivosti (Legendre & Coderre, 2013, p. 187) u odnosu na ostale.

Istraživanje u Hrvatskoj ukazalo je na pozitivan stav menadžmenta prema izvještavanju o okolišu, a motiviran je etičkom obavezom poslovnih sustava, pri čemu se ističu korisnost okolišnih informacija za različite dionike, važnost istraživanja interesa dionika za određenim okolišnim informacijama te važnost osiguravanja kvalitete i kvantitete okolišnih informacija uključivanjem zaposlenika u pripremu za njihovo objavljivanje u izvještajima (Krivačić & Jankovic, 2017, p. 339). Iako izvještavanje o informacijama vezanim uz utjecaj na zajednicu kaska za izvještavanjem o okolišu (Peršić & Halmi, 2018), izvještavanje o održivosti predstavlja nov način komunikacije koji pruža informacije o održivosti poslovnih sustava, pri čemu računovodstvo održivosti potiče razvoj računovodstvenih standarda održivosti radi uniformiranog mjerenja održivosti, povezuje financijske, društvene i okolišne pokazatelje, izvještava o rezultatima i interakcijama poslovnog sustava povezanog s okolišem i društvom, informira dionike o održivosti određenog poslovnog sustava te upravljanje održivošću čini transparentnim i mogućim za pratiti (Peršić, Janković, & Krivačić, 2017, p. 299,300). Ipak, vrlo su indikativni rezultati istraživanja koji upućuju na pozitivnu i statističku značajnu povezanost stupnja razvijenosti izvještavanja o okolišu sa stupnjem razvijenosti upravljanja okolišem, dok posjedovanje certifikata sustava upravljanja okolišem nema statistički značajan utjecaj na stupanj razvijenosti izvještavanja o okolišu (Krivačić & Janković, 2020, p. 402).

1.4.2. Djelatnost hotelijerstva i turizma

Sve navedeno može se promatrati s aspekta specifičnosti djelatnosti hotelijerstva i turizma, uz naglasak da su ove spoznaje znatno manje zastupljene (Jones, Hillier, & Comfort, 2014, p. 11; Ortas & Moneva, 2011, p. 20), iako povijest održivog razvoja u hotelijerstvu seže još u 1960-

e (Goldstein & Primlani, 2012, p. 3). Energetska kriza posebno je utjecala na hotelski sektor, te bila temeljem promišljanja o racionalnom korištenju i drugih resursa (voda, struja i sl.), s orijentacijom na racionalizaciju i obnovljive izvore (Goldstein & Primlani, 2012). Hotelski poslovni sustavi tijekom 1980-ih i 1990-ih uvode različite interne programe vezane za okolišna pitanja, čiji su rezultat različiti interni izvještaji, no isti se ne uključuju u računovodstveni informacijski sustav, niti postaju njegovim dijelom izvještavanja ciljnih korisnika.

Od 2000. g. se i u hotelijerstvu prepoznaju aktivnosti i programi vezani za održivi razvoj, usmjereni na podizanje kvalitete i dobivanje certifikata (*Environmental Certification Programs Specific to Hospitality, Green Building Certification Programs, Product-Specific Standards and Certification Programs* i sl.), a toj se problematici pristupa integrirano u lancu vrijednosti usluga u turizmu i hotelijerstvu. Tako se naglašava potreba uvođenja tehničke održivosti hotela, provode se načela održivosti u pristupu oblikovanja usluga u turizmu i u povezanosti turoperatora i prijevoznika, uvodi se cjeloživotno obrazovanje zaposlenika za održivi razvoj i sl. Sve navedeno rezultira novim pristupom izvještavanju, prvenstveno radi ocjene vlastite pozicije u odnosu na konkurenciju, strateški i operativno, kroz *benchmarking* (Goldstein & Primlani, 2012, p. 5).

Prvo značajno istraživanje za djelatnost hotelijerstva u segmentu okoliša proveli su Nicholls i Kang (Nichols, Street, & Cereola, 2012), koristeći rezultate ranijeg istraživanja ove vrste, koje je provedeno u Škotskoj 1998. g. (Kirk, 1998, p. 41), s tematikom ocjene obilježja hotela i stavova menadžera, slijedom načela koja su definirana za provođenje menadžmenta okoliša. Nakon toga se istraživanja intenziviraju, posebno u Europi, ali i u svijetu s ciljem ocjene primjene inicijativa usmjerenih na okoliš (Knowles, Macmillan, Palmer, Grabowski, & Hashimoto, 1999, p. 55), ekonomskih aspekata ekoloških/okolišnih inicijativa te razine ekološke osviještenosti menadžmenta (Bohdanowicz, 2006, p. 669; Tzschentke, Kirk, & Lynch, 2008, p. 126), a u cilju ocjene korelacija između okolišnih aktivnosti hotela i njegove starosti, veličine, pripadnosti svjetski poznatim hotelskim lancima, zahtjeva dionika i sl. (Alvarez Gil, Burgos Jimenez, & Cespedes Lorente, 2001, pp. 459–461; Bohdanowicz, 2005, p. 193).

Posebno treba izdvojiti istraživanje koje je provedeno na 52 hotela u Gani, a rezultati ukazuju da su veći hotelski poslovni sustavi (u odnosu na manje) u znatno većoj mjeri usmjereni na donošenje politika relevantnih za primjenu načela održivog razvoja (Mensah, 2006, p. 424). Razlog tome je što je njihova razina utjecaja veća na okoliš i zajednicu, ali isto tako i

raspoloživost financijskih resursa, koje je moguće usmjeriti na provođenje politika održivog razvoja. Na veću brigu o okolišu značajan utjecaj imaju i eksterne determinante (konkurencija, utjecaj medija, zahtjevi dionika, posebno ekoloških udruga...), koje značajno doprinose uvođenju i provođenju relevantnih aktivnosti vezanih uz održivi razvoj (Le, Hollenhorst, Harris, McLaughlin, & Shook, 2006, p. 562), dok interne determinante poput veličine hotelskog poslovnog sustava i lokacije imaju manji utjecaj. Posebno se ističe utjecaj inovacija koje se ugrađuju u održive strategije i odgovoran menadžment koji aktivno sudjeluje u procesu usvajanja i primjene novih zahtjeva i aktivnosti povezanih s održivim razvojem (Smerecnik & Andersen, 2011, pp. 184–185).

Sadržajna strana izvještavanja nije u dovoljnoj mjeri jasno definirana sukladno specifičnostima djelatnosti, pa se navedeno može tretirati i kao ograničavajući činitelj u determiniranju kvalitete aktivnosti poslovnog sustava, koje trebaju biti sadržani u okvirima izvještaja o održivosti (Hahn & Kühnen, 2013, p. 8). U pravilu se utjecajne veličine promatraju ili kao interne ili kao eksterne, a ovisno o njihovu značaju i utjecaju na objavljeni sadržaj izvještaja o održivosti. Naglasak je na definiranju smjernica relevantnih za sastavljanje ovih izvještaja (Fifka, 2013, p. 14; Hahn & Kühnen, 2013, p. 11), utjecaju vrste djelatnosti i (ne)ovisnosti tijela koje odlučuje o sadržaju i formi izvještaja o održivosti, učestalosti njihova objavljivanja, te mogućnosti da isti podliježe reviziji nezavisnog tijela (Akbas, 2014, p. 153; Andrikopoulos & Kriklani, 2013, p. 63; Bhattacharyya, 2014, p. 39; Faisal et al., 2012, p. 27; Herda, Taylor, & Winterbotham, 2012, p. 39; Odia, 2015, p. 23; Salama, Dixon, & Habbash, 2012, p. 39; Van de Burgwal & Vieira, 2014, p. 72).

Kao i u drugim djelatnostima, u izboru mogućnosti ima utjecaj veličina poslovnog sustava, njegova ekonomska snaga (ostvarena razina profitabilnosti), te stupanj rizičnosti temeljne djelatnosti za okruženje, a veliku ulogu igra kvaliteta internetskih stranica te pripadnost strukovnim udrugama (Legendre & Coderre, 2013, p. 188; Tagesson, Blank, Broberg, & Collin, 2009, p. 355). Utjecaj imaju i regulatorna tijela, pogotovo ako se definiraju elementi izvještavanja, te navede obveznost izvještavanja. Moguće je kvalitetu izvještaja o održivom razvoju sagledati u kontekstu veličine temeljnog kapitala, odnosno s razinom ostvarivanog i/ili očekivanog rezultata (Bachoo, Tan, & Wilson, 2013, p. 80).

Na sadržaj izvještaja o održivosti u hotelijerstvu i turizmu ima utjecaj kulturološko i društveno-ekonomsko okruženje u kojima poslovni sustav djeluje (Fifka & Drabble, 2012, p. 466). Na kvalitetu prezentiranih informacija može utjecati odgovarajuća interna ili eksterna motivacija (konkurencija, politika destinacijskog menadžmenta, pritisak eksternih dionika i

dr.), ali i proaktivnost poslovnog sustava u izboru oblika i sadržaja, rokova i načina objavljivanja izvještaja o održivosti (K. Walker, Ni, & Huo, 2013, p. 31; Walker, Ni, Huo, 2013:31). Izgradnja sustava izvještavanja o održivosti temelji se na interakciji niza elemenata, s obzirom na to da njihova međuovisnost utječe na sadržaj i kvalitetu samog izvještaja o održivosti. U tom se kontekstu sagledava visina troškova, tržišna pozicija, poslovni ugled, ali i mogućnost ostvarivanja konkurentskih prednosti (K. Walker et al., 2013, p. 38). Ne treba zanemariti ni utjecaj „starosti" poslovnog sustava, ako se ista promatra pozitivno kroz aspekt stečenog iskustva (Akbas, 2014, p. 157; Bhattacharyya, 2014, p. 39) ili kroz iskustva dosadašnjih aktivnosti na smanjenju zagađivanja okoliša (Huang & Chen, 2014, p. 550) i unapređenja odnosa u zajednici.

Za turizam i hotelijerstvo od velikog je značaja odnos prema okolišu, koji najčešće predstavlja resursnu osnovicu održivog razvoja. Najviša kvaliteta indikatora, relevantnih za izvještavanje o okolišnoj dimenziji, sadržana je u primjeni sustava *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS), kao sustava koji podržava ekološko upravljanje i neovisno ocjenjivanje stvarnog utjecaja vlastite djelatnosti na okoliš u skladu sa zahtjevima zaštite okoliša. Uključivanje u sustav EMAS je dobrovoljno i dostupno svima na razini EU-a i šire. Osigurava mogućnost da se unapređenje i zaštita okoliša inkorporira u organizacijsku strukturu, strategiju i procese poslovnog sustava, s ciljem unapređenja okolišnog rezultata (Reynolds & Yuthas, 2008, p. 56). EMAS sustav doprinosi ukupnoj orijentaciji na unapređenje i zaštitu okoliša, jer zahtijeva prethodnu verifikaciju i analizu dostignute razine utjecaja na okoliš, unapređuje sustav upravljanja okolišem i temelj je za validaciju izjave o okolišu, da bi se nakon registracije provela revizija izvještaja o okolišu (EC, 2009).

U odnosu na zahtjeve standarda ISO 14001 (kojeg nadograđuje) pred hotelske poslovne sustave stavlja znatno više zahtjeve, čime se osigurava vjerodostojnost i kvaliteta prezentiranih informacija o okolišu u okviru samostalnih izvještaja ili izvještaja o održivosti. Primjena standarda EMAS zahtijeva kontinuirano praćenje okolišnog rezultata, obveznost usklađenosti s propisima, uspostavljen sustav upravljanja okolišem i obaveznu reviziju izvještaja o okolišnim rezultatima (Bonilla Priego & Aviles Palacios, 2008, p. 382). Primjena EMAS sustava osigurava visoku kvalitetu informacija o okolišu, no u praksi se bilježi relativno niska razina primjene, upravo zbog visokih zahtjeva koje treba ispuniti (Waetzold, 2009, p. 75). Istraživanja provedena početkom stoljeća u hotelima u Španjolskoj ukazala su na sustavno povećanje broja hotelskih poslovnih sustava koji primjenjuju EMAS sustav (Bonilla Priego & Aviles Palacios, 2008, p. 382), dok su kasnija istraživanja upozorila na tendenciju

pada, a zbog nedosljednosti u njegovoj primjeni odnosno neispunjavanja visoko postavljenih zahtjeva (Priego, Najerab, & Font, 2011, p. 373). Stoga dosljedna primjena EMAS sustava bitno utječe na kvalitetu prezentiranih informacija o okolišu, a temeljeno na spoznaji da EMAS ne dozvoljava „samodeklariranje“ (Črnjar & Črnjar, 2009, p. 267). Norma EMAS posebno je zahtjevna već u procesu registracije što je i pretpostavka za osiguranje visoke razine kvalitete upravljanja okolišem (Chauvey et al., 2015, p. 792; Hąbek & Wolniak, 2015, p. 9; Michelon et al., 2014, p. 1).

Indikativni su rezultati istraživanja koje je provedeno među hotelima u Španjolskoj, a koji ukazuju da veličina poslovnog sustava i usmjerenost na određeni tržišni segment nemaju bitan utjecaj na kvantitetu informacija prikazanih u izvještajima o okolišu, ali pripadnost hotelskoj grupaciji ima značajan utjecaj na kvantitetu informacija prikazanih u izvještajima o okolišu. Također je dokazano da postoji pozitivna korelacija između kvantitete informacija prikazanih u izvještajima o okolišu i dužine razdoblja (broj godina) posjedovanja EMAS certifikata (Bonilla Priego & Aviles Palacios, 2008, p. 382). Naime, norma EMAS nameće potrebu redovitog provođenja revizije okoliša, koju provodi nezavisni auditor (EC, 2009), što dovodi do sustavnog unapređenja odnosa poslovnog sustava prema okolišu, pa to dovodi do podizanja kvantitete informacija prezentiranih u izvještajima, paralelno s porastom godina posjedovanja EMAS certifikata.

Uz navedeno istraživanje u Španjolskoj, prikazat će se i spoznaje temeljene na srodnim istraživanjima. Tako rezultati istraživanja provedenog u Italiji ukazuju na to da uvođenje EMAS sustava značajno doprinosi poboljšanju okolišnih rezultata, čak i u kratkom razdoblju, neovisno o kvaliteti informacija prezentiranih u izvještaju (Daddi, Magistrelli, Frey, & Iraldo, 2011, p. 851). Istraživanje provedeno u Belgiji ukazalo je da primjena sustava za upravljanje okolišem ima utjecaj na poboljšanje kvalitete izvještaja o okolišu, no nakon inicijalne primjene, daljnjih poboljšanja izvještaja nema (Cappuyns, Vandenbulcke, & Ceulemans, 2015, p. 217).

Nedvojbeno je da EMAS sustav znatno unapređuje kvalitetu odnosa prema okolišu (energetska učinkovitost i učinkovitost korištenja materijala, racionalizacija korištenja vode i otpad, zaštita bioraznolikosti, smanjenje emisija i sl.) (EMAS HR, n.d.), no nedostatak ove norme je da izostaju informacije o utjecaju koji poslovni sustav ima na zajednicu (društveni aspekt), kao drugoj komponenti održivog razvoja. Daljnja istraživanja u segmentu izvještavanja o održivosti treba usmjeriti na standardizaciju pokazatelja, kako bi se povećala mogućnost uspoređivanja rezultata prezentiranih u okvirima izvještaja o održivosti (Jones,

Comfort, & Hillier, 2006, p. 339; Jones et al., 2014, p. 13). Polazište treba biti u informacijskim zahtjevima eksternih korisnika kojima treba prilagoditi sustav prepoznavanja, prikupljanja i prezentiranja informacija internim korisnicima.

Za osiguranje visoke kvalitete izvještaja o održivosti, moguće je na dostignutom stupnju razvoja primijeniti odrednice GRI standarda, ali i srodnih okvira, normi, smjernica, jer su isti polazište za pripremu kvalitetnih informacija za interne i eksterne korisnike. Do sada nedovoljno razvijen sustav izvještavanja internih korisnika o održivosti mora uvažavati specifičnosti pojedinih aktivnosti i procesa u hotelijerstvu i turizmu, temeljeno na polazištima primjene načela održivosti. Za hotelijerstvo je od posebnog značaja to što postoji dugogodišnja praksa izvještavanja financijskih informacija po segmentu (temeljeno na standardima *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* [USALI]), što je značajna podloga za nadogradnju s nefinancijskim informacijama o održivom razvoju u okviru dobro ustrojenog sustava.

Istraživanje o razini izvještavanja o internim rezultatima po segmentu provedeno u SAD-u bilo je motivirano zahtjevima zakonodavstva iz 1960-ih godina o mogućnostima „proširenog" izvještavanja po segmentu (Choi, 2003, pp. 22:9-16), što je dovelo da razvoja američkog standarda izvještavanja po segmentu, prepoznatog kao SFAS 13, dok se paralelno u Europi razvio standard MRS/IAS 14, za izvještavanje po segmentu u gospodarstvu (paralelno se za javni sektor koristio MRSJS/IPSAS 18). Naime, slijedom odredbi ranije važećeg standarda IAS/MRS 14, izvještavanje po segmentu temeljilo se na definiranju poslovnih i zemljopisnih segmenata od kojih su jedni bili primarni, a drugi sekundarni. Ranija su istraživanja potvrdila da veličina poslovnog sustava, razina financijskih i političkih rizika te jačina konkurencije i kotiranje na burzi imaju pozitivan utjecaj na učestalost i kvalitetu izvještaja po segmentima temeljenih na primjeni standarda IAS/MRS 14 (Herrmann & Thomas, 1996, p. 17). S druge strane, veličina poslovnog sustava te financijski rezultat nemaju značajniji utjecaj na odabir hoće li se kao primarni oblik izvještaja postaviti poslovni, a kao sekundarni zemljopisni segment ili obrnuto (Talha & Salim, 2010, p. 28). No kasnija su istraživanja dokazala da su na kvalitetu izvještavanja po segmentu značajno utjecali informacijski zahtjevi korisnika, kvaliteta računovodstvene struke i pravna regulativa (Kwok & Sharp, 2005, p. 94), ali su veći poslovni sustavi prednjačili u primjeni načela izvještavanja po segmentu (Talha, Sallehhuddin, & Mohammad, 2006, p. 272).

Od 2009. g. se harmoniziraju američki i europski standardi izvještavanja po segmentu, te je razvijen globalni standard financijskog izvještavanja po segmentu IFRS/MSFI 8 - Poslovni

segmenti. Paralelno s primjenom globalno prihvaćenih računovodstvenih standarda za izvještavanja po segmentu, razvijali su se i specifični standardi, da bi se opća načela prilagodila specifičnim zahtjevima pojedinih djelatnosti (Nichols, Street, Cereola, 2012, p. 98). Za djelatnost hotelijerstva i turizma u tom su kontekstu posebno značajni standardi USALI. Ovi su standardi u cijelosti prilagođeni zahtjevima financijskog izvještavanja po segmentu, a globalno se primjenjuju u svjetskoj hotelskoj industriji, te uvažavaju specifičnosti poslovnih procesa i aktivnosti hotela (USALI, 2014). Primjena standarda USALI temelji se na istim načelima na kojima je koncipiran globalni računovodstveni standard IFRS/MSFI 8, te standardi koji su mu prethodili.

Istraživanja potvrđuju da se sustav izvještavanja po segmentu teško uvodi, prvenstveno zbog nespremnosti poslovnih sustava da eksternim korisnicima prezentiraju povjerljive informacije, koje mogu nepovoljno utjecati na konkurentski položaj poslovnog sustava u okruženju (Talha, Sallehhuddin, & Mohammad, 2008, p. 109). Slijedom navedenog IFAC ukazuje na potrebu dorade standarda IFRS/MSFI 8 kako bi se jasno razgraničile informacije namijenjene internim korisnicima koje treba odvojiti od onih informacija koje su namijenjene eksternim korisnicima i objavljuju se u temeljnim financijskim izvještajima (IFAC, 2011, p. 165). Rezultati istraživanja ukazuju na to da determinanta, da određeni poslovni sustav kotira na burzi (burzama), nema utjecaj na obveznost izvještavanja po segmentu (Talha & Salim, 2010, p. 22). Naime, veći broj poslovnih sustava koji kotiraju na burzi ne izvještava o ostvarenim financijskim rezultatima po segmentu (Blanco, Garcia Lara, & Tribo, 2015, p. 402), iako ih na to obvezuju neka nacionalna zakonodavstva (ZOR, n.d.).

Kvaliteta izvještavanja po segmentu prvenstveno ovisi o procjeni menadžmenta o korisnosti prezentiranja informacija po segmentu, a temeljeno na želji i potrebi postizanja konkurentskih prednosti na tržištu, a često se u tom procesu slijede zahtjevi strukovnih udruga. Za eksternu usporedbu interno ostvarenih rezultata po segmentima definirani su relevantni pokazatelji za ocjenu financijske pozicije pojedinog segmenta (Chen & Liao, 2015, p. 24; Kang & Gray, 2013, p. 237; Nichols et al., 2012, p. 93). Nakon uvođenja globalnog standarda MSFI/IFRS 8 (2009) prema istraživanjima su se desile određene promjene; naime, došlo je do povećanja broja segmenata, ali se broj pokazatelja relativno smanjio (Bugeja, Czernkowski, & Moran, 2014, p. 2014; Leung & Verriest, 2015, p. 304).

Dobro razrađen sustav financijskog izvještavanja po segmentu predstavlja pouzdan okvir koji se može uspješno nadograditi nefinancijskim informacijama, a u cilju osiguranja kvalitetnih informacija o održivosti za interne korisnike. Da bi se to ostvarilo, potrebno je dobro

poznavati izvore za pripremu financijskih i nefinancijskih informacija, relevantne za zadovoljenje informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika. Naime, financijsko izvještavanje prvenstveno se odnosi na eksterno izvještavanje, a temelji na financijskim podacima. Izvještavanje o društvenoj odgovornosti povezuje financijske i nefinancijske podatke, usmjerene na prezentiranje eksternim korisnicima. U sustavu internog izvještavanja poseban se naglasak stavlja na računovodstveno praćenje tokova energenata i materijala, a obuhvaćaju se financijski i nefinancijski podaci. Menadžersko računovodstvo okoliša razvilo se kao okvir za prezentiranje financijskih i nefinancijskih informacija o okolišu u internom sustavu izvještavanja (Bartolomeo et al. 2000, p. 33).

Problematiku izvještavanja o održivosti, odnosno računovodstva održivosti moguće je sagledati u jednakim odnosima, gdje se javlja potreba za izvještavanjem o održivosti po segmentu u svrhu informiranja menadžmenta u procesu donošenja odluka te eksternim izvještavanjem, sa svrhom informiranja eksternih dionika poslovnog sustava o financijskim i nefinancijskim informacijama. Izvještavanje o financijskim i nefinancijskim informacijama po segmentu nije podložno propisima, zbog čega su poslovni sustavi koji nemaju razvijen sustav izvještavanja po segmentu izloženi riziku nepouzdanih internih informacija (Head & Riddle, 2013, p. 27) koje se mogu odraziti na kvalitetu eksternih izvještaja (Cavélius, 2011, p. 1; Head & Riddle, 2013, p. 27). Naime, dokazano je da je kvaliteta internih informacija povezana s izvještavanjem po segmentu (Cavélius, 2011, p. 1). Standard MSFI 8 Poslovni segmenti ocijenjen je kao standard koji pruža mogućnost izvještavanja o nefinancijskim informacijama segmenata, no ne spominje rizike i pogodnosti povezane s izvještavanjem o aktivnostima koje imaju utjecaj na okoliš (Negash, 2012, p. 593) i zajednicu. Standardi USALI, kao standardi hotelijerske djelatnosti također ne pružaju mogućnost za praćenje i prikazivanje informacija povezanih s okolišnom i društvenom dimenzijom održivog razvoja po segmentu (AHLEI, 2014). No, prepoznajući potrebu za instrumentima i standardiziranošću u prezentiranju nefinancijskih informacija, istraživanja su krenula u smjeru nadogradnje postojećih USALI standarda s ekološkom dimenzijom (Mondéjar-Jiménez, Ferrari, Segarra-Ona, & Peiró-Signes, 2014, p. 57) (José, 2014:57), povodeći se standardima ISO 14000 i GRI te normom EMAS, naglašavajući praćenje informacija za najmanje dvije uzastopne godine (Mondéjar-Jiménez et al., 2014, p. 59) ukazujući time na važnost sustavnog praćenja nefinancijskih informacija po segmentu na duži period (Chung & Parker, 2010, p. 51; Parker, 2000a, p. 52, 2000b, p. 47), što će dati realan odraz odnosa troškova i koristi od ulaganja u aktivnosti povezane s okolišem i zajednicom.

Usporede li se rezultati istraživanja provedenih u drugim djelatnostima vezanih uz tematiku izvještavanja o održivosti za djelatnost turizma i hotelijerstva, može se uočiti da je ova vrsta istraživanja prisutna u znatno manjoj mjeri (Jones et al., 2006, p. 329, 2014, p. 13). Najveći broj istraživanja odnosi se na poslovanje *pubova* (Jones et al., 2006, p. 329), hotela (Assaf, Josiassen, & Cvelbar, 2012, p. 598; Cvelbar & Dwyer, 2012, p. 502; Jones et al., 2014, p. 14), slijede hotelske grupacije (Nyahunzvi, 2013, p. 596), sektor krstarenja odnosno kruzing putovanja (Bonilla-Priego, Font, & Pacheco-Olivares, 2014, p. 150) i sl. Analizom izvještaja o održivosti koje sastavljaju *pubovi* dolazi se do spoznaje da oni ne pružaju očekivane dokaze da je održivi razvoj doista integriran u bit njihova poslovanja pa ih je potrebno sustavno unaprjeđivati (Jones et al., 2006, p. 338).

Posebno su značajni rezultati istraživanja koji se vezuju uz izvještavanje o održivosti svjetski poznatih hotelskih lanaca (Hilton Hotels, Marriott, Accor), pogotovo onih koji redovito izvještavaju o održivosti, u čijim se izvještajima veći naglasak stavlja na element odnosa prema zajednici, dok je znatno manje zastupljen okolišni aspekt (Holcomb, Upchurch, & Okumus, 2007, p. 471). Stanje se sustavno poboljšava i većina velikih svjetskih hotelskih kompanija danas izvještava o održivom razvoju (okoliš, jednakost zapošljavanja, raznolikost i pristupačnost, dobrobit zajednice, ekonomski prosperitet) iako su znatno više prisutni izvještaji vezani za ostvarenje kratkoročnih ciljeva negoli o uspješnosti provođenja dugoročnih strategija (De Grosbois, 2012, p. 8).

Izvještaji o održivosti hotelskih poslovnih sustava za eksterne korisnike razlikuju se u obimu i u sadržaju, a zajednički im je element ukazivanje na činitelje kroz koje mogu ostvariti određene tekuće poslovne koristi (Jones et al., 2014, p. 9). Ovo ne znači istovremeno i višu razinu niti prikaz stvarnih koristi kao posljedice odgovornog poslovanja, mjereno s pozicija koristi za lokalnu zajednicu i zaposlenike (Ferus-Comelo, 2014, p. 58). No najveći se jaz u ovoj vrsti izvještavanja uočava u području pokazatelja vezanih za okoliš te uključenosti gostiju i zajednice u zajedničko provođenje načela održivog razvoja (Font, Walmsley, Cogotti, McCombes, & Häusler, 2012, p. 1550) temeljeno na istraživanju provedenom u deset najvećih hotelskih lanaca.

Turizam i hotelijerstvo spadaju u djelatnost s izrazitom osjetljivošću na i ovisnošću o okolišu, zbog čega je pritisak dionika u ovoj djelatnosti snažniji, pa se traži veća razina transparentnosti u izvještajima o održivosti, koji se međusobno razlikuju po obimu i sadržaju (Fernandez-Feijoo, Romero, & Ruiz, 2014, p. 55). Najveći nedostatak ovih izvještaja je nepostojanje sustavne obveze provođenja revizije, dovodeći time u pitanje transparentnost i

vjerodostojnost prezentiranih informacija (Jones et al., 2014, p. 13; Romolini, Fissi, & Gori, 2014, p. 78). U suvremenim uvjetima nije prihvatljiv prevladavajući neobavezan stav hotelijerstva spram ozbiljnosti pristupa izvještavanju o održivom razvoju, što se sumarno može iskazati kroz sljedeće stavove (Ferus-Comelo, 2014, p. 54; Nyahunzvi, 2013, p. 607):

- pitanja vezana za odnose prema okolišu i zajednici u poslovanju hotelskih kompanija u pravilu se tretiraju kao periferna/sporedna
- od posebnog je značaja pritisak dionika, što utječe na sadržaj i vjerodostojnost izvještaja o održivosti
- oblik i sadržaj izvještaja o održivosti prvenstveno je rezultat poslovne prakse svakog pojedinog poslovnog sustava, a nije usmjeravan kroz organizirani sustav izvještavanja
- zbog nepostojanja zakonskog okvira i druge adekvatne regulative, mnogi hotelski (i drugi) poslovni sustavi ne sastavljaju, niti prezentiraju javnosti svoje izvještaje o održivosti.

Ovi bi se nedostaci mogli ublažiti kroz primjenu jedinstvenih pokazatelja održivosti (eng. *Key Performance Indicators,* KPI), temeljem kojih bi bilo moguće praćenje rezultata održivosti na jedinstvenim osnovama i omogućen *benchmarking* u svrhu vlastitog pozicioniranja u odnosu na konkurenciju. Rezultati istraživanja o pokazateljima koji su u tom smjeru provedeni ukazuju da menadžeri u hotelskim poslovnim sustavima nedovoljno razumiju načela održivog razvoja zbog još nedovoljnog razvoja svijesti o značajnosti načela održivosti za dugoročni razvoj, kao i ekonomskih načela za kratkoročni razvoj (Cvelbar & Dwyer, 2012, p. 501). Zbog takvog pristupa dolazi do zanemarivanja društvene i okolišne dimenzije u promišljanju održivog razvoja, no oni hotelski poslovni sustavi koji ozbiljno pristupaju uravnoteženom razvoju i na ovim polazištima izvještavaju o sve tri dimenzije održivog razvoja, dokazano dugoročno ostvaruju bolje rezultate (Assaf et al., 2012, p. 599; Poldrugovac, 2015, p. 87). Treba naglasiti da nema značajnijih istraživanja o međuovisnosti interno i eksterno prezentiranih izvještaja u djelatnosti hotelijerstva, iako je evidentno da će kvaliteta eksterno prezentiranih izvještaja biti veća ako se iskazane sumarne stavke budu temeljile na adekvatnim izvorima, definiranih u internom obračunu i sustavu izvještavanja za interne korisnike (Cavélius, 2011, p. 196).

Po istim načelima po kojima se provodi izvještavanje po segmentu u ostalim djelatnostima (IFRS/MSFI 8), u hotelskim poslovnim sustavima koriste se standardi USALI što potvrđuju i rezultati longitudinalno provedenog istraživanja u Hrvatskoj koji ukazuju na sustavno

povećanje broja hotelskih poslovnih sustava koji primjenjuju ove standarde u prezentiranju interno ostvarenih financijskih rezultata po segmentu za interne i eksterne korisnike (Peršić, Janković, & Poldrugovac, 2012, p. 35). Kako ovi standardi ne sadrže elemente okolišne i društvene dimenzije poslovanja, odnosno ne odražavaju utjecaj načela održivog razvoja na interne poslovne procese, otvorilo se pitanje razloga zbog kojeg veći broj hotelskih poslovnih sustava ne izvještava o održivosti (Peršić, Janković, Bakija, & Poldrugovac, 2013, p. 332). Ovo motivira na promišljanje o pretpostavkama koje računovodstvo treba osigurati radi stvaranja uvjeta i osiguranja alata za prezentiranje informacija o održivom razvoju za eksterne i interne korisnike na istim polazišnim osnovama.

Istraživanjem javno dostupnih izvještaja o održivosti u Australiji u prehrambenoj djelatnosti utvrđena je učestalost pojedinih pokazatelja u izvještajima o održivosti po djelatnostima (Guthrie, Cuganesan, & Ward, 2008, p. 13), što ukazuje na potrebu za pokazateljima specifičnim za hotelijersku djelatnost kako bi se postojeće misije hotelskih poslovnih sustava koje naglašavaju održivi razvoj povezale s ciljevima i strategijama, a sa svrhom ostvarenja održivog razvoja (Chung & Parker, 2010, p. 51). Strateško upravljanje održivim razvojem zahtijeva istovremeno praćenje troškova, prihoda, aktivnosti i utjecaja na okoliš kao računovodstvenih veličina, odnosno praćenje i izvještavanje o financijskim, društvenim i okolišnim troškovima i koristima kroz srednje i duže razdoblje, a za što je potrebno kreirati informacijski sustav kojim će se pratiti društveni i okolišni troškovi i koristi kroz postojeće procese menadžmenta te financijskog (Chung & Parker, 2010, p. 51; Parker, 2000a, p. 52, 2000b, p. 47) i menadžerskog računovodstva. Uloga računovodstva ogleda se u procesu prikupljanja, obrade i komuniciranja informacija potrebnih menadžmentu za upravljanje održivim razvojem poslovnog sustava kreirajući time računovodstvo održivosti (*sustainability accounting*) (Bennett, Schaltegger, & Zvezdov, 2013, p. 3). Sastavljanje izvještaja o održivom razvoju podrazumijeva sve aspekte računovodstvene djelatnosti koji obuhvaćaju savjetovanje o upravljanju rizicima, politike o izvještavanju fer informacija, reviziju, izvještavanje te izradu okvira za mjerenje financijskih i nefinancijskih informacija, posebice u okruženjima i situacijama kada ne postoje uopće ili dovoljno jasne smjernice za praćenje i izvještavanje o okolišnim i društvenim podacima te njihovo povezivanje s financijskim informacijama (ACCA, 2010, pp. 30–31).

1.5. Znanstvene metode

Tematika održivog razvoja općenito, pa time i tematika izvještavanja o održivosti potpada pod paradigmu transmodernizma, koja u fokus istraživanja dovodi ono što je u prethodnim fazama razvoja čovječanstva bilo potisnuto i/ili zanijekano (Van Rysbergen, 2011, p. 278). Naime, ubrzanim razvojem tehnologije u proteklih nekoliko stotina godina, te razvojem ekonomije i općenito globalizacijom (Capra, 1996), fokus je stavljan na materijalno, te na (nekontrolirano) korištenje dostupnih prirodnih i ljudskih resursa s posebnim naglaskom na ostvarivanje financijskog rezultata poslovnih sustava, dok je okolišna i društvena dimenzija poslovanja bila potisnuta. Rezultat ovog pristupa najprije se uočio u segmentu okoliša, a potom i u njegovoj društvenoj dimenziji.

Ovaj disparitet potaknuo je promjene u pristupu poslovanju (većeg ili manjeg intenziteta) na način da se poslovanje promišlja sustavno, tj. da se ljudi, biljke i životinje promatraju kroz njihovu međuovisnost (epistemologija), ranjivost i odgovornost za planet Zemlju (ontologija) (Ateljevic, 2009, p. 284). Ova se pitanja prvenstveno pokušavaju istražiti primjenom kvantitativnih metoda, no uočeno je da pitanja održivosti treba istraživati primjenom mješovitog pristupa u istraživanju, a prvenstveno zbog nedostataka primjene samo kvantitativnih ili samo kvalitativnih metoda.

Naime, slijedom postavljenih istraživačkih pitanja, za traženje odgovora vezanih za izvještavanje o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima primjereniji je kvalitativni pristup istraživanju (Lukka, 2010, p. 113), prvenstveno stoga što se radi o relativno malom uzorku gdje kvantitativne metode ne daju rezultata. Stoga je u istraživanju primijenjen mješoviti istraživački nacrt u cilju ocjene dostignute razine eksterne i interne harmonizacije sustava izvještavanja o održivosti. Tako kod ispitivanja dostignute razine eksterne harmonizacije dominira kvantitativni pristup, a kod ispitivanja stupnja interne harmonizacije kvalitativni pristup. Slijedom istraživanog metodološkog okvira, za prikupljanje i analizu rezultata empirijskog istraživanja korišteni su relevantni alati i tehnike. Tako je za ispitivanje stupnja eksterne harmonizacije izvještaja o održivosti primijenjena analiza sadržaja, dok je u ispitivanju stupnja interne harmonizacije izvještaja o održivosti primijenjena deskriptivna i inferencijalna statistika (Hoque, Parker, Covaleski, & Haynes, 2017, p. 304),

1.6. Struktura rada

Uvodni dio rada sačinjava opis problema istraživanja, ciljeva istraživanja, hipoteza, metodologija i struktura disertacije. U prvoj tematskoj cjelini prezentira se teorijski okvir povezan s problematikom istraživanja. Druga cjelina odnosi se na razradu konceptualnog modela i njegovu operacionalizaciju, na čijim se polazištima postavlja okvir za empirijsko istraživanje. U razradi koncepta istraživanja korištene su spoznaje o dostignutom stupnju razvoja izvještavanja pri čemu su uvažavane specifičnosti poslovanja hotelskih poslovnih sustava u Republici Hrvatskoj i svijetu. U posljednjem poglavlju sučeljavaju se rezultati istraživanja teorijskog okvira i prethodnih istraživanja s rezultatima vlastitih empirijskih istraživanja, s ciljem dokazivanja/pobijanja postavljenih hipoteza te pronalaženja odgovora na istraživačka pitanja. Slijedom navedenog razrađen je aplikativni model, te ukazano na ograničenja i moguće pravce daljnjih istraživanja. Svrha je rada ukazati na moguća područja unapređenja izvještavanja o održivosti, slijedom informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika, uz uvažavanje specifičnosti poslovanja hotelskih poslovnih sustava u Republici Hrvatskoj.

2. TEORIJSKI OKVIR I UTJECAJNI ČINITELJI

Svrha je održivosti potaknuti poslovne sustave da posluju na način kojim će u sadašnjosti inkorporirati utjecaj na budućnost poslovanja, pa je od presudne važnosti izgradnja sustava mjerenja rezultata održivosti te procjene utjecaja koji pojedini poslovni sustav ima na svoju okolinu (okoliš, zajednica, zaposlenici, korisnici i sl.) (CSHS, 2015, p. 6). No uspostavljanje sustava mjerenja rezultata održivosti zahtijeva usklađenost terminologije, definirane ključne dionike, definirane standarde, smjernice i okvire te razumijevanje značajnosti informacija o održivosti u stvaranju vrijednosti za korisnika kao ključnih točaka u razumijevanju održivosti (CSHS, 2015, p. 5).

Izvještavanje o održivosti u ovom se istraživanju percipira kao medij putem kojeg se komunicira s dionicima, ali i kao instrument koji poslovnim sustavima pomaže u provođenju načela održivog razvoja (Hahn & Kühnen, 2013, p. 7; Lozano & Huisingh, 2011, p. 100). Iako je prošlo nekoliko desetljeća od izgradnje ovog pristupa u akademskim krugovima (Fifka, 2012, p. 74), primjena u praksi uglavnom se temelji na dobrovoljnosti, s tendencijom da postupno postane obvezno za određene ciljne skupine (Direktiva, 2014; SSEI, n.d.-a). Navedeno nameće potrebu da se sagledaju i detaljnije analiziraju razvojne etape, značajke i odgovarajuća terminologija, relevantna za izvještavanje o održivosti općenito, ali i za specifičnosti hotelijerstva i turizma.

2.1. Povijesni razvoj, značajke i terminologija izvještavanja o održivosti

Povijesni razvoj izvještavanja o održivosti u svojim radovima o izvještavanju o održivosti prezentira Fifka (Fifka, 2012, p. 62) koji ovu problematiku prezentira po razdobljima, grupirano po desetljećima i etapama (1970. – 2011.) te prema regijama svijeta (Sjeverna Amerika, Latinska Amerika, sjevernozapadna Europa, južna Europa, istočna Europa, Australija i Novi Zeland, te Azija i Afrika). Potreba za sustavnim pristupom ovoj problematici nameće se iz razloga što broj radova s ovom tematikom sustavno raste (Bebbington, Unerman, & O'Dwyer, 2014, pp. 15–29).

Posebna se pozornost stavlja na ocjenu izvještaja o održivosti onih poslovnih sustava koji kotiraju na burzi odnosno listaju svoje dionice (Londonska, Stockholmska, Novozelandska, Australska i sl.). Naglasak je na kritičkoj ocjeni sadržaja već prezentiranih izvještaja o

održivosti uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti (npr. IT, prerađivačka djelatnost, trgovina, bankarstvo, usluge i sl.) te uz prikupljanje dodatnih informacija kroz anketne upitnike i/ili intervjue, a za ocjenjivanje koriste se indeksi održivosti (Fifka, 2012, p. 66, 2013, pp. 6–14; Hahn & Kühnen, 2013, p. 5; Mathews, 1997, p. 483; Ortas & Moneva, 2011, p. 119; Pedersen, 2007). Slijedom navedenog sagledat će se razvoj od 70-ih do danas po dekadama (Bebbington et al., 2014, pp. 53–55).

Izvještavanje o održivosti javlja se od 1970-ih godina, kada se uz tradicionalne oblike financijskog izvještavanja počinju objavljivati i određene informacije u izvještajima, relevantne za ocjenu društvene odgovornosti (*social reports*), kako bi se ukazalo na negativne utjecaje poslovnih aktivnosti na ljudsko zdravlje (već od 1960-ih), na utjecaje energetske krize (od 1970-ih) te potrebu za unapređenjem i zaštitom okoliša (u 1980-ima). Nakon toga se izvještavanje o društvenoj komponenti potiskuje i veći naglasak stavlja na prezentiranje informacija o okolišu (*environmental reports),* koje dominira u 90-ima (Bebbington et al., 2014, p. 53,54; Ortas & Moneva, 2011, p. 20). Za prikupljanje i prezentiranje informacija o okolišu ustrojava se „Računovodstvo okoliša“ (EPA, 1995, p. 5), koje predstavlja sustavan i organiziran pristup u prepoznavanju, obradi, bilježenju i prezentiranju računovodstvenih informacija ciljnim korisnicima.

Ustrojavanje „računovodstva okoliša“ temeljeno je na kombinaciji financijskih i nefinancijskih inputa iz internih i eksternih izvora te zadovoljenja informacijskih zahtjeva različitih ciljnih korisnika (Bartolomeo et al., 2000, p. 33), što nalaže harmonizaciju u okvirima „računovodstva održivosti“. Prema Bartolomeu klasični pristup izvještavanju (financijsko izvještavanje za eksterne korisnike, temeljeno na propisima) danas postaje nedostatno (IODSA, 2016, p. 5) i treba ga nadograditi i s nefinancijskim informacijama o okolišu i društvenoj odgovornosti (uz uvažavanje propisa, standarda i okvira) (Bebbington et al., 2014, pp. 9–11).

Da bi to bilo moguće, nužno je razviti onaj dio menadžerskog računovodstva koji primjenom specifičnog instrumentarija osigurava obuhvat, obradu i prezentiranje informacija o okolišu i zajednici. Potrebna je harmonizacija instrumentarija za strateško i operativno upravljanje (izvorno za interne korisnike, a sekundarno i za eksterne), najbolje ako se osigura jedinstvena baza podataka, kroz interakciju operativnog sustava (u segmentu upravljanja resursnom osnovicom), sustava upravljanja kvalitetom i računovodstvenog informacijskog sustava. Na ovaj se način osigurava specifična informacijska osnovica za interne (od najniže do najviše razine menadžmenta) i eksterne korisnike (dionici), za upravljanje u dugom i kratkom roku.

Od 1997. g. se djelovanjem neprofitnog poslovnog sustava CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*) iz Bostona naglasak stavlja na integrirano prezentiranje informacija o okolišu i društvu, kao podsustava izvještavanja o održivosti. Osnivanjem poslovnog sustava GRI (*Global Reporting Initiative*) postavlja se globalno prihvaćen okvir relevantan za izvještavanje o održivosti (Brown et al., 2007, p. 12). Nakon prve generacije GRI-ja objavljene 2000. g. (GRI, 2000) sustav se stalno unaprjeđuje i dorađuje (GRI'S history, 2010), sve do najnovije varijante okvira prepoznatog kao G4 (Bebbington et al., 2014, p. 63; GRI, 2013), koja zatim prerasta u GRI standarde (Buck & Reinhardt, 2016, pp. 1–22; GRI, n.d.-a).

Razdoblje 2000. – 2010. g. obilježava harmonizacija prezentiranja informacija o ekonomskoj, društvenoj i ekološkoj dimenziji djelovanja poslovnog sustava (Ortas & Moneva, 2011, p. 20), što dovodi i do razvoja novih okvira kojima se regulira izvještavanje o održivosti poput UN Global Compacta ili specifičnih ISO standarda (Bebbington et al., 2014, p. 62; Choi, 2003, p. 23). Bilježi se i porast interesa za ovom problematikom u akademskim radovima (Hahn & Kühnen, 2013), a sve to utječe na povećanje broja i kvalitete izvještaja o održivosti (Bebbington et al., 2014, p. 57; Dumay et al., 2010, p. 536; Ortas & Moneva, 2011, p. 25). Značajnom povećanju korištenja GRI smjernica, a kao temelja izvještavanju o održivosti, doprinijela je i medijska pozornost te poboljšanje reputacije poslovnih sustava (Nikolaeva & Bicho, 2011, pp. 150–152). Aktivan odnos prema ovoj problematici dovodi do povećanja broja izvještaja o održivosti u praksi (Bebbington et al., 2014, p. 57; Dumay et al., 2010, p. 536; Ortas & Moneva, 2011, p. 24), ali i broja akademskih radova (Hahn & Kühnen, 2013, p. 9).

Navedeno utječe i na unapređenje prakse, koje je vidljivo kroz unapređenje odnosa prema okolišu i zajednici (Higgins et al., 2014, p. 459). Treba naglasiti da prikazane informacije u izvještajima mogu biti nerealno prikazane, čime se korisnike izvještaja obmanjuje, a da bi se navedeno spriječilo, osigurani su različiti instrumenti potpore, poput obveza donošenja poslovne politike, izgradnja sustava računovodstva i revizije okoliša, definiranje modela izvještavanja o održivosti, ustrojavanje *benchmarkinga* i sl. (Parker, 2000a, p. 47, 2000b, p. 52; Perrini, 2005, p. 614; Rasche, 2009, p. 194). Neovisno što se izvještaji o održivosti u pravilu sastavljaju na dobrovoljnoj bazi (Bebbington et al., 2014, pp. 62–66), provode se istraživanja vezana za rezultate.

Opsežno istraživanje takve vrste provedeno je 2009. g. u 24 zemlje svijeta, a rezultati ukazuju da postoji povezanost između regulatornog okvira te količine i kvalitete informacija koje se

objavljuju. U pravilu izvještaje o održivosti češće sastavljaju oni poslovni sustavi (Faisal et al., 2012, p. 29):

- koji djeluju u uspješnim granama djelatnosti koje su od posebnog interesa za krajnjeg korisnika (*consumer visibility*)
- koji su povezani s visokom razinom političkog rizika (*high level of political risk*)
- koji djeluju u okviru visokoizraženog konkurentskog okruženja (*intense competition*)
- kojima izvještaje o održivosti revidira nezavisna akreditacijska / revizijska kuća (*assurance statement*).

Od 2010. g. povećava se broj radova za određene grane djelatnosti (npr. rudarstvo i nafta), a od 2011. g. poseban se naglasak stavlja na primjenu pokazatelja relevantnih za ocjenu provođenja strateških ciljeva održivosti. Veći se naglasak stavlja na prezentiranje ekonomskih rezultata, a zanemaruje se društvena i okolišna dimenzija održivog razvoja (Cvelbar & Dwyer, 2012, p. 502). Kao posebno značajno prepoznaju se aktivnosti globalno prepoznatih odbora/organizacija u donošenju standarda i propisa (Choi, 2003, p. 5), s tendencijom da se izgradi konzistentan sustav izvještavanja o održivosti (MacLean, 2011, p. 107), a po uzoru na pozitivna iskustva financijskog izvještavanja, s naglaskom na kvalitetu i pouzdanost prezentiranih informacija o održivosti.

Općenito, postojeći sustav internog izvještavanja o održivosti nije na odgovarajući način usklađen s eksternim zahtjevima, pa ga je potrebno adekvatno definirati (Adams & Frost, 2008, p. 293; Bebbington et al., 2014, pp. 86–123; Herrmans & Herschovis, 2010, p. 23; MacLean, 2011, p. 106), kako bi se u okviru internog obračuna mogle osigurati zadovoljavajuća kvaliteta i kvantiteta nefinancijskih informacija o održivosti, relevantnih za zadovoljenje informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika (Crawford, Ferguson, Helliar, & Power, 2014; IASB, 2013; IFRS, 2009; Kang & Gray, 2013; Nichols et al., 2012), pri čemu se naglasak stavlja na nadogradnju postojećeg sustava izvještavanja po segmentu.

Općenito su nedostatna istraživanja o načinu osiguranja onih informacija o održivosti koje bi bile relevantne u procesu odlučivanja unutar poslovnog sustava te o načinu njihova sažimanja u cilju osiguranja relevantnog inputa u sustav eksternog izvještavanja (Adams & Frost, 2008, p. 289), što nalaže i osiguranje potpore specijaliziranog softvera uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti. Od posebnog je značaja i uvođenje revizije izvještaja o održivosti (Akbas, 2014, p. 153; Andrikopoulos & Kriklani, 2013, p. 63; Bebbington et al., 2014, pp. 72–85;

Bhattacharyya, 2014, p. 39; Faisal et al., 2012, p. 27; Herda et al., 2012, p. 39; Odia, 2015, p. 23; Salama et al., 2012, p. 39; Van de Burgwal & Vieira, 2014, p. 72).

U izgradnji se sustava izvještavanja o održivosti kao relevantni utjecajni činitelji uzimaju veličina poslovnog sustava, ostvareni rezultat te rizičnost djelatnosti i okruženja gdje poslovni sustav djeluje (Legendre & Coderre, 2013, p. 188), a kao kriterij ocjene uzima se veličina temeljnog kapitala ili ostvarivani/očekivani rezultat odnosno profitabilnost (Bachoo et al., 2013, p. 80). Značajne su i mogućnosti objavljivanja izvještaja (npr. vlastita internetska stranica, pripadnost udruzi koja to potiče...), ali i takav oblik obveze koja proizlazi iz odredbi određenog regulatornog tijela (Tagesson et al., 2009, p. 355) (Tagesson et al., 2009, Chapter 355). U obzir treba uzeti i utjecaj specifičnosti kulturološkog i društveno-ekonomskog okruženja (konkurentnost, razina svijesti, pritisak eksternih dionika i dr.) u kojima poslovni sustav djeluje (Fifka & Drabble, 2012, p. 466; K. Walker et al., 2013, p. 31).

Realno prezentiranje ekonomskih, ekoloških i društvenih činitelja osigurava ciljnim korisnicima sagledavanje tržišne pozicije, strukture troškova, ostvarenih konkurentskih prednosti i sl. (K. Walker et al., 2013, p. 38), a to povratno doprinosi unapređenju sustava izvještavanja i kvaliteti prezentiranog sadržaja o održivom razvoju (Akbas, 2014, p. 157; Bhattacharyya, 2014, p. 39). Posebno značenje ima objavljivanje rezultata o ostvarivanju politika unapređenja odnosa prema okolišu ili prema društvenoj zajednici na lokaciji na kojoj poslovni sustav djeluje (Huang & Chen, 2014, p. 550). Rezultati istraživanja (Fortune Global 500) o iskustvima najvećih svjetskih kompanija iz različitih djelatnosti (Singapur, Kina, Ujedinjeno Kraljevstvo, Švedska, Australija, Finska, SAD, Danska, Turska, Tajvan, Nizozemska, Italija, Nigerija…) ukazali su da postoji povezanost između obilježja poslovanja i determinanti GRI smjernica koje treba slijediti u oblikovanju sustava izvještavanja o održivom razvoju (Legendre & Coderre, 2013, p. 187).

Rezultati istraživanja dokazuju da u pravilu izvještaje o održivosti sastavljaju veliki poslovni sustavi u visokorizičnim djelatnostima s visokom razinom dobiti te oni koji imaju razvijenu poslovnu kulturu dioničarstva. Treba naglasiti da za budući razvoj izvještavanja o održivosti posebnu ulogu može odigrati norma EMAS (EMAS, n.d.), koja je donesena s ciljem inkorporiranja okolišne dimenzije održivog razvoja u organizacijsku strukturu, strategiju i procese poslovnog sustava kako bi se podigla razina pozitivnih utjecaja u segmentu unapređenja i zaštite okoliša (Reynolds & Yuthas, 2008, p. 56). Registracija sustava prema normi EMAS traži inicijalnu analizu u verifikaciji za to ovlaštenog tijela, a zatim obavezno

provođenje revizije okoliša (EC, 2009), što značajno doprinosi vjerodostojnosti i kvaliteti prezentiranih informacija o okolišu, samostalno ili u okviru izvještaja o održivosti. Stroga pravila norme EMAS nalažu usklađenost s propisima, te kontinuirano praćenje i prezentiranje rezultata temeljenih na politici upravljanja okolišem, uz obaveznu reviziju informacija prezentiranih u izvještajima (Bonilla Priego & Aviles Palacios, 2008, p. 382).

Kvaliteta i pouzdanost prezentiranih informacija o održivosti mora se temeljiti na dobrom poznavanju i pravilnoj primjeni terminološkog okvira u pripremi i prezentiranju informacija o održivosti (CSHS, 2015, p. 5), uz naglasak da terminologija još uvijek nije ujednačena, pogotovo nije u korištenju temeljnih pojmova u hrvatskom jeziku. Za termine relevantne za izvještavanje o održivosti provedeno je u razdoblju od 15. do 17. 10. 2018. g. pretraživanje znanstvene baze Hrčak. U obzir su uzeti svi oni radovi u kojima su pojmovi o održivosti prezentirani na engleskom i hrvatskom jeziku. Isti su sagledani u kontekstu konvencionalne financijske domene upravljanja poslovnim rezultatom (Randor, Zoe J., 2007, p. 386) te s relevantnim srodnim domenama.

Pretraživanje se odnosilo na razdoblje od 1999. do 2018. g. u kojem su pronađena samo 34 rada, a kao najčešće korišteni relevantni termini i njihove hrvatske inačice mogu se izdvojiti:

- (*sustainability*) *performance management* za mjerenje uspješnosti menadžmenta odnosno za upravljanje uspješnošću
- (*sustainability*) *performance measurement* za mjerenje učinkovitosti, rezultata, učinka, uspješnosti poslovanja odnosno financijske uspješnosti
- (*sustainability*) *metrics & f*, za korištenje pokazatelja relevantnih za mjerenje održivosti
- *Sustainability management control system(s) (SMCS) / sustainability control systems (SCS),* za koje nije pronađen ni jedan relevantan izvor.

Termin *performance management* uobičajeno se vezuje uz pojam uspješnosti te nalaže pripremu informacija relevantnih za upravljanje rezultatom održivosti, a radi postizanja „pozitivnih promjena u organizacijskoj kulturi, sustavima i procesima pomažući postaviti unaprijed dogovorene dugoročne ciljeve, alocirajući i određujući primarnost resursa, informirajući menadžere o potrebama potvrđivanja ili izmjena trenutnih politika ili smjernica programa kako bi se ti ciljevi ispunili, te dijeljenje postignutih rezultata u ostvarivanju ciljeva“ (EC, 2004, p. 21). Naglasak je na definiranju i ocjeni ostvarenja dugoročnih (eng.

Performance goals) i kratkoročnih ciljeva (eng. *Performance objectives*) te definiranja načina mjerenja i prezentiranja različitih oblika ostvarenih rezultata mjerenja (eng. *Performance measures*; *Performance measurement*; *Output measurement*; *Outcome measurement*) (EC, 2004, p. 21). U kontekstu svrhe i cilja ovog istraživanja koristit će se termin *„upravljanje rezultatom održivosti"*.

Termin *performance measurement* uobičajeno se vezuje uz mjerenje rezultata (učinkovitost, učinak, uspješnost poslovanja, performanse ili poslovni rezultat). Ovisno o fokusu pojedinog rada/istraživanja, ovaj termin prvenstveno se vezuje uz ocjenu stupnja ostvarenja postavljenih ciljeva (kvalitete, procesa...) s posebnim naglaskom na procjenu/ocjenjivanje napretka slijedom ostvarivanja dugoročnih ciljeva (eng. *goals*) tijekom dugog i kratkog roka (EC, 2004, p. 21). U kontekstu ovog istraživanja koristit će se termin *„mjerenje rezultata održivosti"*, pri čemu će se koristiti odgovarajuća metrika u okviru specifičnih pokazatelja. Termin *metrics* odnosi se na općeniti naziv za pokazatelje, odnosno ključne pokazatelje uspjeha (Herriott, 2016, p. xiv), a može obuhvaćati sve oblike prezentiranja informacija/izvještavanja o ostvarenim rezultatima, položaju, izgledima (FRC, 2018, p. 2), pa će se oni u tom kontekstu i koristiti.

Za pojam *management control system(s)* (MCS) nije pronađen ni jedan rad, kao ni za neki od njegovih ekvivalenata u kontekstu održivosti, poput *sustainability management control systems, sustainability control systems* i sl. Temeljem analize literature koja pojašnjava i promatra ovaj pojam u kontekstu konvencionalne ekonomije te u kontekstu održivog poslovanja, u hrvatskom jeziku koristit će se termin *(menadžerski) sustavi kontrole održivosti*, a slijedom teze da "menadžerski sustavi kontrole pružaju informacije koje su potrebne menadžerima u obavljanju njihovog posla te u pomaganju poslovnim sustavima u razvoju i održavanju održivih uzoraka ponašanja" (Otley, 1999, p. 364). U ostvarivanju ovih ciljeva naglasak se stavlja na ustrojavanje menadžerskog računovodstva i organizacijskih kontrola (ponašanje, procedure...) kao jedinstvenog sustava kojim se osigurava okvir za pripremu informacija relevantnih za mjerenje i kontrolu pouzdanosti informacija o realizaciji određenog strateškog ili operativnog cilja (Rai Technology University, 2012, p. 30).

Najnoviji oblik izvještavanja temelji se na razvoju svijesti da poziciju poslovnog sustava u društvu treba promatrati odgovornije, odnosno očima dionika, što je dovelo do razvoja integriranog sagledavanja problematike (eng. *Integrated thinking*). Tako se u suvremenom upravljanju poslovni sustavi počinju shvaćati, ali i ponašati, kao integrirani dio društva (zajednice), pa se uočava važnost uključivanja dionika u djelovanje poslovnih sustava,

posebno onih koji slijede načelo korporativnog upravljanja (eng. *Corporate governance*), kao i uvažavanje potrebe da budu integrirani u zajednicu (eng. *Corporate citizenship*) te da uvažavaju interese i potrebe zajednice u kojoj djeluju (IODSA, 2016, p. 23).

Navedeno u posljednjoj dekadi dovodi do ustrojavanja sustava integriranog izvještavanja (eng. *Integrated reporting*) (James & Angeles, 2015, p. 15,18; Stacchezzini, Melloni, & Lai, 2016, p. 4; Yongvanich & Guthrie, 2006, p. 1) za eksterne korisnike, posebno za investitore, a ti se izvještaji obično nadopunjuju drugim oblicima izvještaja za eksterne korisnike o održivosti (eng. *Sustainability reporting*) i/ili društvenoj odgovornosti (eng. *Social accountability reporting*). S obzirom na to da se sustav izvještavanja još uvijek temelji na načelu dobrovoljnosti, istraživanja ukazuju da isti još uvijek nisu dovoljno pouzdani i cjeloviti (IODSA, 2016, p. 5), iako su sve više prihvaćeni u donošenju poslovnih odluka dionika, orijentiranih na provođenje načela održivog razvoja.

Problematika izvještavanja o održivosti na području Europe počinje se intenzivirati (Chauvey et al., 2015; Hąbek & Wolniak, 2015; Michelon et al., 2014) donošenjem Direktive 2013/43/EU o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvještajima za određene vrste poslovnih sustava, u kojoj se navodi da je u sadržaj izvještaja poslovodstva potrebno, uz financijske, uključiti i nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti, koji „uključuju pitanja okoliša i kadrova“, a koji su bitni za određenu djelatnost (Direktiva, 2013, p. 272). Ubrzo nakon donošenja ove direktive, donesena je Direktiva 2014/95/EU, kojom se mijenja, odnosno proširuje Direktiva 2013/43/EU u dijelu koji se odnosi na izvještavanje o nefinancijskim informacijama (Direktiva, 2014).

Direktiva 2014/95/EU definira obavezu izvještavanja o pitanjima održivosti prema kriteriju prosječnog broja zaposlenika, iznosa ukupne bilance te neto prihoda, naglašavajući da mali i srednji poslovni sustavi trebaju biti oslobođeni dodatnih zahtjeva, dok se obveza izvještavanja o održivosti odnosi „samo na ona velika poduzeća koja su subjekti od javnog interesa te na one subjekte od javnog interesa koji su matična poduzeća velikih grupa, čiji je prosječni broj zaposlenika u oba slučaja veći od 500“, uz naglasak da se ovime ne ograničavaju države članice „da traže objavljivanje nefinancijskih informacija poduzeća i grupa koji ne podliježu ovoj Direktivi“ (Direktiva, 2014, p. 3), što su neke članice i usvojile (GRI, n.d.-c).

Naime, Europska komisija prepoznala je „potrebu za postizanjem diljem svih država članica usporedivo visoke razine transparentnosti socijalnih i okolišnih informacija koje pružaju poslovni sustavi u svim sektorima“, zbog čega se na države članice stavlja odgovornost za traženje daljnjih „poboljšanja na području transparentnosti nefinancijskih informacija“

poslovnih sustava (Direktiva, 2014, p. 1), što stvara potrebu za širim ustrojavanjem računovodstva održivosti temeljenog na harmoniziranim odnosima u pripremi informacija za interne i eksterne korisnike te za upravljanje održivošću u dugom i kratkom roku.

Odredbe ove Direktive inkorporirane su i u Zakon o računovodstvu (ZOR), koji obavezuje poslovne sustave koji „prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne godine“ da izvještavaju o informacijama „u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna, socijalna i kadrovska pitanja, poštovanje ljudskih prava, borbu protiv korupcije i pitanja u vezi s podmićivanjem“ (ZOR, n.d.).

Istraživanja provedena na temu kvalitete ovih izvještaja u Republici Hrvatskoj ukazuju na poprilično nisku razinu kvalitete prezentiranih informacija (Peršić & Halmi, 2016a, 2018; Peršić, Halmi, & Severović, 2017), čemu pridonosi velik broj i razina pokazatelja o kojima je moguće izvještavati (Peršić & Halmi, 2016b). Ovoj situaciji pridonosi i činjenica da još uvijek nije definiran i prihvaćen okvir računovodstva održivosti, niti su legislativama i/ili regulativama propisani minimalni broj i vrsta pokazatelja kao ni minimalni zahtjevi za izvještavanje o održivosti, što dodatno otežava menadžmentu poslovnih sustava prilikom ustrojavanja internog sustava praćenja ovih pokazatelja, zbog čega se isti često prikupljaju *ad hoc* i isto tako izvještavaju (eksterno), bez postojanja poveznice sa stvarno ostvarenim rezultatom i/ili postavljenim ciljevima poslovnog sustava.

2.2. Računovodstvo održivosti kao izvor upravljačkih informacija

Pod izvještavanjem o održivosti podrazumijeva se postupak mjerenja, izvještavanja i prepoznavanja odgovornosti za rezultate održivog razvoja (CSR, n.d.) što je jedan od temeljnih zadataka računovodstva održivosti (eng. *Sustainability Accounting*) u pripremi i prezentiranju informacija za ciljne korisnike. U tom kontekstu potrebno je slijediti ciljeve održivosti poslovnog sustava, računovodstvena načela, tehnike prikupljanja i bilježenja podataka, oblike i načine mjerenja rezultata, kao i kvalitativna načela izvještavanja (Lamberton, 2005, pp. 16–17). Računovodstvo održivosti uvodi se 1970-ih (Ditillo & Lisi, 2014, p. 26) kao novi pristup računovodstvu i izvještavanju s ciljem pospješivanja razvoja poslovnog sustava po načelima održivosti (Petcharat & Mula, 2010, p. 7).

To je sustav računovodstva za čije je ustrojavanje potrebna viša razina znanja, kako bi se što uspješnije mogle obuhvatiti nefinancijske informacije i iste svesti na zajednički nazivnik financijskog izraza te ih prezentirati ciljnim korisnicima u naturalnom, kvalitativnom i financijskom obliku. Stoga, izvještavanje o održivosti nije i ne smije biti samo objedinjavanje prikupljenih podataka iz različitih izvora u cilju njihova procesiranje u informacije za dionike, već do izražaja dolazi sposobnost da se ocijeni implementacija strateških odrednica (iz strategija održivosti) u dugom i kratkom roku. Zato je ustrojavanje računovodstva održivosti složen i odgovoran projekt koji nalaže angažiranje stručnjaka različitih profila i interdisciplinaran pristup.

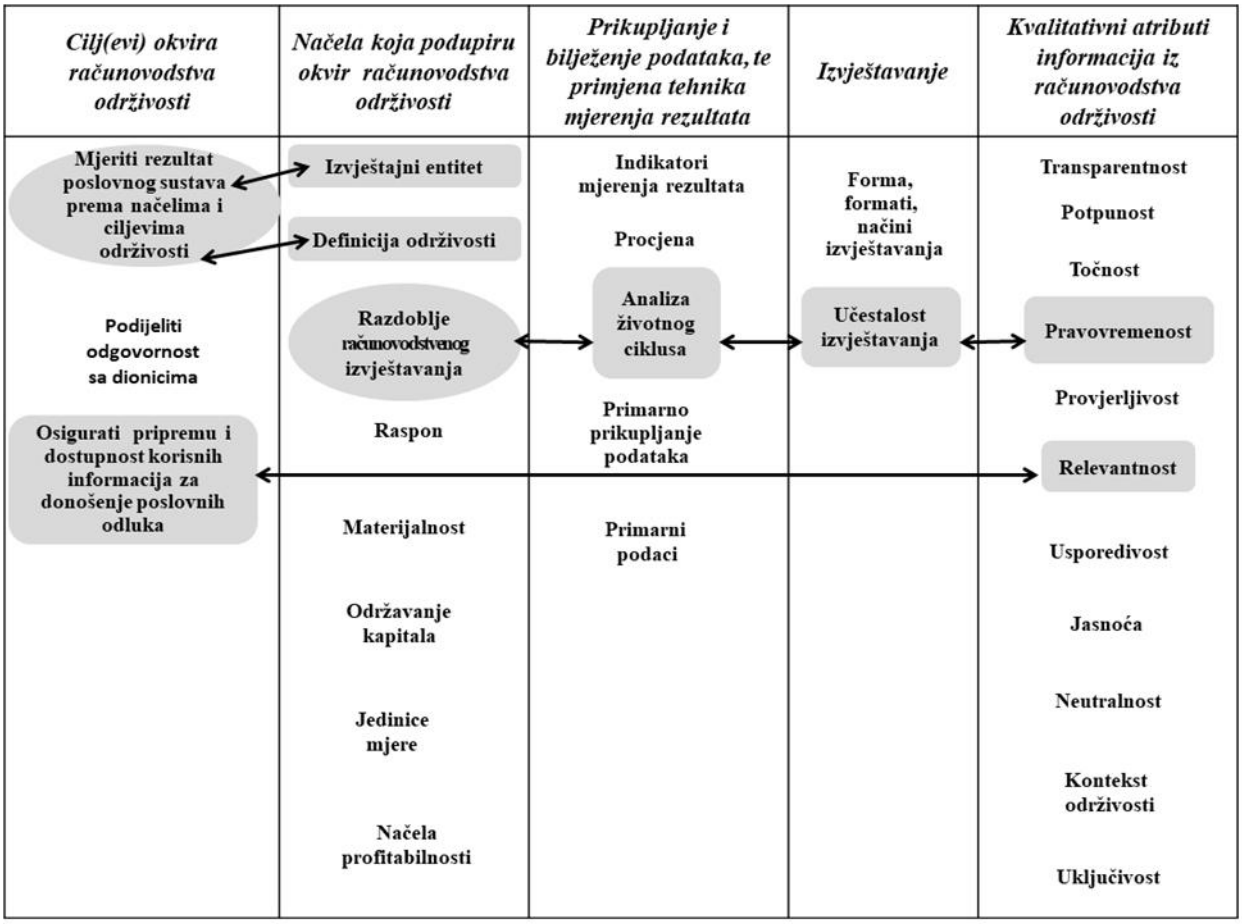
Naglasak se stavlja na prezentiranje dostignutog stupnja sinergije i interakcije odnosa između tri stupa održivosti (ekonomski, ekološki i društveni), a temeljeno na strateški definiranim ciljevima. Da bi se to ostvarilo, nužno je osiguranje pretpostavki za mjerenje i izvještavanje o informacijama održivosti u fazi planiranja, procjene, kontrole procesa i poslovnog odlučivanja. Računovodstvo održivosti treba biti temeljni izvor informacija za upravljanje održivim razvojem, što nalaže korištenje specifičnih alata, metoda i tehnika. Računovodstvo održivosti predstavlja svojevrsnu nadogradnju konvencionalnog (financijskog) računovodstva s ciljem da se osigura interdisciplinaran pristup i egzaktnost u mjerenju i prezentiranju relevantnih utjecaja na održivost sustava (Bennett et al., 2013, p. 39), uz uvažavanje relevantnih aspekata djelovanja poslovnog sustava u stvaranju dodane vrijednosti, temeljeno na primjeni načela korporativnog upravljanja (SASB, 2013, p. 7).

Uspješnost računovodstva održivosti temelji se na uravnoteženoj primjeni instrumentarija strategijskog računovodstva (u fazi pripreme strateških odrednica) i instrumentarija računovodstva odgovornosti (u fazi ocjene uspješnosti provođenja strateških odrednica) (Gulin et al., 2011, pp. 265–654; Hoque, 2006, pp. 1–214; Peršić & Janković, 2006, pp. 295–560). Poseban se naglasak stavlja na ulogu strategijskog pristupa u harmonizaciji onih inputa i outputa koji su relevantni za ocjenu uspješnosti provođenja načela održivosti, za vrednovanje i upravljanje društvenim i ekološkim rizicima te za identificiranje budućih izvora efikasnosti i iznalaženje mogućnosti sniženja troškova (CIRIA, 2004, p. 1). Primjena instrumentarija računovodstva odgovornosti neophodna je u osiguranju informacija relevantnih za tekuće poslovno odlučivanje, na način da se sagledava, mjeri, analizira i izvještava o provođenju strateških odrednica u kratkom roku, uspješnosti sustava internih kontrola i korektivnih aktivnosti te tekućih poslovnih aktivnosti od značaja za okoliš i društvo (Sadeghzadeh, 1995, p. 79).

Naglasak je na interakciji i harmonizaciji računovodstvenih informacija, relevantnih za strateško i operativno upravljanje održivim razvojem, prilagođenih informacijskim zahtjevima ciljnih korisnika, čemu treba sustavno prilagođavati sustav mjerenja, ispitivanja, kontrole i izvještavanja o relevantnim ekonomskim, ekološkim i društvenim pitanjima (Schaltegger & Burritt, 2006, p. 293). Za razliku od klasičnog računovodstva, naglasak je na harmonizaciji naturalno i kvalitativno izraženih utjecaja (eng. *impact*) koji se u konačnici svode na financijski izraz (eng. *effects*) kroz proces "međusobnog povezivanja i uzajamnog jačanja informacijskog sustava u segmentu održivosti, što rezultira kvalitetnim informacijama za eksterne korisnike, temeljeno na izgradnji sustava internih kontrola u provođenju strategija održivosti, a kao podrške menadžmentu u procesu poslovnog odlučivanja" (Joshi & Li, 2016, p. 7) u dugom i kratkom roku.

Prvi korak u ustrojavanju računovodstva održivosti je sagledavanje dostignutog stupnja razvoja računovodstvenog informacijskog sustava, kako bi se ustrojio optimalni pristup u determiniraju oblika i načina bilježenja relevantnih poslovnih promjena, na način da se izvorne informacije usmjeravaju u sustav pripreme relevantnih izvještaja za ciljne korisnike. U ustrojavanju računovodstva održivosti treba slijediti temeljni cilj, a to je pružiti podršku strategijskom menadžmentu u postavljanju ciljeva, s posebnim naglaskom na osiguranje informacija relevantnih za „mjerenje dostignute razine ostvarivanja ciljeva održivosti u interakciji s menadžmentom i dionicima te osiguranje upravljačkih informacija za poslovno odlučivanje u dugom i kratkom roku" (Lamberton, 2005, p. 18).

Pristup ustrojavanju računovodstva održivosti temelji se na harmonizaciji veza i odnosa u osiguranju pretpostavki za pripremu relevantnih informacija u okviru računovodstva održivosti, s posebnim naglaskom na interakciju strategijskog i operativnog pristupa, usmjerenog na sagledavanje dostignute razine ostvarivanja strateških ciljeva održivog razvoja. Da bi se strateške odrednice mogle sagledati i kroz kraća razdoblja, potrebno je primijeniti instrumentarij računovodstva odgovornosti uz uvažavanje specifičnosti internih procesa, koji od najniže razine trebaju biti usmjereni na izvršavanje konkretnih zadataka u kratkom roku, a temeljenih na strateškim odrednicama sustava kao cjeline. Treba stvoriti pretpostavke da se paralelno obuhvaćaju financijski i nefinancijski podaci koji nakon obrade, a uz uvažavanje načela održivosti, relevantnih propisa, standarda i primjera dobre prakse, postaju informacije za ciljne korisnike, tj. upravljačka osnovica poslovnog odlučivanja u dugom i kratkom roku.



Slika 1: Pristup ustrojavanju računovodstva održivosti (Lamberton, 2005, p. 17)

Iako to nije dovoljno obrađeno u teoriji, kod ustrojavanja računovodstva (slika 1) održivosti nužno je izgraditi sustav mjerenja i kontrole radi sustavnog procjenjivanja učinkovitosti reagiranja na odstupanja od strateških odrednica, ali i na pitanja dionika kroz komunikaciju putem izvještaja o održivosti (Perrini & Tencati, 2006, p. 296). Nakon prikupljanja podataka nužno je izabrati relevantne pokazatelje u definiranju ciljeva, a kao temelj za ocjenu ostvarenih rezultata održivosti (Lamberton, 2005, p. 17) pri čemu se računovodstvo održivosti sagledava kao kvalitativna nadogradnja na konvencionalno (financijsko) računovodstvo (Burritt & Schaltegger, 2014, p. 330).

Instrumenti, metode i tehnike kojima računovodstvo održivosti osigurava upravljačke informacije su različite, a njihova primjena ovisi o informacijskim zahtjevima ciljnih korisnika. Najčešće se traže one informacije menadžerskog računovodstva okoliša (eng. *Environmental Management Accounting*) i društveno odgovornog računovodstva (eng. *Social Responsibility Accounting*), kao podsustava računovodstva održivosti, koje su relevantne za ocjenu eko-efikasnosti (eng. *Eco-efficiency*) te one koje osiguravaju ocjenu ostvaruje li se

ciljna vrijednost za dioničare (eng. *measuring shareholder value creation*), a temeljeno na primjeni relevantnih pokazatelja (Burritt & Schaltegger, 2014, p. 330).

Ovisno o pojedinačnim zadacima definiranim strateškim dokumentima, propisima ili politikama održivog razvoja, nužno je osigurati i niz specifičnih informacija, relevantnih za upravljanje emisijama ugljičnog dioksida (eng. *Carbon Management Information),* ostalih stakleničkih plinova (eng. *Greenhouse Gas Assessment Information-GHG),* energijom (eng. *Energy Information*), vodom (eng. *Water Management Information*), otpadom (eng. *Waste / Garbage Accounting*), učinkovitošću resursa (eng. *Resource Efficiency*), recikliranjem (eng. *Recycling*) i sl. (Burritt & Schaltegger, 2014, p. 330; Herriott, 2016; Laughlin & Varangu, 1991).

Ne manje značajne su i računovodstvene informacije kojima se ocjenjuje održivost procesa, što započinje zelenom izgradnjom (eng. *Green Building*), orijentacijom na održivi lanac nabave (eng. *Sustainability of Supply Chains)*, preko održive proizvodnje (eng. *Sustainability of Production)* temeljene na ustrojavanju racionalnih tokova materijala (eng. *Material Flow*), sve do aktivnog odnosa prema bioraznolikosti (Burritt & Schaltegger, 2014, p. 329; Georg & Justesen, 2017; Herriott, 2016; Laughlin & Varangu, 1991; Schaltegger, Bennett, Burritt, & Jasch, 2008, p. v).

Navedeno ukazuje da je računovodstvo održivosti preuzelo ulogu osiguranja relevantnih informacija za izvještavanje o održivosti, kao temelja ocjene dostignute razine održivosti (Fifka, 2012, p. 66,74, 2013, pp. 6–14; Hahn & Kühnen, 2013, p. 5; Mathews, 1997, p. 483; Ortas & Moneva, 2011, p. 19). Računovodstvu održivosti prvenstveno se stavlja u zadatak osigurati informacije za izvještavanja eksternih korisnika o održivosti. U tom kontekstu su 1997. g. zaslugom strukovne udruge CERES i Tellus Instituta (Brown et al., 2007, p. 12; CSHS, 2015, p. 6) za potrebe izvještavanja o održivosti donesene GRI smjernice prve generacije, kako bi se potaklo izvještavanje i na jedinstvenim polazišnim osnovama, jer se tada ideja o dobrovoljnom izvještavanju o održivosti činila nedostižnim pothvatom.

Ovaj je potez uveo revolucionarne promjene u računovodstvo, koje je do tada bilo usmjereno isključivo na prezentiranje vrijednosno izraženih informacija, a sada se trebalo orijentirati na paralelno obuhvaćanje i prezentiranje i nefinancijskih informacija (Kaplan & Norton, 1996, pp. 1–312). Temeljeno na tezi da financijske informacije nisu dostatne za upravljanje održivim razvojem, naglasak se stavlja na osiguranje informacija za izvještavanje nefinancijskih informacija, što je predstavljalo svojevrstan kompromis između maksimiziranja profita i uvažavanja brige o okolišu i zajednici.

Od samih početaka izvještavanja o održivosti naglasak je na primjeni načela dobrovoljnosti (CSHS 2015:6), što motivira razvoj pokazatelja usmjerenih na projiciranje ciljeva održivosti (CSHS, 2015, p. 6), ali i ocjene ostvarenih rezultata održivosti (eng. *Sustainability Metrics*). Razvoj sustava izvještavanja o održivosti prate i istraživanja o postojanju korelacije i kauzalnosti između uvođenja načela održivosti i ostvarenih financijskih rezultata (E&Y, n.d., 2014; Lisi, 2016).

To dovodi do sustavnih promjena u promišljanju računovodstvenog informacijskog sustava, u kojem se obuhvaća i u izvještajima prezentira sve veći broj nefinancijskih informacija o održivosti. Primjetna je i transformacija izvještaja o održivosti, koji od „lijepih slikovnica", tj. uljepšanog načina prikazivanja vlastite povoljnije pozicije sustavno prerastaju u revidirane izvještaje, čiji je cilj realno pozicioniranje u skladu sa suvremenim zahtjevima tržišta, koje sve više cijeni kvalitetan odnos prema okolišu i zajednici i kažnjava neodgovorno ponašanje (CSHS, 2015, p. 6). Zadatak je računovodstva održivosti da se sustavno prilagođava zadovoljenju informacijskih zahtjeva ove vrste ciljnih korisnika.

2.3. Polazišta izvještavanja o održivosti

Zadatak je računovodstva održivosti osigurati relevantne informacije za ocjenu dostignutog stupnja održivosti, u čemu značajnu potporu mogu osigurati globalno prihvaćeni standardi, okviri, smjernice i pravila. Povijesno promatrano, prepoznaje se značajan utjecaj GRI-ja (eng. *Global Reporting Initiative)* koji se od 1977. g. uspješno razvijaju od okvira (G1 – G4) te prerastaju u GRI standarde (eng. *Global Reporting Initiative Standards*), koji u suvremenim uvjetima osiguravaju visoku razinu izvještavanja paralelno sa SASB standardima te *International Integrated Reporting Council* (IR) okvirom integriranog izvještavanja (CSHS, 2015; SASB, n.d.-a).

Tablica 1 prezentira cjeloviti prikaz općih spoznaja o karakteru pojedinih standarda, smjernica i okvira, koji nisu jedini, ali su najbolje prihvaćeni u teoriji i praksi. U nastavku će se uvažavati njihove karakteristike, prvenstveno s polazišta uloge koju imaju ili bi je trebali imati u izgradnji sustava izvještavanja o okolišu.

Tablica 1: Značajke i uloga GRI i SASB standarda te IIEC okvira u suvremenim uvjetima (SASB, n.d.-c)

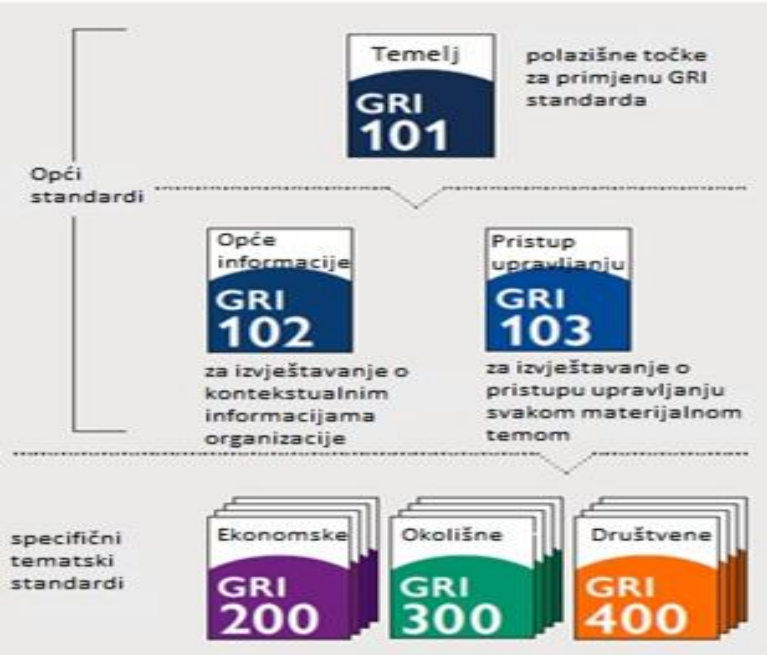
	GRI	**SASB**	**IR**
vrsta smjernice	standardi	standardi	okvir
raspon	međunarodni	SAD	međunarodni
djelokrug	opći	specifičnost djelatnosti / industrije	opći
cilj izvještavanja	dobrovoljno izvještavanje	obavezno izvještavanje	dobrovoljno izvještavanje
ciljne skupine za izvještavanje	javna (dionička) i privatna društva	javna (dionička) trgovačka društva koja kotiraju na burzama u SAD-u	javna (dionička) trgovačka društva koja kotiraju na međunarodnim burzama
ciljana publika	svi dionici	investitori	investitori
tip poslovnog sustava	neprofitni (NGO)	neprofitni (501(c)3)	neprofitni (NGO)
definiranje materijalnosti	informacije koje se smatraju važnima za prikaz ekonomskih, okolišnih i društvenih utjecaja poslovnog sustava ili za utjecaj na odluke dionika (vlasnički/individualno)	informacija je materijalna ako njezino izostavljanje mijenja odluku investitora (Vrhovni sud SAD-a)	informacija je materijalna ako bi značajno mogla utjecati na procjene pružatelja financijskog kapitala, a s obzirom na sposobnost poslovnog sustava da stvori vrijednost tijekom kratkog, srednjeg i dugog razdoblja

2.3.1. GRI standardi

Temeljeno na iskustvima GRI - G4 smjernica, 19. 10. 2016. g. doneseni su GRI standardi (GRI, 2016b). GRI standardi su prvi globalni standardi oblikovani u svrhu osiguranja potpore za izvještavanje o održivosti. Temelje se na modularnoj strukturi više međusobno povezanih elemenata, a temeljeni su na iskustvima globalno prihvaćene najbolje prakse uravnoteženog izvještavanja o ekonomskim, ekološkim i društvenim utjecajima (GRI, 2016b). Sustavni pristup prepoznaje se u načinu na koji su koncipirani GRI standardi (GSSB, n.d.). Naime, polazišta su definirana općim standardom GRI 101 (načela izvještavanja), nakon čega slijede opće informacije prezentirane u okviru GRI 102 (postupci objavljivanja izvještaja o održivosti u kontekstu zahtjeva poslovnog sustava), dok pristup upravljanju definiraju odrednice GRI 103 (upravljanje ključnim temama djelovanja).

Slijede specifični standardi, tematski orijentirani standardi usmjereni na prepoznavanje područja primjene načela održivosti, tako da su u okvirima GRI 200 obuhvaćene ekonomske teme, u okvirima GRI 300 ekološke teme, a u okvirima GRI 400 društvene teme (GRI, 2016a, p. 4). Opći standardi važe za sve postupke sastavljanja i objavljivanja izvještaja o održivosti,

dok se specifični tematski standardi odnose na prezentiranje ciljnih kategorija o kojima poslovni sustav treba izvještavati (slika 2).



Slika 2: Okvir ustroja GRI standarda (GRI, 2016a, p. 3)

Karakteristika je GRI standarda što osiguravaju niz konkretnih pokazatelja, prihvatljivih za uključivanje u proces izvještavanja o održivosti. Standardi se sustavno dopunjuju, ali temeljna koncepcija nije prvenstveno orijentirana na specifičnosti djelatnosti, već se odabir pokazatelja temelji na načelu materijalnosti. GRI standardi su od izuzetnog značaja u kreiranju izvještaja o održivosti jer slijede načela kojima se definira (a) *sadržaj* izvještavanja o održivosti (opisuje se proces, aktivnosti i utjecaji poslovnog sustava te očekivanja i interesi dionika) te (b) *kvaliteta* prezentiranih informacija u izvještaju o održivosti (područja osiguranja kvalitete informacija, uključujući i njihovu pravilnu prezentaciju) (GRI, 2016a, p. 7).

Treba naglasiti da prema GRI standardima sadržaj izvještaja o održivosti definiraju načela uključenosti dionika, kontekst održivosti, materijalnosti i cjelovitosti. No kako se primjena ovih načela mora prilagoditi specifičnostima svakog pojedinog poslovnog sustava (svaki ima određene zahtjeve i prioritete), a ne postoji unificiran pristup temeljen na propisima ili drugoj obavezujućoj regulativi, nije osigurana uniformnost pristupa. Stoga u ocjeni kvalitete prezentiranih izvještaja, sastavljenih temeljem GRI standarda, ne može se naglasak staviti na formu, već na prezentirani sadržaj. Sagledavati treba kvalitetu prezentiranih informacija te korištenje pokazatelja, na način da se svaki pojedini pokazatelj testira na polazištima primjene načela kvalitete održivosti (tablice 2 i 3).

Tablica 2: GRI načela izvještavanja o održivosti (GRI, 2016a, pp. 7–16)

Načela za određivanje sadržaja izvještaja		**Načela za određivanje kvalitete izvještaja**	
Načelo	**Pojašnjenje**	**Načelo**	**Pojašnjenje**
Uključenost dionika	Poslovni sustav treba identificirati svoje dionike i opisati na koji je način odgovorio na njihova opravdana očekivanja i interese.	Točnost	Priopćena informacija treba biti u dovoljnoj mjeri točna i precizna kako bi dionici mogli procijeniti utjecaj poslovnog sustava.
Kontekst održivosti	Izvještaj bi trebao prikazati učinak poslovnog sustava u širem kontekstu održivosti.	Ravnoteža	Izvještaj mora odražavati pozitivne i negativne teme učinka poslovnog sustava kako bi se omogućila razumna procjena općeg utjecaja.
Materijalnost	Izvještaj bi trebao obuhvatiti teme koje: - odražavaju značajne ekonomske, okolišne i društvene utjecaje poslovnog sustava; ili - značajno utječu na procjene i odluke dionika.	Jasnoća	Poslovni sustav treba učiniti informacije dostupnima tako da budu razumljive i pristupačne dionicima koji koriste izvještaj.
Cjelovitost	Izvještaj bi trebao uključiti materijalne teme i njihove granice u mjeri dovoljnoj za prikaz bitnih ekonomskih, okolišnih i društvenih utjecaja kako bi omogućili dionicima kvalitetnu procjenu učinaka poslovnog sustava u izvještajnom razdoblju.	Usporedivost	Poslovni sustav trebao bi dosljedno odabrati, prikupljati i priopćavati informacije. Informacije koje se priopćavaju trebale bi biti prezentirane na način koji dionicima omogućava analizu promjena u učinku poslovnog sustava kroz određeno razdoblje i koji podržava analize za usporedbu s drugim poslovnim sustavima.
		Pouzdanost	Poslovni sustav treba prikupljati, pohranjivati, analizirati i priopćavati informacije i procese koji su korišteni u pripremi izvještaja tako da ih se može provjeriti te da ujedno osiguravaju kvalitetu i materijalnost informacija.
		Pravovre-menost	Poslovni sustav treba izvještavati u redovitim vremenskim razmacima kako bi informacije bile pravovremeno dostupne dionicima radi donošenja informiranih odluka.

Tablica 3: Testovi provjere primjene načela kvalitete informacija (GRI, 2016a, pp. 13–16)

Načelo	Test
Točnost	● Izvještaj ukazuje na podatke koji su izmjereni. ● Tehnike mjerenja podataka i temelji za izračune na odgovarajući su način opisani i mogu se ponoviti sa sličnim rezultatima. ● Dopuštena pogreška kod kvalitativnih podataka nije tolika da značajno utječe na mogućnost dionika da donesu odgovarajuće i informirane zaključke o učinku. ● U izvještaju se navodi koji su podaci procijenjeni, kao i osnovne pretpostavke i tehnike koje su korištene za procjenu ili gdje se određene informacija može pronaći. ● Valjanost kvalitativnih izjava u izvještaju dokaziva je na temelju drugih iznesenih informacija i drugih dostupnih dokaza.
Ravno-teža	● Izvještaj iznosi kako povoljne tako i nepovoljne rezultate i teme. ● Informacije su u izvještaju prikazane u formatu koji omogućava korisnicima uočavanje pozitivnih i negativnih trendova u pogledu učinaka na godišnjoj razini. ● Naglasak na različite teme u izvještaju razmjeran je njihovoj relativnoj materijalnosti.
Jasnoća	● Izvještaj sadrži razinu informacija koju traže dioničari, ali izbjegavaju se pretjerani i nepotrebni detalji. ● Dionici mogu pronaći specifične informacije koje trebaju bez pretjeranih napora, pomoću sadržaja, mapa, poveznica ili drugih pomoći. ● U izvještaju se izbjegava korištenje tehničkih pojmova, akronima, žargona ili drugog sadržaja za koji je vjerojatno da neće biti poznat dionicima te bi izvještaj trebao sadržavati pojašnjenja (gdje je to potrebno) u pojedinom odjeljku ili u pojmovniku. ● Podaci i informacije u izvještaju dostupne su dionicima, uključujući i one koji imaju posebne potrebe u pogledu pristupa (poput različitih sposobnosti, jezika ili tehnologije).
Usporedivost	● Izvještaj i informacije koje on sadrži mogu se usporediti na godišnjoj razini. ● Učinak poslovnog sustava može se usporediti putem odgovarajućih alata za ocjenu (*benchmark*). ● Mogu se prepoznati i objasniti sve značajne oscilacije između izvještajnih razdoblja u pogledu granica tema, područja primjene, duljine trajanja izvještajnog razdoblja ili informacija sadržanih u izvještaju. ● Kada su oni dostupni, izvještaj koristi općeprihvaćene protokole za prikupljanje, mjerenje i prikaz informacija, uključujući informacije sadržane u GRI standardima.
Pouzda-nost	● Utvrđeni su područje primjene i obujam vanjske verifikacije. ● Poslovni sustav može prepoznati originalni izvor informacija sadržanih u izvještaju. ● Poslovni sustav može iznijeti pouzdane dokaze koji potkrepljuju pretpostavke ili složene izračune. ● Dostupan je prikaz izvornih podataka ili vlasnika informacija kojim se potvrđuje njihova točnost u okvirima dopuštene pogreške.
Pravovre-menost	● Informacije u izvještaju priopćene su dok su još uvijek aktualne za izvještajno razdoblje. ● Sakupljanje i objavljivanje ključnih informacija o učinkovitosti usklađeno je s rasporedom izvještavanja o održivosti. ● Informacije u izvještaju (uključujući izvještaje objavljene na internetu) jasno označavaju razdoblje na koje se odnose, kada će biti revidirane i kada su učinjene zadnje izmjene.

GRI standardi nude 8 temeljnih okolišnih i 19 temeljnih društvenih pokazatelja (tablica 4), koji su tako strukturirani da omogućavaju izbor kroz modularni pristup, na način da je uvijek postojećem sustavu pokazatelja moguće dodati, ukloniti ili modificirati izabrani sustav.

Tablica 4: GRI pokazatelji definirani GRI standardima (GSSB, 2018, p. 3)

Okolišni pokazatelji		**Društveni pokazatelji**	
GRI 301	Materijali 2016	GRI 401	Zapošljavanje 2016
GRI 302	Energija 2016	GRI 402	Odnosi zaposlenika i menadžmenta 2016
GRI 303	Voda i otpadne vode 2018	GRI 403	Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu 2018
GRI 304	Biološka raznolikost 2016	GRI 404	Obuka i obrazovanje 2016
GRI 305	Emisije 2016	GRI 405	Različitost i jednake mogućnosti 2016
GRI 306	Otpadne vode i otpad 2016	GRI 406	Nediskriminacija 2016
GRI 307	Pridržavanje propisa – okoliš 2016	GRI 407	Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja 2016
GRI 308	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na okoliš 2016	GRI 408	Dječji rad 2016
		GRI 409	Prisilni ili obvezni rad 2016
		GRI 410	Sigurnosne prakse 2016
		GRI 411	Prava domicilnog stanovništva 2016
		GRI 412	Procjena ljudskih prava 2016
		GRI 413	Lokalne zajednice 2016
		GRI 414	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na društvo 2016
		GRI 415	Javna politika 2016
		GRI 416	Zdravlje i sigurnost kupaca 2016
		GRI 417	Marketing te označavanje proizvoda i usluga 2016
		GRI 418	Privatnost kupaca 2016
		GRI 419	Društveno-ekonomsko pridržavanje propisa 2016

GRI pokazatelji nisu strukturirani prema djelatnostima, zbog čega svaki poslovni sustav treba procijeniti koji su od navedenih pokazatelja njemu bitni za planiranje, kontrolu i izvještavanje. Specifičnost je GRI pokazatelja u tome što su strukturirani tako da se mogu koristiti na više razina, čime se osiguravaju informacije za različite ciljne korisnike od načelne do detaljne razine. Naime, temeljni pokazatelji (materijali, energija, zapošljavanje, obrazovanje zaposlenika…) mogu se raščlaniti na niže razine (Antolín-López, Delgado-Ceballos, & Montiel, 2016, p. 42), što znači da se uz temeljne mogu koristiti sintetički i analitički pokazatelji, te njima podređeni subanalitički pokazatelji, uz koje je naznačen oblik i način mjerenja, a sve ovisno o stvarnim potrebama i zahtjevima ciljnih korisnika (tablica 5).

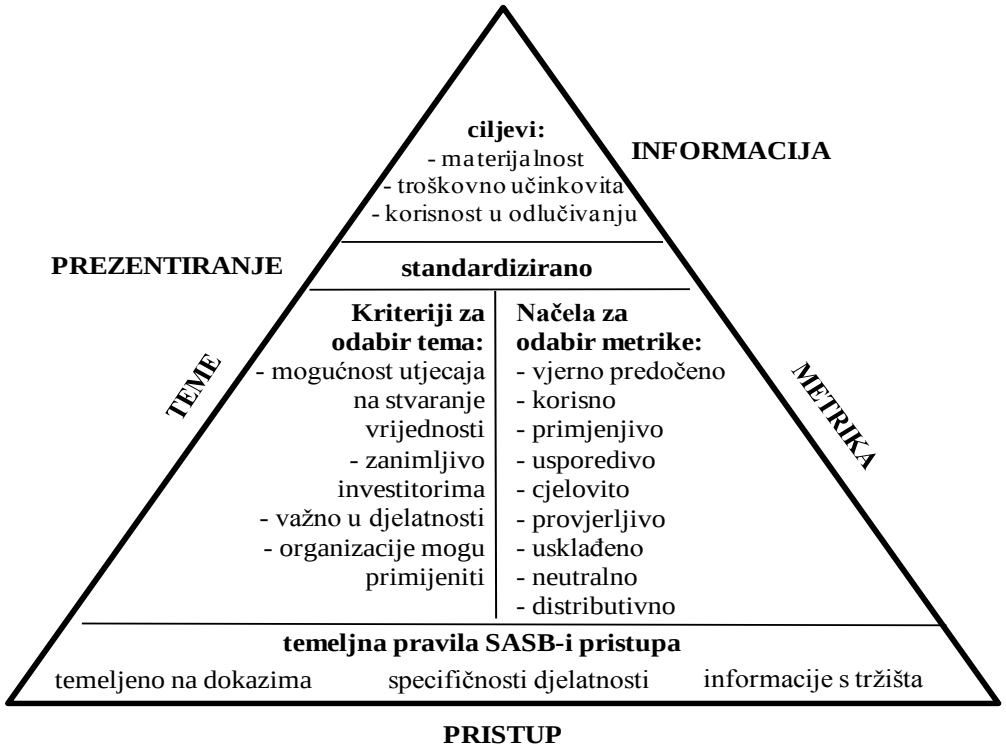
Tablica 5: Razina informacija GRI pokazatelja (obrada temeljem GSSB, 2018)

Temeljni pokazatelj		**Sintetički pokazatelj**		**Analitički pokazatelj**	**Subanalitički pokazatelj**	**Oblik pokazatelja**	**Način mjerenja**
301	Materijali 2016	301-1	Korišteni materijali prema težini i volumenu	a. materijal korišten za proizvodnju i pakiranje primarnih proizvoda i usluga prema	i. korištenim neobnovljivim materijalima	broj	težina volumen
					ii. korištenim obnovljivim materijalima	broj	težina volumen
		301-2	Korišteni reciklirani input materijali	a. reciklirani input materijali za proizvodnju primarnih proizvoda i usluga		broj	postotak
		301-3	Vraćeni proizvodi i njihova ambalaža	a. vraćeni proizvodi i njihova ambalaža prema	kategorijama proizvoda	broj	postotak

2.3.2. SASB standardi

SASB standardi su prvenstveno oblikovani za potrebe izvještavanja onih poslovnih sustava koji kotiraju na burzama u SAD-u, a prema propisima proizlazi i obveza da ti poslovni sustavi jednom godišnje ispunjavaju obrasce/formulare 10-K i 20-F (SASB, 2013) čijom se primjenom povezuju i prezentiraju informacije o održivosti s tradicionalnim financijskim informacijama. Informacije koje se prezentiraju temeljem SASB standarda prvenstveno su namijenjene investitorima jer su prilagođene njihovim informacijskim zahtjevima u procesu donošenja kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka. Poseban se naglasak stavlja na ekonomsku isplativost, usporedivost i provjerljivost.

Za razliku od GRI standarda, u formiranju SASB pokazatelja o održivosti uvažavaju se specifičnosti djelatnosti, povratne informacije s tržišta od značaja za investitore. Uz temeljna pravila primjene SASB standarda, definirani su kriteriji za odabir pojedine teme, tj. orijentacija SASB standarda prema potrebama investitora, definirana su načela za odabir pokazatelja i metodološki okvir provedbe SASB standarda (slika 3). Za razliku od GRI standarda koji daju fleksibilnost u primjeni, SASB standardi traže standardizirani pristup u odabiru informacija koje će se objaviti u izvještajima o održivosti na način da se osiguraju preduvjeti za provođenje internog i eksternog *benchmarkinga*.



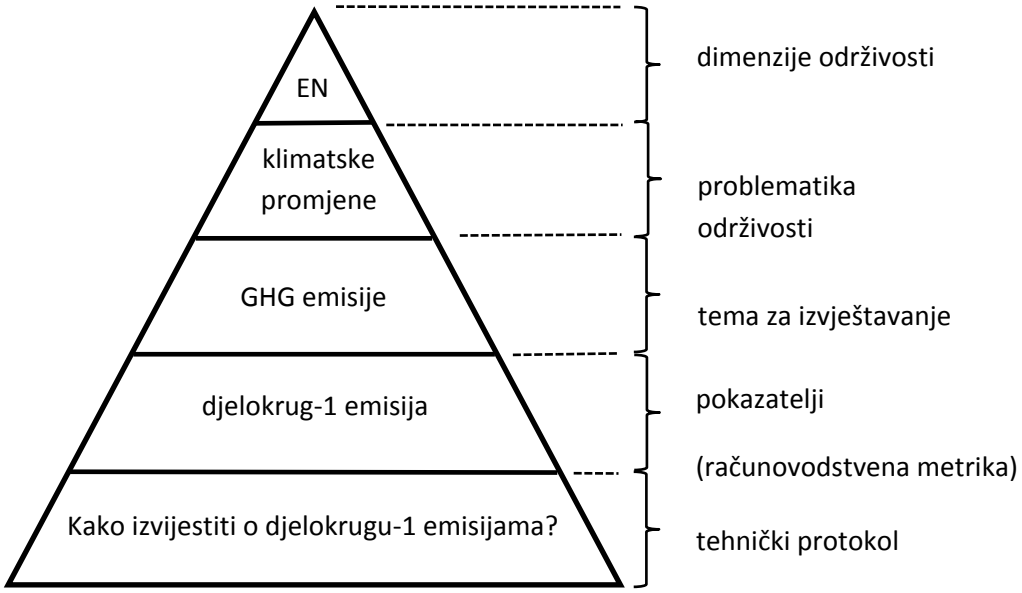
Slika 3: Okvir primjene SASB standarda u sustavu izvještavanja o održivosti (SASB, 2017, p. 7)

SASB standardi su strukturirani po sektorima i uvažavaju specifičnosti djelatnosti. Radi se o 10 sektora definiranih prema SASB klasifikaciji djelatnosti i to: zdravstvo, financije, tehnologije i komunikacije, neobnovljivi izvori, prijevoz, usluge, transformacija izvora, potrošnja, obnovljivi izvori i alternativne energije, te infrastruktura. Daljnja razrada temelji se na uvažavanju specifičnosti djelatnosti na način da se slijedi 80 djelatnosti, slijedom odrednica *SICS*^{TM} sustava klasifikacije poznatog kao *Sustainable Industry Classification System*^{TM} (SASB, n.d.-b). U tablici 6 prezentira se pristup klasifikaciji na modelu usluga.

Tablica 6: Klasifikacija djelatnosti prema SASB standardima – primjer usluga (SASB, n.d.-c)

Tematski sektor		**Podsektor**		**Djelatnost**	
SV000	usluge	SV0100	potrošačke usluge	SV0101	Obrazovanje
				SV0102	Profesionalne usluge
		SV0200	hotelijerstvo i rekreacija	SV0201	Hoteli i smještaj
				SV0202	Casino i igre
				SV0203	Restorani
				SV0204	Rekreacija
				SV0205	Krstarenje
		SV0300	mediji	SV0301	Oglašavanje i marketing
				SV0302	Produkcija i distribucija medija
				SV0303	Kabelska i satelit

Gornja tablica ilustrira pristup u razradi SASB standarda kroz hijerarhijski pristup u odabiru pokazatelja, relevantnih za specifičnosti djelatnosti, a na primjeru usluga. Tako se u strukturi usluga mogu birati financije usluge, zdravstvo, obrazovanje i sl. Svaka se razina dalje raščlanjuje na odgovarajući broj podsektora (npr. potrošačke usluge, hotelijerstvo i rekreacija, mediji) da bi se i dalje moglo promatrati kroz konkretne djelatnosti (npr. hoteli i ostali oblici smještaja, casino i igre na sreću, restorani, rekreacija, krstarenje). Preporučuje se izabrati 5 – 13 ključnih pokazatelja iz okvira SASB standarda (Pfalzgraf & Aykan, 2016, p. 33).



Slika 4: Hijerarhijska struktura SASB standarda (Pfalzgraf & Aykan, 2016, p. 40)

Kako je prikazano na slici 4, SASB standardi su tako koncipirani da omogućavaju izbor pokazatelja održivosti kroz hijerarhijski pristup od temeljnih/polazišnih dimenzija (kapitala) relevantnih za ocjenu održivosti (okoliš, društveni kapital, ljudski kapital, poslovni model i inovacija, vodstvo i upravljanje), nakon čega se biraju oni pojedinačni pokazatelji ("računovodstvena metrika") koji su relevantni za mjerenje i izvještavanje te upravljanje održivošću uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti, na način kako to ilustrira tablica 7.

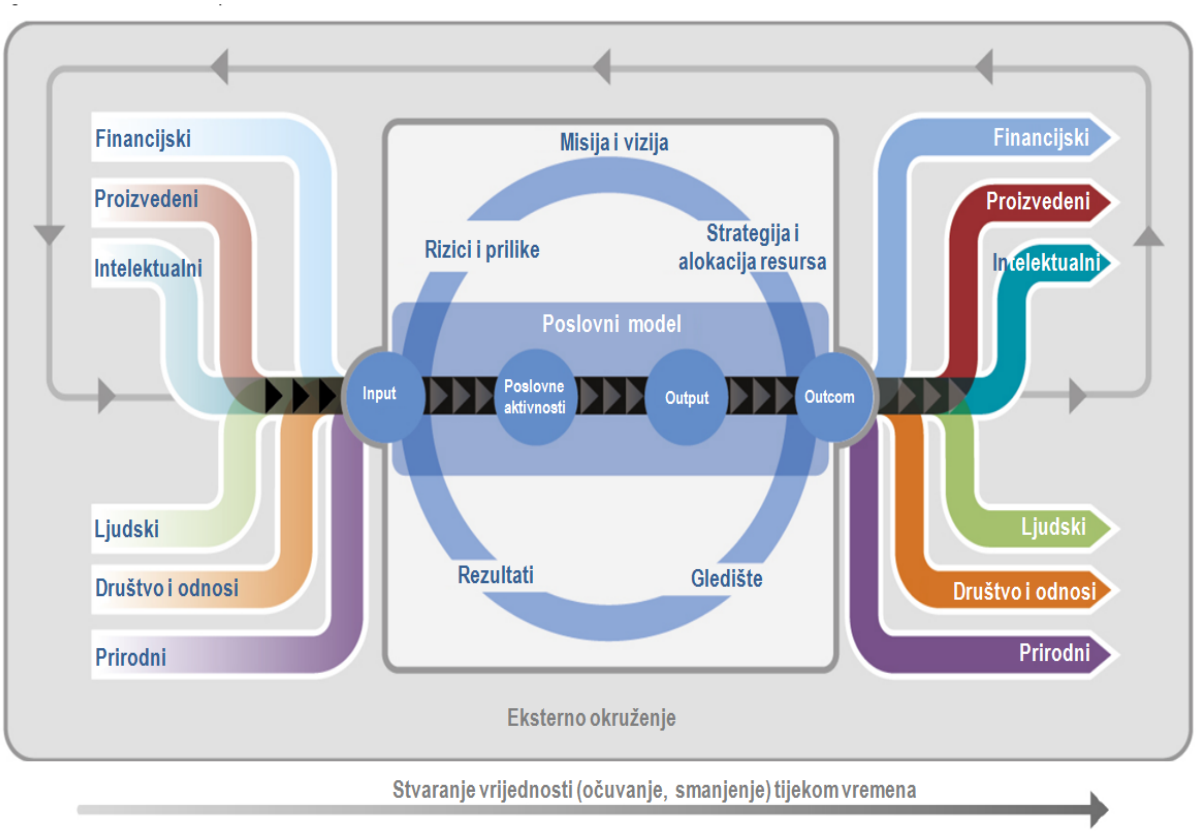
Tablica 7: SASB „računovodstvena metrika" održivosti za hotele i smještajne objekte (SASB, 2014, p. 8)

Tema	**Računovodstvena metrika**	**Kategorija**	**Jedinica mjere**	**Kod**
upravljanje energijom i vodom	ukupno konzumirana energija, postotak električne energije iz elektroenergetskog sustava (eng. *grid electricity*), postotak obnovljive energije	kvantitativni	gigadžul (GJ) postotak (%)	SV0201-01

Tema	Računovodstvena metrika	Kategorija	Jedinica mjere	Kod
	ukupno zaprimljena voda, postotak reciklirane, postotak u regijama s visokom ili ekstremno visokim temeljnim pritiskom na vodu	kvantitativni	kubični metar (m3) postotak (%)	SV0201-02
zaštita ekosustava i klimatske prilagodbe	broj smještajnih objekata u područjima ugroženim poplavama (*FEMA Special Flood Area* ili srodni ekvivalent)	kvantitativni	broj	SV0201-03
	broj smještajnih objekata u ili blizu zaštićenih područja ili proglašenih ugroženim staništima	kvantitativni	broj	SV0201-04
	opis okolišnih politika upravljanja te praksi za očuvanje usluga ekosustava	diskusija i analiza	nije primjenjivo	SV0101-05
Fer radni odnosi	stupanj (1) dobrovoljne i (2) nedobrovoljne fluktuacije zaposlenika	kvantitativni	postotak (%)	SV0201-06
	iznos zakonskih i regulativnih kazni i nagodbi povezanih s kršenjem radnog prava	kvantitativni	US dolari ($)	SV0201-07
	prosječna vrijednost sata za hotelsko osoblje po regiji; postotak hotelskih zaposlenika koji zarađuju najmanju plaću	kvantitativni	US dolari ($) postotak (%)	SV0201-08

2.3.3. IR – Okvir za integrirano izvještavanje

Kratica <*IR*> simbolizira međunarodno prihvaćeni okvir za sastavljanje integriranih izvještaja (eng. *Integrated Reporting)* temeljenih na integriranom načinu promišljanja poslovanja, čiji je rezultat periodična objava integriranih izvještaja poslovnog sustava, a naglasak je na prezentiranju procesa stvaranja vrijednosti u definiranoj jedinici vremena u komunikaciji s dionicima. Dakle, rezultat ovog postupka je izrada integriranog izvještaja (eng. *Integrated Report*), koji predstavlja koncizni prikaz složene komunikacije s dionicima te prikaz načina na koji strategija poslovnog sustava, način upravljanja, utjecaji eksternog okruženja i druge okolnosti vode k stvaranju vrijednosti u kratkom, srednjem i dugom roku (slika 5) (IIRC, 2013, p. 33).



Slika 5: Okvir stvaranja vrijednosti prezentiran kroz sustav integriranog izvještavanja (IIRC, 2013, p. 13)

U procesu integriranog izvještavanja poseban se naglasak stavlja na primjenu pristupa integriranog promišljanja (eng. *Integrated Thinking*) o vezama i odnosima između različitih operativnih/funkcionalnih jedinica i kapitala uključenog u stvaranje dodane vrijednosti za dionike. Integrirano izvještavanje temelji se na ideji da je sposobnost menadžmenta poslovnog sustava ključna za stvaranja dodane vrijednosti, kao temelja osiguranja povrata na one oblike kapitala koji su obuhvaćeni na strani inputa.

Od posebnog je značaja prezentiranje razine novostvorene vrijednosti za dionike (eng. *Value Creation)*, a kao rezultata koji proizlazi iz transformacije svih elemenata obuhvaćenog kapitala od inputa do outputa, uzrokovano aktivnostima poslovnog sustava. Outputom u sustavu integriranog izvještavanja smatra se vrijednost tržišno prihvaćenih proizvoda i usluga, ali i bilo koji nusproizvod ili otpad, dok se kao ishod (eng. *Outcome*) prepoznaje kroz interne i eksterne (pozitivne i negativne) utjecaje na transformaciju kapitala od inputa k outputu, kroz organizacijske i poslovne aktivnosti poslovnog sustava, usmjerene na njihovu uspješnu transformaciju u procesu stvaranja dodane vrijednosti (IIRC, 2013, p. 4,33).

Tablica 8: IIRC načela izvještavanja (IIRC, 2013, p. 5)

Načela integriranog izvještavanja	**Obrazloženje primjene načela integriranog izvještavanja**
Strateški fokus i orijentiranost na budućnost	Integrirani izvještaj treba dati uvid u organizacijsku strategiju i sposobnost organizacije da stvori vrijednost u kratkom, srednjem i dugom roku te koristi kapital i utječe na isti.
Povezanost informacija	Integrirani izvještaj treba pružiti holističku sliku međusobne povezanosti i ovisnosti između faktora koji utječu na sposobnost organizacije da stvori vrijednost tijekom razdoblja.
Odnosi s dionicima	Integrirani izvještaj treba dati uvid u prirodu i kvalitetu odnosa organizacije s njezinim ključnim dionicima, uključujući način i stupanj razumijevanja, razmatranje i reagiranje organizacije na stvarne potrebe i interese.
Materijalnost	Integrirani izvještaj treba prikazati informacije o pitanjima koja značajno utječu na sposobnost organizacije da stvori vrijednost tijekom kratkog, srednjeg i dugog razdoblja.
Konciznost	Integrirani izvještaj treba biti koncizan.
Pouzdanost i potpunost	Integrirani izvještaj treba uključiti sva pozitivna i negativna materijalna pitanja na uravnotežen način i bez materijalnih grešaka.
Dosljednost i usporedivost	Informacije u integriranom izvještaju trebaju biti prezentirane: (a) temeljem konzistentnosti tijekom vremena, te (b) na način koji će omogućiti usporedbu stupnja sposobnosti stvaranja vrijednosti tijekom vremena u odnosu na ostale poslovne sustave.

U tablici 8 prezentirana su načela koja treba slijediti u izgradnji integriranog sustava izvještavanja. Može se uočiti da su načela korektno predstavljena, ali isto tako da nisu definirani ključni pokazatelji, koje bi trebalo koristiti i prezentirati u sustavu izvještavanja. Pored toga nisu definirane metode mjerenja i smjernice prezentiranja specifičnosti ostvarenih rezultata, uvjetovanih specifičnostima djelatnosti i pojedinih aktivnosti (IIRC, 2013, p. 4). No navedena ograničenja mogu se eliminirati na način da se u tu svrhu koriste odgovarajući pokazatelji definirani GRI standardima, na način da se uvažavaju obilježja kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja (tablica 9), relevantnih za prezentiranje načina stvaranja dodane vrijednosti. U izgradnji sustava integriranog izvještavanja nužno je povezivanje deskriptivne metode s korištenjem relevantnih kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja izvedenih iz GRI standarda (IIRC, 2013, p. 17,28).

Tablica 9: Obilježja kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja održivosti (IIRC, 2013, pp. 17–28)

Kvantitativni pokazatelji	Kvalitativni pokazatelji
Izraženi su kroz novčane jedinice, broj zaposlenika, prihode, broj zemalja u kojima poslovni sustav posluje. Uključeni su u <IR> kada god je to moguće i relevantno. Relevantni su za poslovni sustav. U skladu su s interno korištenim pokazateljima. Povezani su s ostalim informacijama (npr. prikazuju povezanost između financijskih i ostalih informacija). Usredotočeni su na pitanja koja su identificirana kao materijalna. Povezani su s odgovarajućim ciljevima, prognozama i projekcijama za dva ili više budućih razdoblja. Prikazuju više razdoblja (npr. tri ili više razdoblja) kako bi se osiguralo praćenje trendova. Prikazani su u odnosu na prethodno postavljene ciljeve, prognoze ili projekcije radi dodjeljivanja odgovornosti. Usklađeni su s općeprihvaćenim industrijskim ili regionalnim *benchmarkingom* radi osiguranja osnovice za usporedbu. Objavljeni su dosljedno tijekom nekoliko uzastopnih razdoblja, bez obzira na povoljne ili nepovoljne konačne trendove. Popraćeni su kvalitativnim informacijama kako bi se pružio kontekst i pružio im se smisao.	Pružaju pojašnjenje mjernih metoda i temeljnih postavki, razloga za značajnija odstupanja od ciljeva, trendova i *benchmarkinga* te razloga zbog kojih se (ne) očekuje da se ponove. Svrha im je pojasniti promjene u dostupnosti, kvaliteti ili raspoloživosti kapitala kao poslovnih inputa te način na koji utječu na kapital (uvećanje, umanjenje, transformiranje). Prisutniji su u izvještajima u kojima se izvještava o dužim razdobljima zbog moguće neizvjesnosti konačnog rezultata.

2.3.4. Interakcija polazišta izvještavanja o održivosti

Temeljem ove analize moguće je zaključiti da prezentirani standardi/okvir imaju različit pristup održivosti jer su prvenstveno orijentirani na određenu ciljnu skupinu korisnika. No prepoznaje se i njihov zajednički cilj, a to je pružiti relevantnu podršku čijom će se primjenom unaprijediti sustav izvještavanja o održivosti (SASB, n.d.-c). Slijedom navedenog, u tablici 10 daje se usporedni pregled temeljnih karakteristika izabranog instrumentarija i njihova utjecaja na kvalitetu izvještavanja (prezentiranja financijskih i nefinancijskih informacija) za različite ciljne korisnike.

Tablica 10: Usporedni prikaz značajki GRI i SASB standarda te IR okvira (GRI, 2013, p. 67,84,142, 2016a; IIRC, 2013, p. 13; SASB, 2013, pp. 2–3)

Standard / okvir	Pristup održivosti	Elementi održivosti	Objašnjenje elemenata održivosti
GRI	Teme (grupirane prema dimenzijama održivog razvoja)	Ekonomski	Odnosi se na utjecaje poslovnog sustava na ekonomske prilike svojih dionika te na ekonomske sustave na lokalnoj, nacionalnoj i globalnoj razini; prikazuje tijek kapitala između različitih dionika te glavne ekonomske utjecaje poslovnog sustava u cijelom društvu.
		Okolišni	Odnosi se na utjecaj poslovnog sustava na žive i nežive prirodne sustave (npr. tlo, zrak, voda, ekosustavi); obuhvaća utjecaje povezane s ulaznim parametrima (npr. energija, voda) i izlaznim parametrima (npr. emisija, otpadne vode, otpad) te biološku raznolikost i utjecaje koji se tiču proizvoda i usluga, okolišnu usklađenost i izdatke.
		Društveni	Odnosi se na utjecaje koje poslovni sustav ima na društvene sustave u kojima posluje; uvelike se naslanja na međunarodno priznate opće standarde i važeće reference.
SASB	Dimenzije	Okoliš	Uključuje utjecaj poslovnog sustava na okoliš bilo putem korištenja neobnovljivih, prirodnih resursa kao inputa u faktore proizvodnje (npr. voda, minerali, ekosustavi, bioraznolikost) bilo putem štetnih ispuštanja u okoliš (npr. zrak, zemlju, vodu) koji mogu negativno utjecati na prirodne resurse i rezultirati utjecajem na financijske uvjete ili operativne učinke poslovnog sustava.
		Društveni kapital	Odnosi se na percipiranu ulogu poslovnog sustava u društvu ili na očekivanje da će poslovni sustav doprinijeti društvu. Odnosi se na upravljanje odnosima s eksternim strankama/dionicima poput kupaca, lokalnih zajednica, javnosti i vlade. Uključuje pitanja povezana s ljudskim pravima, zaštitom ranjivih skupina, lokalnim ekonomskim razvojem, dostupnošću i kvalitetom proizvoda i usluga, odgovornom marketinškom poslovnom praksom, privatnošću kupaca.
		Ljudski kapital	Odnosi se na upravljanje ljudskim kapitalom poslovnog sustava (zaposlenici i pojedinačni izvođači) kao ključnim sredstvom za stvaranje dugotrajnih vrijednosti. Uključuje: pitanja koja utječu na produktivnost zaposlenika (npr. uključenost zaposlenika, raznolikost; poticaje i naknade; privlačenje i zadržavanje zaposlenika u visokokonkurentnim ili ograničenim tržištima sa specifičnim talentom, vještinama ili obrazovanjem; upravljanje zdravljem i sigurnošću zaposlenika te sposobnošću stvaranja sigurne kulture poslovnih sustava koji posluju u opasnim radnim uvjetima).
		Poslovni modeli i inovacije	Odnosi se na utjecaj pitanja održivosti na inovaciju i poslovni model, a uključuje integraciju ekoloških, društvenih i pitanja ljudi u organizacijskom procesu stvaranja vrijednosti, uključujući obnovu resursa i drugih inovacija u proizvodnom procesu, inovaciju proizvoda (uključujući i učinkovitost i odgovornost u fazama dizajniranja, korištenja i odlaganja proizvoda), upravljanje okolišnim i društvenim utjecajima na materijalnu i financijsku imovinu (bilo onih u vlasništvu poslovnog sustava bilo kao fiducijarno za druge).

Standard / okvir	Pristup održivosti	Elementi održivosti	Objašnjenje elemenata održivosti
		Vodstvo i upravljanje	Uključuje upravljanje pitanjima koja su svojstvena poslovnom modelu ili uobičajenoj praksi djelatnosti te koja su u potencijalnom sukobu s interesom šire skupine dionika (npr. vlada, zajednica, kupci, zaposlenici) te tako stvaraju potencijalnu odgovornost ili, još gore, ograničavanje ili uklanjanje licence za poslovanje; uključuje usklađenost s propisima te regulatorni i politički utjecaj, upravljanje rizicima, upravljanje sigurnošću, lanac nabave i izvore materijala, sukob interesa, antikompetitivno ponašanje te mito i korupciju.
IR	kapitali	Financijski	Raspoloživa sredstva koja su: (1) dostupna organizaciji za proizvodnju dobara ili pružanje usluga, (2) pribavljena financiranjem poput dugovanja, kapitala ili potpora (eng. *grants*) ili stvorena poslovnim operacijama ili investicijama.
		Proizvedeni	Proizvedeni fizički objekti (naspram prirodnih fizičkih objekata) koji su organizaciji dostupni za proizvodnju dobara ili pružanje usluga, uključujući i zgrade, opremu i infrastrukturu (poput cesta, luka, mostova i postrojenja za tretiranje vode i otpada). Često ga stvaraju drugi poslovni sustavi, ali uključuje imovinu koju je proizveo poslovni sustav koji izvještava, za prodaju ili vlastitu uporabu.
		Intelektualni	Nematerijalna imovina poslovnog sustava temeljena na različitim vrstama znanja, a to uključuje: (1) intelektualno vlasništvo (patenti, autorska prava, softveri, prava, licence), (2) organizacijski kapital (znanje, sustavi, procedure, protokoli…).
		Ljudski	Kompetencije, sposobnosti i iskustva ljudi, njihovi motivi za inoviranje, uključujući: (1) usklađenost i potporu upravljačkom okviru poslovnog sustava, pristup upravljanju rizicima i etičke vrijednosti, (2) sposobnost razumijevanja, razvoja i implementacije organizacijske strategije, (3) lojalnost i motivi za unapređenje procesa, dobara i usluga, uključujući njihovu sposobnost da vode, upravljaju i surađuju.
		Društveni kapital i odnosi	Institucije i odnosi unutar i između zajednica, skupine dionika i ostalih mreža te sposobnost dijeljenja informacija za poboljšanje individualnog i kolektivnog boljitka, obuhvaćeni su kategorijom društveni kapital i odnosi. Navedeno uključuje: (1) jedinstvenost u primjeni normi, zajedničkih vrijednosti i ponašanja u zajednici, (2) odnos s ključnim dionicima te povjerenje i spremnost za uključivanjem koje je poslovni sustav razvio te nastoji izgraditi i zaštititi s vanjskim/eksternim dionicima, (3) nematerijalnu imovinu povezanu s brendom i reputacijom koju je poslovni sustav stvorio, (4) licence koje dobivaju poslovni sustavi, a relevantne su za unapređenje poslovanja i sl.
		Prirodni	Svi obnovljivi i neobnovljivi resursi i procesi kojima se stvaraju dobra i pružaju usluge koji omogućuju prošli, sadašnji i budući boljitak poslovnog sustava; uključuje: (1) zrak, vodu, zemlju, minerale i šume, (2) bioraznolikost i zdravlje ekosustava.

2.4. Pokazatelji za izvještavanje i ocjenu održivosti

Slijedom opće prihvaćene teze da „*što se ne može mjeriti, ne može se ni poboljšati*“, nužno je u poslovnom sustavu osigurati relevantne pokazatelje (pokazatelje, KPI, indikatore) kao pouzdane osnovice za mjerenje održivosti. Da bi to bilo moguće, nužno je da se u računovodstvu održivosti osiguraju pretpostavke za pripremu informacija temeljem izabranih pokazatelja, koje treba ugraditi u strateške ciljeve i redovito koristiti u sustavu izvještavanja, kako bi se ciljnim korisnicima ukazalo na dostignutu razinu ostvarenja ciljeva. Značaj izabranih pokazatelja prepoznaje se kroz ocjenu dostignutog stupnja održivosti, a još više kroz njihovu ulogu u projiciranju mogućnosti unapređenja održivosti u budućnosti. Izabrani sustav pokazatelja održivosti uključuje područja ekonomskog, ekološkog i društvenog aspekta razvoja poslovnog sustava.

Tako se u teoriji i u praksi pokazatelji sagledavaju kao svojevrsna okosnica u mjerenju rezultata održivosti (Hart Environmental Data, 1998; Herriott, 2016, p. 70; Warhurst, 2002), a definiraju se kao atributi relevantni za ocjenu udaljenosti od cilja (Waas et al., 2014, p. 5519). U istraživanjima se pokazatelji percipiraju kao “mjerljiva varijabla, koja se koristi kod prezentiranja odnosa s ostalim pridruženim činiteljima” (BusinessDictionary.com, n.d.). Pokazatelji se izvode iz serije promatranih činjenica, mogu biti izraženi kvantitativno ili kvalitativno, s naglaskom na otkrivanje relativne pozicije u promatranom području (Nardo, Saisana, Saltelli, Tarantola, et al., 2005, p. 5).

Pokazatelji mogu biti različiti, a svrha njihove primjene je prikazivanje operativne primjene pojedinih atributa unutar sustava, a vrijednosti tih varijabli mogu biti konkretne mjere ili opservacije u različito vrijeme, na različitoj lokaciji i za različitu populaciju, a mogu biti i kombinacija istih (Gasparatos, El-Haram, & Horner, 2008, p. 301). U teoriji i praksi se pokazatelji definiraju i ocjenjuju s različitih stajališta, a bitno je da budu pouzdani (eng. *reliable*), točni/valjani (eng. *valid*), jasni, razumljivi i nedvojbeni u interpretaciji (eng. *clear and understandable*), pravovremeno dostupni (eng. *timely*), kontrolabilni (eng. *controllable*) te troškovno učinkoviti (eng. *cost effective*), jer ulaganja u pripremu upravljačkih informacija ne mogu biti veća od koristi koje njihova primjena nosi (CPA Australia, 2015).

Uz opće značajke, pokazatelji održivosti moraju biti uravnoteženi te ukazivati na postignuta ekonomska unapređenja, ali i ona vezana za relevantna okolišna (voda, materijal, odvajanje otpada i sl.) i društvena pitanja (korupcija, fluktuacija zaposlenih, i sl.) što mora biti prezentirano u ravnoteži, promatrano s polazišta ciljeva koje treba ostvariti (Cohen et al.,

2014, p. 1; Lancker & Nijkamp, 2000, p. 112). Za razliku od klasičnih pokazatelja, pokazatelji održivosti moraju omogućiti da se sagleda interakcija ekonomskih i neekonomskih utjecaja na uravnoteženi odnos prema okolišu i zajednici (Rahdari & Anvary Rostamy, 2015, p. 5) te da se u obzir uzmu dimenzije prostora i vremena (Lancker & Nijkamp, 2000, p. 112), kako bi tako prezentirane informacije bile relevantne za ciljne korisnike.

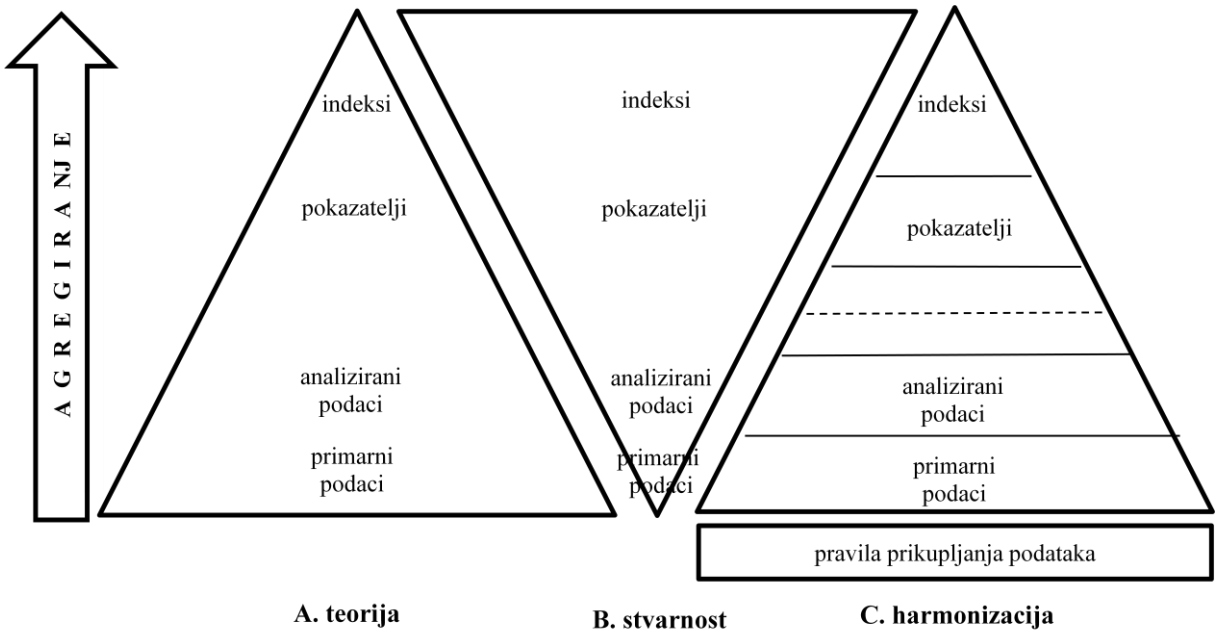
Svrha je izbora i primjene pokazatelja održivosti osiguranje preduvjeta za ocjenu rezultata, promatrano s aspekta ciljnih strateških odrednica održivog razvoja poslovnog sustava i njegova okruženja. Sustav pokazatelja nije jednoznačno određen, pa se sukladno stvarnim zahtjevima biraju optimalni načini mjerenja, s naglaskom na interdisciplinarnost uz uvažavanje računovodstvenih instrumenata, metoda i tehnika (Gasparatos et al., 2008, p. 292; Lamberton, 2005, pp. 13–14; Lancker & Nijkamp, 2000, p. 113; Nardo, Saisana, Saltelli, Tarantola, et al., 2005, p. 8). Pokazatelj se bira u kontekstu informacijskih zahtjeva donositelja poslovnih odluka na način da se prihvate one jedinice informacija temeljem kojih je moguće usmjeravati donošenje poslovnih odluka. Poseban se naglasak stavlja na doprinos pokazatelja realnoj ocjeni napretka, u smjeru postavljenih ciljeva održivosti. Nezaobilazni su kao dio sustava ranog upozorenja, kada sustav ima promjenu smjera u odnosu na definirane ciljeve i zadatke. To je temelj komunikacije u fazi donošenja ciljeva, ali i ocjene njihove primjene u dugom i kratkom roku (Waas et al., 2014, p. 5525).

Pokazatelji omogućavaju da se apstraktne formulacije vezane uz održivi razvoj operacionaliziraju i prilagode mogućnostima praktične implementacije od strateške razine do razine radnog mjesta. U ranoj fazi primjene pokazatelja nužno je senzibilizirati zaposlenike u sustav izvještavanja o okolišu i korisnike informacija kroz ukazivanje na probleme održivosti, koji korištenjem pokazatelja postaju vidljivijima i prihvatljivijima. Za ocjenu napretka u odnosu na ciljeve moguće je ustrojiti interni i eksterni *benchmarking* kao pretpostavke ocjene postizanja konkurentskih prednosti. Dobro izabrani pokazatelji osiguravaju da se održivost pojedinog poslovnog sustava prezentira na uočljiv, dokaziv i mjerljiv način, što upravljanje održivim razvojem čini razumljivijim i prihvatljivijim. Da bi se to postiglo, pokazatelji održivosti moraju udovoljavati određenim temeljnim kriterijima (Brockett & Rezaee, 2012, p. 17; Lancker & Nijkamp, 2000, p. 113) poput sljedećih:

- Mogu biti financijski i nefinancijski, a trebaju pokrivati više dimenzija održivosti i biti nedvojbeni u primjeni (dodatno pojašnjeni pojam i svrha).
- Trebaju biti integrirani u dugoročne i kratkoročne ciljeve poslovnog sustava i zajednice u kojoj djeluju te vremenski i prostorno definirani.

- Trebaju biti mjerljivi, razumljivi, transparentni i jasni te istovremeno usmjereni na projiciranje budućih događanja i ocjenu ostvarenog u odnosu na ciljna polazišta, temeljeni na kreativnom pristupu, te slijediti načela agregiranja odnosno harmonizacije (piramida informacija na slici 6).

Piramida informacija definira poziciju u sustavu informacija, kojim se komunicira problematika održivosti. Svaka od ovih razina u piramidi informacija agregira prethodnu razinu informacija i diže je na višu razinu. Najnižu razinu prikupljanja čine primarni podaci, koji se prikupljaju od internih i eksternih izvora s ciljem njihove daljnje obrade.



Slika 6: Piramida informacija (Gan et al., 2017, p. 498; Gasparatos et al., 2008, p. 302; Hammond, Adriaanse, Rodenburg, Bryant, & Woodward, 1995, p. 2; Segnestam, 2002, p. 12)

Zbog nedostatka regulative već se u ovoj fazi javljaju određene poteškoće metodološke prirode (Nardo, Saisana, Saltelli, & Tarantola, 2005; Nardo, Saisana, Saltelli, Tarantola, et al., 2005), što otežava njihovu daljnju obradu, analizu i uspoređivanje (Gan et al., 2017, p. 498). Sljedeća faza je izračun pokazatelja (indikatora), na način da se primijeni aditivna, geometrijska ili nekompenzirajuća metoda agregiranja (eng. *aggregating*) odnosno ponderiranja (eng. *weighting*), po jednoj od mogućih metoda (ravnopravno ponderiranje, analiza glavnih komponenti, faktorska analiza, metoda pozitivne pretpostavke, DEA analize, regresijska analiza, modeli sagledavanja manje značajnih komponenti, budžetiranje, uvažavanje javnog mnijenja, AHP, integrirane analize i sl.) (Gan et al., 2017, pp. 493–498).

Indeksi (eng. *indices*) ili kompozitni pokazatelji/indikatori (eng. *composite indicator*) predstavljaju sljedeću, a ujedno i najvišu razinu složenosti informacije o održivosti, koja se prezentira ciljnim korisnicima, a temelji se na primjeni relevantnog metodološkog postupka (Nardo, Saisana, Saltelli, & Tarantola, 2005; Nardo, Saisana, Saltelli, Tarantola, et al., 2005).

Pristup korištenju pokazatelja održivosti ovisi o motivima koje poslovni sustav slijedi, najčešće s intencijom da se poslovni sustav prikaže kao visokoodgovoran prema okolišu i zajednici. Neujednačenost u primjeni najčešće je posljedica nedostatka regulatornog okvira koji bi definirao oblike i svrhu korištenja pokazatelja. Općenito se naglašava nekoliko temeljnih pristupa u izboru i korištenju pokazatelja održivosti (Jones et al., 2014; Waas et al., 2014, pp. 5521–5522):

- korištenje kao instrumenta za djelovanje, rješavanje problema i donošenje odluka
- konceptualno korištenje usmjereno na pojašnjavanje i poboljšavanje razumijevanja problema (situacije), što dovodi do kvalitetnih odluka
- taktično korištenje kao formalnog, umjesto sadržajnog pristupa djelovanju
- simbolično korištenje kao svojevrsne potvrde da donositelji odluka imaju primjeren stav
- političko korištenje kao oblika prezentiranja lijepe slike o sustavu koji zauzima pravilan stav u rješavanju problema održivosti.

Pristup kreiranju informacija o rezultatima održivosti ovisi o tome je li naglasak na teorijskom pristupu ili zahtjevima prakse. Tako se u teorijskom pristupu kreiranju informacija, kao inputa u izvještaj o održivosti, kreće od dna, tj. primarnih podataka, preko analize do pokazatelja i indeksa, dok je u praksi obično zastupljen obrnuti redoslijed. Naime, polazi se od cilja (indeksa) kojeg treba mjeriti, a ujedno i rezultata koji se želi ostvariti, pa se inverznim pristupom dolazi do procesa i postupaka prikupljanja primarnih podataka. Neovisno koji se pristup slijedi, nužna je harmonizacija u sustavu, kao temelj uspješnog izvještavanja o održivosti. Osim toga, pokazatelji se mogu promatrati s pozicija tehničke perspektive ili perspektive sustava (Waas et al., 2014, p. 5519). Iz *tehničke perspektive* pokazatelj se sagledava kao varijabla agregiranja te poprima funkcije broja varijabli koje su povezane s referentnom vrijednošću, a koja daje značenje vrijednostima koje varijabla poprimi (Lancker & Nijkamp, 2000, p. 114; Waas et al., 2014, p. 5519).

U fokusu *perspektive sustava* sagledava se kroz definiciju pokazatelja, sustava i referentne vrijednosti. U tom kontekstu pokazatelj se definira kroz atribute sustava, odnosno njegovih

karakteristika, kvalitete i drugih svojstava (Waas et al., 2014, p. 5520). Sustav predstavlja organiziranu cjelinu međusobno povezanih elemenata koji su organizirani na način da usmjeravaju k postizanju cilja, pri čemu se prepoznaju pojedini elementi, međusobne veze i svrha djelovanja (Waas et al., 2014, p. 5520). Da bi pokazatelj predstavljao informaciju relevantnu za korisnika, mora mu biti dodijeljena referentna vrijednost (Lancker & Nijkamp, 2000, p. 114) iskazana kvantitativno (brojevima) ili kvalitativno (grafički prikazi, boje, simboli, ocjene).

Referentna vrijednost obično je dugoročni cilj (eng. *goal*) te na njemu temeljeni kratkoročni ciljevi (eng. *objective)* ili krajnji ishodi/mete (eng. *target*), a u njihovoj operacionalizaciji koriste se relevantne norme, standardi ili drugi kriteriji na kojima se ustrojava sustav *benchmarkinga* (Waas et al., 2014, p. 5520). Pokazatelji u osnovi ukazuju na svojstva atributa izražena kvantitativnom ili kvalitativnom varijablom (npr. brojevi, grafika, boje, simboli), a povezanu s referentnom vrijednošću (Waas et al., 2014, p. 5520). Pokazatelj se u osnovi može definirati kao najmanja jedinica informacije temeljena na standardu, okviru, smjernicama (EEA, 1998, p. 86; Epstein & Buhovac, 2014, pp. 29,169-175; FRC, 2018, p. 2; Herriott, 2016, pp. 70–100; Jasch, 2000, pp. 82–83).

U definiranju sustava pokazatelja održivosti treba poznavati tipove pokazatelja te mjere i metode agregiranja u cilju oblikovanja sumarnih pokazatelja (Herriott, 2016, pp. 70–100). *Tipove* pokazatelja održivosti karakteriziraju tri temeljne kategorije održivosti (*okoliš, društvo, ekonomija*), te vremenski kontekst ostvarivanja rezultata (*polazišni pokazatelji, odredišni pokazatelji*, *pokazatelji stanja*). *Mjere* predstavljaju specifičan način kvantificiranja/evaluacije na način da se dođe do određene apsolutne ili relativne vrijednosti kao pokazatelja, ali i da se kroz normalizirane pokazatelje definira mjera intenziteta ili produktivnosti, a kroz normirane pokazatelje utvrde postotni rang ili Z-vrijednost (eng. *Z-score)*, prag, elementi *benchmarkinga*, standardi prosudbe i sl. (Herriott, 2016).

Pokazatelji održivosti mogu se sagledavati i u kontekstu poslovnog modela (pokazatelji inputa, procesa i rezultata), s posebnim naglaskom na pokazatelje reakcija dionika i pokazatelje ishoda (eng. *outcome*), uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti, ali i svakog pojedinačnog sustava unutar djelatnosti. Slijedom navedenog, pokazatelji održivosti promatraju se sa šireg, internog i poslovnog aspekta, s posebnim naglaskom na pokazatelje ljudskih i financijskih resursa (Epstein & Buhovac, 2014, pp. 29,169-175).

U literaturi i u praksi poseban naglasak stavlja se na primjenu pokazatelja okoliša, kao podsustava održivosti, koji mogu biti apsolutni, relativni, agregirani, indeksirani i ponderirani

(EEA, 1998:86), a koji se još sagledavaju kao pokazatelji stanja u okolišu, upravljanja okolišem i okolišnog rezultata (rezultata upravljanja i operativnog rezultata) (Jasch, 2000, pp. 82–83).

Uz pojedine autore, pokazateljima se bave i profesionalne udruge, tako FRC (*Financial Reporting Committee*) pokazatelje promatra kroz metodološki okvir mjerenja rezultata/učinaka (eng. *Performance metrics*) te razlikuje (a) financijske ili monetarne pokazatelje, koji se temelje ili ne temelje na primjeni općeprihvaćenih računovodstvenih načela (*US GAAP*) i vezani su uz obvezu objavljivanja u temeljnim financijskim izvještajima, te (b) nemonetarne pokazatelje koje naziva "širi pokazatelji" (npr. ostvareni rezultati zadovoljstva korisnika, udio na tržištu, okolišni pokazatelji i sl.) bilo da se temelje na standardiziranom okviru bilo da predstavljaju specifične pokazatelje poslovnog sustava (FRC, 2018, p. 2).

I standardizirane i specifične pokazatelje treba promatrati ovisno o ciljnom korisniku i hijerarhijskoj razini za koju se informacije pripremaju (KPI, sintetički, analitički, subanalitički pokazatelji …), uz naglasak na izbor takvih kvantitativnih i kvalitativnih mjera koje menadžeri i drugi ciljni korisnici prihvaćaju kao polazište za ocjenjivanje napretka, odnosno stupnja ostvarenja ciljeva definiranih strategijom te za ocjenu pozicije u odnosu na konkurenciju (FRC, 2018, p. 2). Pored pojedinačnih, nužno je sagledati i okvire agregiranja pokazatelja da bi se kroz jedan zbirni pokazatelj moglo procjenjivati rezultat održivosti poslovnog sustava, pa se nude mogućnosti prihvaćanja raznih oblika binarnih i ponderiranih pokazatelja, sustava bodovanja, ponderiranih geometrijskih prosjeka i sl. (Herriott, 2016, pp. 70–100).

Jedna od mogućnosti koju je moguće uspješno primijeniti je *„ključni pokazatelji uspjeha"* (KPI), koji su usmjereni na ocjenu uspješnosti poslovnog sustava, temeljenog na procjeni ostvarenog rezultata (Brockett & Rezaee, 2012, p. 16; CPA Australia, 2015). No za upravljanje sustavom čiji se razvoj temelji na načelima održivosti nužni su i oni pokazatelji kojima se osigurava uspješno planiranje, razvoj i upravljanje rizikom (Rahdari & Anvary Rostamy, 2015, p. 764) te da se u skladu s trendovima djelatnosti pruže relevantne informacije za donošenje i ocjenu provođenja poslovnih politika i ciljeva održivog razvoja (Lancker & Nijkamp, 2000, p. 112) koji će biti prihvatljivi i razumljivi za menadžment i dionike na različitim hijerarhijskim razinama upravljanja (Cohen et al., 2014, p. 12).

Uz poznavanje metodološkog okvira relevantnog za optimalan izbor i primjenu pokazatelja za mjerenje rezultata održivosti, od posebnog je značaja za njihovu učinkovitost sagledavanje

stvarnih ciljeva i politika koje želi slijediti menadžment korporacije. Naglasak je na predanosti glavne uprave načelima održivosti te na organiziranom pristupu njihova integriranja na strateškoj i operativnoj razini, slijedom misije, vizije, ciljeva, politika i programa održivog razvoja. Izbor financijskih i nefinancijskih pokazatelja mora biti optimalan, te slijediti primjereni metrički sustav i načelo ekonomičnosti. Naglasak treba staviti na kvalitetu izvještavanja uz uvažavanje dionika te realno sagledavanje mogućnosti i prilika kao i tržišnog rizika (Brockett & Rezaee, 2012).

Osigurati kvalitetu i kvantitetu izvještaja o održivosti kroz implementaciju relevantnih pokazatelja moguće je samo ako je poslovni sustav kreirao i implementirao računovodstvo održivosti te uveo sustav internih kontrola. Potrebno je izgraditi sustav identificiranja, klasificiranja, mjerenja, procjenjivanja, prepoznavanja, kontrole i izvještavanja o rezultatima održivosti slijedom propisa, pravila struke, standarda i primjera najbolje prakse održivosti. Poseban se značaj pridaje mišljenju nezavisne eksterne revizije, kao temelja kvalitete i vjerodostojnosti prezentiranih rezultata o održivosti (Brockett & Rezaee, 2012, pp. 286–287).

2.5. Harmonizacija sustava izvještavanja o održivosti

Pretpostavka kvalitete prezentiranih informacija o održivosti u okviru izvještaja za interne i eksterne korisnike ovisi o nizu interno i eksterno uvjetovanih činitelja, čija primjena treba biti koordinirana i usmjeravana temeljnom cilju. U tom kontekstu poseban se naglasak stavlja na harmonizaciju veza i odnosa u okviru provođenja načela održivosti u poslovnom sustavu, a posebno u okviru računovodstva održivosti od kojeg se očekuje osiguranje kvalitetnih informacija relevantnih za interne i eksterne korisnike, ali i za upravljanje u dugom i kratkom roku.

2.5.1. Pojmovno definiranje, sadržaj i pristup harmonizaciji

Harmonizacija predstavlja usklađivanje (HJP, n.d.), koordiniranje dva ili više objekata (Van der Tas, 1988, p. 157), odnosno usklađivanje različitosti i nedosljednosti koje se mogu odnositi na različite mjere (metode mjerenja), metode, procedure, rasporede, specifikacije ili sustave koji ih čine uniformiranima ili međusobno kompatibilnima (BusinessDictionary.com, n.d.). Pored općeg pristupa, harmonizacija se obrađuje i u okviru računovodstvene literature, prvenstveno vezano za problematiku međunarodnih računovodstvenih sustava i problematike

financijskog izvještavanja, a temeljeno na primjeni računovodstvenih standarda. Tako se harmonizacija u računovodstvu na međunarodnoj razini sagledava kao "stanje u kojem su poslovni sustavi diljem svijeta u mogućnosti koristiti postupke primjerene uvjetima poslovanja, a bez da ih nacionalna računovodstvena regulativa u tome ograničava" (Mcleay, Neal, & Tollington, 1999).

Harmonizacija u računovodstvu sagledava se i s polazišta jednoobraznog pristupa u prepoznavanju, bilježenju, obradi i prezentiranju podataka, ali i u pristupu odabiru računovodstvenih politika i postupaka njihove implementacije, s ciljem osiguranja usporedivih računovodstvenih informacija (Herrmann & Thomas, 1995, p. 254). To je ujedno i proces usmjeren na postizanje veće kompatibilnosti postojećih računovodstvenih praksi na način da se unutar različitih mogućnosti prepozna ono što je zajedničko i za sve prihvatljivo (Gaffikin, 2007, p. 6 prema Parker i Morris 2001).

Da bi se u okviru računovodstva održivosti mogle osigurati odgovarajuće informacije za izvještavanje internih i eksternih korisnika, prvenstveno treba slijediti iskustva harmonizacije prisutna u klasičnom sustavu financijskog izvještavanja (Tschopp & Nastanski, 2013, pp. 151–152). Naglasak je na prepoznavanju i pojašnjavanju razloga nastanka različitosti u računovodstvenim sustavima s ciljem njihove harmonizacije, pošto čimbenici koji uzrokuju različitosti u financijskom izvještavanju utječu i na sustav izvještavanja o održivosti, gdje dodatno treba voditi računa o kulturološkim te ostalim internim i eksternim utjecajima (Roberts, Weetman, & Gordon, 2005, pp. 225–284), na način prikazan u tablici 11.

Na polazištima kulturološke dimenzije koja individualizam stavlja naspram kolektivizmu, veliku naspram male distance, te moć/snagu naspram neizvjesnosti, kao računovodstvene vrijednosti sagledavaju se struka/profesionalizam naspram zakonske kontrole, uniformiranost naspram fleksibilnosti, konzervatizam naspram optimizmu te tajnovitost naspram transparentnosti (Hofstede 1984 prema (Roberts et al., 2005, p. 174), što predstavlja skup dimenzija koje treba harmonizirati.

Uz kulturološku dimenziju, na proces harmonizacije u računovodstvu značajan utjecaj ima institucionalna struktura, a to znači *politički i ekonomski sustav* (razlike u načinima organiziranja i kontroliranja ekonomije), *pravni sustav* (običajno pravo i kodificirano pravo), *sustav oporezivanja* (proizlazi iz pravnog okvira), *sustav korporativnog financiranja*, *računovodstvena profesija* (važnost, značaj i razvijenost) te *ostali utjecaji* (povijesni događaji, religija, način primjene, nametanje računovodstvenih pravila ili praksi...) (Roberts et al., 2005, pp. 225–284).

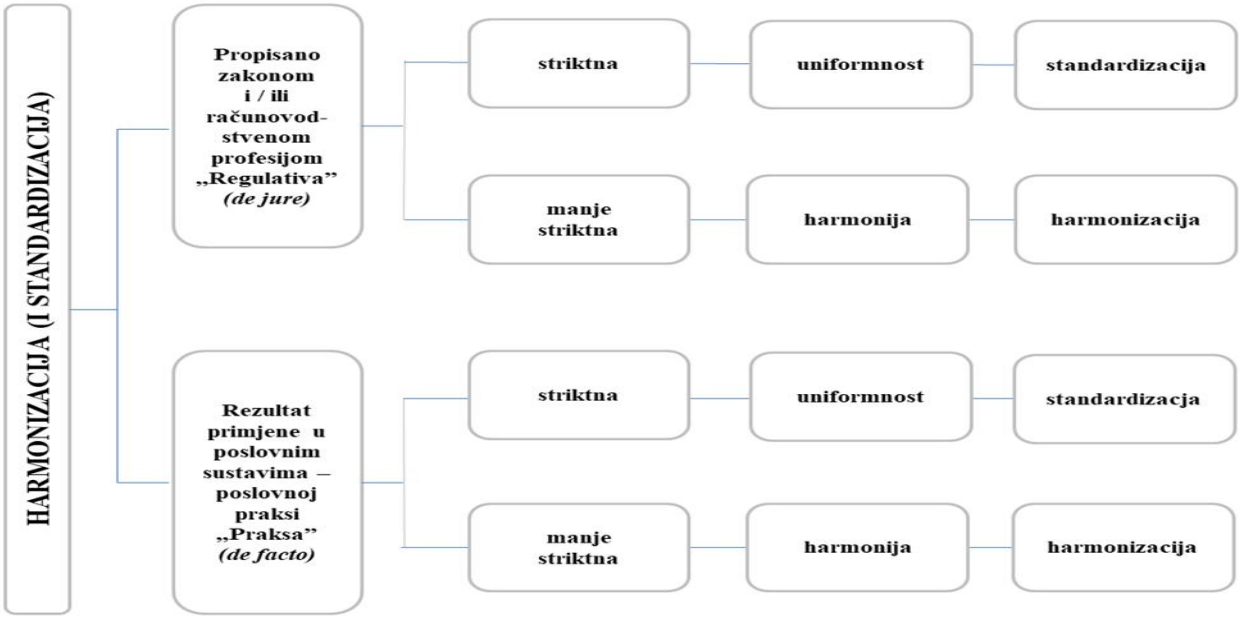
Tablica 11: Međuovisnost i uvjetovanost kulturoloških dimenzija i računovodstvenih vrijednosti (Roberts et al., 2005, p. 185)

Računovodstvene vrijednosti (prema Grayu)	**Kulturološke dimenzije** (prema Hofstedeu) koje utječu na računovodstvene vrijednosti pojedine zemlje	
profesionalizam naspram **zakonske kontrole**	**Profesionalizam** se povezuje s(a): - individualizmom - neizraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - malom distancom proizašlom iz moći	**Zakonska kontrola** povezuje se s(a): - kolektivizmom - izraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - velikom distancom proizašlom iz moći
uniformiranost naspram **fleksibilnosti**	**Uniformiranost** se povezuje s(a): - izraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - velikom distancom proizašlom iz moći - kolektivizmom	**Fleksibilnost** se povezuje s(a): - neizraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - malom distancom proizašlom iz moći - individualizmom
konzervatizam naspram **optimizmu**	**Konzervatizam** se povezuje s(a): - izraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - kolektivizmom - visokim stupnjem njegovanja kulture	**Optimizam** se povezuje s(a): - slabim izbjegavanjem neizvjesnosti - individualizmom - niskim stupnjem njegovanja kulture
tajnovitost naspram **transparentnosti**	**Tajnovitost** se povezuje s(a): - izraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - velikom distancom proizašlom iz moći - kolektivizmom - visokim stupnjem njegovanja kulture	**Transparentnost** se povezuje s(a): - neizraženim izbjegavanjem neizvjesnosti - malom distancom proizašlom iz moći - individualizmom - niskom razinom njegovanja kulture

U odnosu na dostignuti stupanj harmonizacije u financijskom izvještavanju, pristup ustroju harmonizacije izvještavanja o održivosti nešto je složeniji, jer je isti definiran velikim brojem dionika i njihovim različitim potrebama te je pod jačim utjecajem kulturološke dimenzije, ali svakako treba uvažavati i računovodstvene stečevine (standardi, smjernice, okviri, te regulativa od nacionalne do međunarodne razine). Izvještavanje o održivosti je pod većim utjecajem eksternih činitelja, jer u harmonizaciji treba uzeti u obzir razlike u propisima i pravilima različitih zemalja, načinima na koji su ova pravila interpretirana i/ili primijenjena, ne zanemarujući stečevine dobre prakse u koje spada i sustav izvještavanja (Roberts et al., 2005, p. 226).

Polazišta izvještavanja o održivosti reguliraju se globalno, tako je SSEI (eng. *Sustainable Stock Exchange Initiative*) sastavio bazu globalno značajnih mjera i pravila, relevantnih za

izvještavanje o održivosti. Polazišta ovog pristupa temelje se na sagledavanju regulative po zemljama (nazivu propisa/regulative), godinama, vrsti utjecaja (regulativa, inicijativa, alat, indeks, smjernice, preporuka, rang, nagrađivanje…), institucijama koje su to inicirale (razvrstano po kriterijima…), po vrsti izvještavanja (obavezno, dobrovoljno, karakteru, razlogu izvještavanja…), dimenziji održivosti (društvena, okolišna…), vrsti pokazatelja (npr. za *benchmarking*, uvjetan, usmjeravajući, propisan, dobrovoljan…) te prema djelokrugu primjene (svi poslovni sustavi, ministarstva, bankarski sektor, određena grana djelatnosti…), s naglaskom da se prepozna ono što je zajedničko u navedenim različitostima (SSEI, n.d.-a).



Slika 7: Klasifikacija harmonizacije (Tay & Parker, 1990, p. 74)

Kako je prikazano na slici 7, u računovodstvu se prepoznaju dva pristupa harmoniziranju računovodstvenih praksi, *materijalna* harmonizacija ili *de facto* harmonizacija i *formalna* harmonizacija ili *de jure* harmonizacija (Van der Tas 1988 prema (Ioannidoy, 2006, p. 37). *De facto* harmonizacija odnosi se na harmonizaciju računovodstvenih praksi, što odražava stupanj primjene u okviru poslovnih sustava, tj. prikaz onoga što poslovni sustavi stvarno rade u tekućoj poslovnoj praksi (Bowrin, 2002; Gaffikin, 2007; Tay & Parker, 1990, p. 74) (Tay, Parker 1990:74; Bowrin 2002; Gaffikin 2007), dok se kod *de jure* harmonizacije sagledava usklađenost (nove) regulative te ukazuje na područja koja je potrebno bolje obuhvatiti regulativom.

I u sustavu izvještavanja o održivosti nužno je uvažavati važeće propise i standarde te primjere dobre prakse, ne zanemarujući specifičnosti djelatnosti, veličinu poslovnog sustava, te potrebe i želje kupaca kao i lokalne zajednice u području poštivanja načela održivog

razvoja. U tom se kontekstu pojam harmonizacija često dovodi u vezu sa značenjem pojmova standardizacija i normizacija, a razlike su prvenstveno u stupnju zahtjevnosti pojmova, a njihove se karakteristike prezentiraju u nastavku (Barbu, 2004, p. 5; HJP, n.d.; Ioannidoy, 2006, p. 17; Mcleay et al., 1999, p. 43):

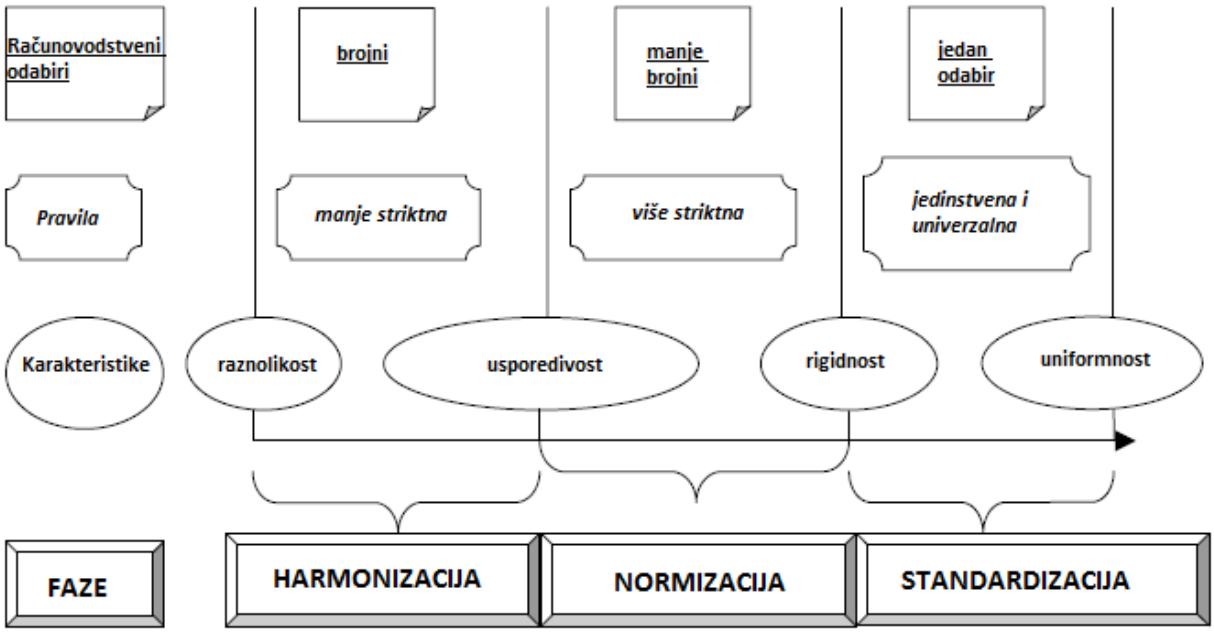
- *Harmonizacija* je suprotna diversifikaciji, a nastoji smanjiti raznolikost računovodstvenih praksi kako bi se osigurala usporedivost, te se ujedno smatra i prvom etapom procesa uspostavljanja standarda.
- *Standardizacija* primiče uniformnost (ujednačenost, isti pristup…) u primjeni računovodstvenih pravila s tendencijom univerzalne primjene i najznačajniji je temelj ostvarivanja harmonizacije.
- *Normizacija* je stanje između harmonizacije i standardizacije te obilježava različite etape procesa uspostavljanja standarda.

Treba naglasiti da je financijsko izvještavanje doseglo etapu standardizacije koju karakterizira primjena odgovarajućih računovodstvenih metoda, te primjena univerzalno prihvaćenih računovodstvenih pravila, s naglaskom na rigidnost i uniformiranost sustava izvještavanja. Nasuprot tome, izvještavanje o održivosti tek je na pragu harmonizacije te se suočava s brojnim mogućnostima odabira u pogledu metoda, računovodstvenih pravila, nedovoljnim iskustvom i nepostojanjem konzistentnog sustava koji osigurava optimalnu usporedivost informacija prezentiranih u izvještajima o održivosti.

Dakle, sustav izvještavanja o održivosti teži fazi standardizacije, što znači da treba definirati metriku (mjerni sustav) neophodnu za uspostavu izvještavanja o održivosti (Daddi et al., 2011, p. 846). U tom pristupu moguće je slijediti iskustva iz domene financijskih izvještavanja te iste prilagoditi specifičnostima nefinancijskog izvještavanja.

Međunarodno se harmonizacija u računovodstvu prepoznaje kao "kompleksan i dobro definiran proces koji se oslanja na djelovanje međunarodnih tijela, koja koriste provjerene računovodstvene metode i pristupe" (Strouhal et al., 2011, p. 899). Od posebnog je značaja ona harmonizacija koja se provodi na globalnoj razini, a s ciljem da se harmoniziraju oni računovodstveni standardi koji su do tada razvijani u različitim kulturološkim sredinama kako bi se mogli primijeniti na jedinstvenim osnovama u poslovnim sustavima svih zemalja svijeta. Navedeno se događa kroz usku suradnju FASB-a (eng. *Financial Accounting Standards Board)* i IASB-a (eng. *International Accounting Standards Board*), kako bi se gašenjem pojedinih regionalnih standarda poput Opće prihvaćenih računovodstvenih standarda

(Investopedia, n.d.-a), odnosno US GAAP-ova (eng. *Generally Accepted Accounting Principles*) dominantno prisutnih u SAD-u, Japanu i sl., te Međunarodnih računovodstvenih standarda (Investopedia, n.d.-b) MRS/IAS-a (eng. *International Accounting Standards*), oblikovali novi, globalno prihvatljivi *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja* MSFI/IFRS (eng. *International Financial Reporting Standards*), a to je proces harmonizacije koji se sustavno odvija još od 2000. godine (Buchanan, 2003, pp. 61–70). Međuovisnost i uvjetovanost harmonizacije, normizacije i standardizacije prikazuje slika 8.



Slika 8: Međuovisnost i uvjetovanost harmonizacije, normizacije i standardizacije (Barbu, 2004, p. 6)

U tom je procesu od posebnog značaja bilo donošenje globalno prihvatljivih MSFI/IFRS standarda, kada je došlo do objedinjavanja regionalno primjenjivanog US GAAP-a 131 i MRS-a 14. Poteškoće se javljaju prvenstveno zbog utjecaja kodificiranog (eng. *Codified law*) ili običajnog prava (eng. *Common law*), na čijim su temeljima bili oblikovani upravo oni računovodstveni standardi koji se u procesu harmonizacije gase (Gaffikin, 2007; Roberts et al., 2005, p. 151; Shil, Das, & Pramanik, 2009, p. 200). Uočenu kompleksnost u pristupu harmonizaciji u području računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja prepoznao je i SASB (SASB, n.d.-a) te izrazio preporuku da se SASB i GRI standardi i IR okvir (smjernice) koriste komplementarno, a ne uniformirano.

Tako su SASB standardi prvenstveno usmjereni na izvještavanje vezano za materijalne elemente i pitanja održivosti (odrednice formulara 10-K), koji su prilagođeni informacijskim zahtjevima investitora. GRI standardi usmjeravaju sustav dobrovoljnog izvještavanja o

održivosti, sa svrhom da se zadovolje informacijski zahtjevi svih dionika (ne samo investitora). Nasuprot njima IR okvir (smjernice) se razvio kao svojevrsni dopunski izvještaj (nadogradnja na postojeće financijske izvještaje i izvještaje o održivosti), a radi unapređenja komunikacije s dionicima, jer osigurava prezentiranje integriranih informacija o utjecajnim činiteljima (kapitalima) na strani inputa, koji su relevantni za stvaranje nove vrijednosti, prepoznate na strani outputa (IIRC, 2013, p. 13; Mooney, 2014; SASB, n.d.-a).

Ocjena dostignutog stupnja harmonizacije sustava izvještavanja o održivosti nije jednostavna, zbog različitih polazišta (standardi, okvir, smjernice, preporuke…), širokog raspona primjene (međunarodni, regionalni, nacionalni…), obuhvata (opći, specifični, po djelatnostima…), načina primjene (dobrovoljno, obavezno), ciljnih skupina (javno, privatno, kotacija na nacionalnim/međunarodnim tržištima vrijednosnica…), ciljnih korisnika (svi potencijalni dionici, pojedina grupacija dionika – npr. investitori…), kao i uslijed pristupa poimanja materijalnosti (SASB, n.d.-a). Različit je i pristup izvještavanju održivosti:

- GRI standardi obuhvaćaju ekonomsku, okolišnu i društvenu dimenziju.
- SASB standardi su orijentirani na sagledavanje relevantnih utjecaja na okoliš, kao i utjecaja društvenog i ljudskog kapitala, kvalitete poslovnog modela, vodstva i načina upravljanja te inovacija.
- IR sagledava razinu novostvorene vrijednosti kroz utjecaj poslovnog modela temeljenog na utjecaju financijskog, proizvedenog, intelektualnog, ljudskog, društvenog i prirodnog kapitala i odnosa (na strani inputa i na strani outputa).

Usprkos ovim ograničenjima, harmonizacija nefinancijskog izvještavanja može se mjeriti po uzoru na financijsko izvještavanje kao stupanj usporedivosti za svaku stavku iz financijskih izvještaja, a „temeljeno na broju usporedivih stavaka u svim financijskim izvještajima, a usporedivost se izražava povećanjem stupnja konsenzusa u izboru između alternativnih računovodstvenih metoda za određenu stavku financijskih izvještaja“ (Van der Tas, 1988, p. 159), na način kako je to prezentirano u tablici 12.

Tablica 12: Pristup mjerenju harmonizacije u računovodstvu (obrada autora temeljem relevantne literature)

Autor	Metoda mjerenja harmonizacije	Opis
1988 Van der Tas	indeksi	1. H-indeks ili Herfindahlov indeks 2. C-indeks 3. I-indeks
1990 Tay, Parker	deskriptivna statistika	najjednostavnija i najučestalija metoda; izračunavaju se apsolutni ili relativni iznosi onih poslovnih sustava koji su usklađeni s određenom regulativom; postotni iznos opisuje/mjeri stupanj uniformnosti; ne mjeri se ukupan stupanj harmonizacije po zemlji niti kroz vrijeme
	neparametrijski testovi:	1. ordinalni podaci (pojedine zemlje su smještene u kategorije); 2. Friedman ANOVA test (za testiranje promjena u rangovima; primjena skale 1 – 5 pri čemu je 1 – zahtijevane prakse, 2 – predominantne prakse, 3 – manjinske prakse, 4 – bez primjene, 5 – nedozvoljene prakse) 3. dodjeljivanje pondera (izračun ponderiranog prosječnog rezultata; testiranje rangova na značajne promjene - Kruskal-Wallisov test za testiranje različitosti populacije)
	Indeksi	1. H-indeks ili Herfindahl indeks 2. I-indeks 3.C-indeks
	alternativna metoda	uspoređuju se prakse izvještavanja (ne regulativa), odnosno provodi se *de facto* harmonizacija; koriste se godišnji izvještaji ili detaljna istraživanja sličnih izvještaja; prikupljaju se podaci o udjelima poslovnih sustava koji koriste različite računovodstvene metode (odnosno testiraju se značajne razlike između promatranih i očekivanih distribucija, npr. Hi-kvadrat test); kvantificira se razina harmonizacije korištenjem indeksa koncentracije (u kojem se mjeri broj računovodstvenih metoda i broj poslovnih sustava koji koriste svaku metodu, opisujući cijelu distribuciju, a ne samo jedan njezin dio)
1999 Mcleay, Neal, Tollling	model mjerenja harmonizacije	prema ovom modelu bilježi se broj poslovnih sustava koji primjenjuju pojedine metode ili svaku kombinaciju metoda u triangularnu matricu, gdje je broj poslovnih sustava koji izvještavaju po samo jednoj metodi prikazan u dijagonalnim ćelijama matrice, dok je broj poslovnih sustava koji izvještavaju po dvije metode smješten u "nedijagonalne" ćelije matrice; daljnja analiza kroz tablice sastoji se od 3 dijela u kojima se u prvom dijelu (1) opisuje struktura podataka,

Autor	Metoda mjerenja harmonizacije	Opis
		pretpostavljajući da postoje 3 alternativne računovodstvene metode, u drugom dijelu (2) daju se očekivane vrijednosti, dok se u trećem dijelu (3) daje pregled očekivanih vrijednosti gdje učinci diverzifikacije ostaju nepromijenjeni, ali postoji sustavan pomak prema određenoj računovodstvenoj metodi; ovaj pristup prepoznaje razliku između učinaka harmonizacije i standardizacije kao dva različita stanja, odnosno faze razvoja harmonizacije
2002 Bowrin	raspon i distribucija korištenih alternativa prilagođeni Herfindahlov indeks	
	Indeksi	1. H-indeks ili Herfindahlov indeks 2. I-indeks 3. I-indeks prilagođeni 4. C-indeks 5. C-indeks prošireni 6. C-indeks intranacionalni i internacionalni 7. globalni indeks koncentracije 8. *bootstrap* test
	statističke metode	1. Hi-kvadrat 2. Cramerov V test 3. C koeficijent kontingencije 4. generalizacija linearnog regresijskog modela 5. standardna pogreška
2007 Baker, Barbu	Indeksi	1. H-indeks ili Herfindahlov indeks 2. C-indeks 3- Wilcoxonov indeks
	statističke metode	1. Hi-kvadrat 2. Cramerov V test 3. koeficijent kontingencije 4. linearni regresijski model

Autor	Metoda mjerenja harmonizacije	Opis
2011 Strouhal, Bonaci, Mustata et al.	koeficijenti	1. Jaccardov koeficijent (mjeri sličnosti i različitosti primijenjenih računovodstvenih metoda) 2. Roger-Tanimotov koeficijent (mjeri samo sličnosti primijenjenih računovodstvenih metoda) 3. Lance-Williamsov koeficijent (mjeri samo različitosti primijenjenih računovodstvenih metoda)

Među različitim pristupima mjerenja harmonizacije u računovodstvenom informacijskom sustavu, kao najčešće preporučen metodološki okvir (Baker & Barbu, 2007, p. 289; Barbu, 2004, p. 27; Ioannidoy, 2006, p. 18; Mijoč & Pekanov Starčević, 2013; Roberts et al., 2005, pp. 238–244; Tay & Parker, 1990; Van der Tas, 1988, pp. 158–166) može se izdvojiti:

a) H-indeks ili Herfindahlov indeks
b) C-indeks
c) I-indeks.

a) H-indeks ili Herfindahlov indeks prvenstveno se koristi u ocjeni harmonizacije/usporedivosti unutar zemlje na način da mjeri udio poslovnih sustava koji koriste određenu računovodstvenu metodu ili za ocjenu maksimalnog broja mogućih metoda koje se mogu koristiti (Roberts et al., 2005, pp. 225–284).

Prvenstveno se odnosi na ocjenu usporedivosti računovodstvenih metoda koje se koriste za pripremu financijskih izvještaja (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, p. 127). Pod frekvencijom se podrazumijeva broj poslovnih sustava koji odabiru određenu metodu, a relativna frekvencija predstavlja broj poslovnih sustava koji odabiru određenu metodu podijeljeno s ukupnim brojem poslovnih sustava (Van der Tas, 1988, p. 164).

Ovaj se indeks izračunava ponderiranjem relativnih frekvencija alternativnih opcija, pri čemu visoke relativne frekvencije imaju veći ponder nego niske relativne frekvencije, pa posljedično H-indeks raste kada su metode poslovnog sustava koncentrirane na jednu ili ograničeni broj alternativnih metoda (Van der Tas, 1988, p. 164). H-indeks se izračunava primjenom sljedeće formule (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 127–130),

(1) $\sum_{i=0}^{n} p_i^2$

gdje je: p_i – udio poslovnih sustava koji koriste računovodstvenu metodu *i*,
n – najveći mogući broj dostupnih računovodstvenih metoda.

Prednosti primjene ovog indeksa u izračunu harmonizacije u računovodstvu je njegova jednostavnost (Van der Tas, 1988, pp. 159–165) te mogućnost višestrukih interpretacija rezultata kao i nepotpunih rezultata (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, p. 127,129). Kao nedostaci prepoznaju se poteškoće u izračunu stupnja značajnosti harmonizacije te nemogućnost mjerenja većeg broja alternativnih računovodstvenih metoda u pojedinom

poslovnom sustavu (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, p. 127,129; Van der Tas, 1988, pp. 159–165), pogotovo u situacijama kada poslovni sustav primjenjuje više računovodstvenih metoda za pojedinu stavku. Raspon ovog indeksa kreće se od < 0, 1 >, pri čemu *0 znači da ne postoji harmonizacija* s beskonačnim brojem alternativnih metoda s istim frekvencijama, dok 1 *znači da svi poslovni sustavi koriste istu metodu* (Van der Tas, 1988, pp. 159–165), a to je onda apsolutna harmonizacija (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, p. 127,129). Karakteristika je ovog indeksa da mjeri razinu (ne)harmoniziranosti.

b) C-indeks se koristi za mjerenje harmonizacije na nacionalnoj razini kada poslovni sustavi objavljuju računovodstvene informacije korištenjem nekoliko alternativnih računovodstvenih metoda za određenu računovodstvenu praksu (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 129–130).

Konkretno, mjeri se koliko promatrani poslovni sustavi u financijskim izvještajima objavljuju informacije koje su međusobno usporedive (Roberts et al., 2005, pp. 240–241). Primjenom ovog indeksa moguće je mjeriti višestruko izvještavanje, jer isti omogućuje usporedbu kompatibilnih financijskih izvještaja različitih država, na način da mjeri broj parova država ili drugih parova koje slijede odnosno primjenjuju istu računovodstvenu metodu (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 129–130). Raspon ovog indeksa je < 0, 1 >, gdje je *0 neharmoniziranost* s beskonačnim brojem alternativnih metoda, dok je 1 *harmoniziranost* u kojoj svi poslovni sustavi koriste istu metodu. I ovaj indeks pokazuje razinu (ne)harmoniziranosti, a mjeri broj (financijskih) izvještaja koji su međusobno usporedivi (Roberts et al., 2005, pp. 240–244) i izračunava se primjenom sljedeće formule,

(2) $$\frac{\sum[n_i*(n_i-1)]}{[N_i*(N_i-1)]}$$

gdje je: n_i – broj poslovnih sustava koji koriste metodu *i*,

N – ukupan broj poslovnih sustava.

Za razliku od H-indeksa koji uzima u obzir samo jedan izvještaj ili jednu metodu određenog poslovnog sustava, C-indeks omogućuje izravnu povezanost harmonizacije s usporedivošću te izračun harmonizacije za više izvještaja i informacija u bilješkama istog poslovnog sustava. Naglasak je na primjeni izračuna stupnja harmonizacije korištenjem testa signifikantnosti (odnosno regresijske analize) te mjerenje stupanja usporedivosti svake stavke

temeljem broja usporedivih financijskih izvještaja (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 129–130).

c) *I-indeks* mjeri međunarodnu računovodstvenu harmonizaciju koja se promatra kao povećanje usporedivosti unutar međunarodnog prostora izvještavanja, a u slučajevima kada više poslovnih sustava unutar tog prostora usvoji istu računovodstvenu metodu za izvještavanje o određenoj stavci (Roberts et al., 2005, pp. 238–247) što omogućava ocjenu harmonizacije računovodstvenih praksi između dviju ili više zemalja (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 130–131).

Ovaj se indeks može koristiti za mjerenje računovodstvene harmonizacije ili na razini pojedine zemlje ili između pojedinih zemalja (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 130–131). I-indeks se mjeri množenjem relativne primjene frekvencije iste metode u zemlji A s relativnom primjenom frekvencije iste metode u zemlji B te, posljedično, dodavanjem rezultata svih alternativnih metoda (Van der Tas, 1988, pp. 165–166). Ovaj indeks zahtijeva i izračun faktora korekcije, kako bi bio ravnomjerno distribuiran u intervalu, a izračunava na sljedeći način,

$$(3) \qquad [\sum_{m=1}^{M}(\prod_{n=1}^{N} P_{mn})]^{\frac{1}{(N-1)}}$$

gdje je: M – alternativna računovodstvena metoda m,

n – zemlja n,

P_{mn} – relativna frekvencija računovodstvenih metoda m u zemlji n.

Raspon ovog indeksa je < 0, 1 >, pri čemu 0 *označava stanje neharmoniziranosti* s beskonačnim brojem alternativnih metoda, a 1 *stanje potpune harmoniziranosti* u kojem svi poslovni sustavi koriste iste metode, a mjeri stupanj (ne)usklađenosti (Mijoč & Pekanov Starčević, 2013, pp. 130–131; Roberts et al., 2005, pp. 238–247).

Slijedom navedenog se računovodstvena harmonizacija (u sustavu financijskog izvještavanja i izvještavanja o održivosti) može promatrati u kontekstu primjene računovodstvenih postupaka (Barbu, 2004, p. 4) i računovodstvenih standarda (Gaffikin, 2007, p. 11). Harmonizacijom se osiguravaju kvalitetne upravljačke informacije, što dovodi do poboljšanja alokacije dobara, rada i kapitala, ali i do snižavanja troškova (Gaffikin, 2007, p. 3). Harmonizacijom se osigurava usklađivanje računovodstvenih politika što omogućava regulatornim tijelima i revizorima da ocijene temelje na istoj razini informacija, a to

omogućava primjenu istih procesa evaluacije za sve poslovne subjekte, što se prepoznaje pod sintagmom „ravnopravna igra" (Shil et al., 2009, p. 195). Harmonizacijom se osigurava viša kvaliteta informacija prezentiranih u okviru izvještaja o održivosti, a time i manji rizik u donošenju poslovnih odluka ciljnih korisnika ovih izvještaja.

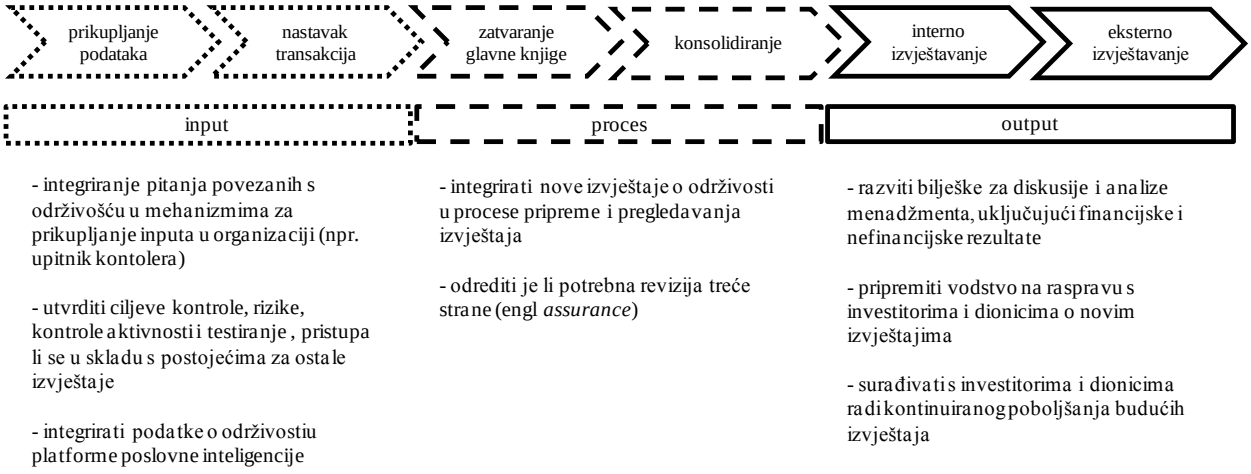
Ograničenje procesa harmonizacije u sustavu izvještavanja o održivosti mogu predstavljati propisani računovodstveni standardi koji se ne temelje na realnim ekonomskim polazištima i nisu razumljivi za praksu, pošto je u izvještavanju o održivosti naglasak na isticanju specifičnosti unutar opće prihvaćenih okvira (Gaffikin, 2007, p. 6). Općenito treba kod izvještavanja o održivosti naglasak staviti na harmonizaciju primjene metričkog/mjernog sustava u svrhu izbora onih pokazatelja koji su relevantni za usmjeravanje djelovanja prema okolišu u fazi definiranja strateških ciljeva te ocjene njihove uspješne realizacije u dugom i kratkom roku, a temeljeno na primjeni informacija o proizvodima, procesima, *outputima* i dr. (Daddi et al., 2011, p. 846). Harmonizacija sama po sebi nije cilj, već sredstvo usmjereno cilju da se različiti računovodstveni postupci (a posljedično i standardi) usklade, radi osiguranja istih kriterija za ocjenjivanje ostvarenog rezultata poslovnog sustava te da bi proces donošenja poslovnih odluka bio lakši, jednostavniji, transparentniji i usklađeniji (Shil et al., 2009, p. 198)

U ovome istraživanju treba naglasak staviti na *de facto harmonizaciju odnosno na* stvarnu *harmonizaciju* (Van der Tas 1988 prema (Ioannidoy, 2006, p. 37), koja se odnosi na harmonizaciju računovodstvenih praksi iz više razloga. Naime, standardi/smjernice/okviri, koji su globalno prihvaćeni za izvještavanje o održivosti (npr. GRI standardi, SASB, IR), inicirani su i sadržajno su proizašli iz različitih ideja, poslovnih praksi, okruženja i temeljnih ideja, pa je njihov ustroj kao i ciljevi različiti. Promatrano s pozicija postojećih spoznaja *de jure harmonizacije* gotovo su neusporedivi, za razliku od dostignutog stupnja financijskog izvještavanja, koje je dostiglo visoki stupanj harmonizacije. Stoga će se u istraživanju naglasak staviti na primjenu *de facto harmonizacije*, koja stavlja naglasak na ocjenu stupnja usklađenosti/harmonizacije stvarnog stanja u izvještavanju o održivosti (realno prisutno u hotelskim poslovnim sustavima u Republici Hrvatskoj), a ispituje se s dva aspekta i to:

1. aspekt eksterne harmonizacije, a temeljeno na primjerima dobre prakse eksterno prezentiranih izvještaja o održivosti, najuspješnijih hotelskih kompanija u svijetu
2. aspekt interne harmonizacije, temeljeno na empirijskom istraživanju percepcije odgovornog menadžmenta i zaposlenika hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj.

2.5.2. Harmonizacija informacija za eksterne i interne korisnike

Slijedom spoznaja o nedovoljno razvijenom sustavu izvještavanja o održivosti te potrebe da se osiguraju kvalitetne, relevantne i pouzdane informacije za interne i eksterne korisnike, nužno je sagledati pristup harmonizaciji u kontekstu specifičnih informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika. Naime, informacije koje se objavljuju u izvještajima za eksterne korisnike, a temeljeno na standardima, okvirima i smjernicama, moraju imati uporište u odgovarajućim internim izvorima računovodstva održivosti te trebaju biti obuhvaćeni od razine svake aktivnosti, procesa i radnog mjesta, do najviše hijerarhijske razine. Neka polazišta i poveznice relevantne za sagledavanje odnosa u sustavu internog i eksternog izvještavanja prikazuje slika 9.



Slika 9: Povezanost internog i eksternog izvještavanja (Pfalzgraf & Aykan, 2016, p. 93)

Pristup harmonizaciji izvještavanja o održivosti treba imati uporište u dobroj poslovnoj praksi razvijenog sustava financijskog izvještavanja za eksterne, ali i interne korisnike, koji predstavlja stupanj usklađenosti eksterno objavljenih (temeljnih financijskih) izvještaja s razinom kvalitete informacija prezentiranim u internim (financijskim) izvještajima po segmentima (Turčić, 2012, p. 714). Informacije za interne korisnike sastavljaju se slijedom informacijskih zahtjeva donositelja poslovnih odluka na različitim hijerarhijskim razinama primjenom načela, instrumenata, metoda i tehnika računovodstva odgovornosti. Računovodstvena harmonizacija koja se odnosi na eksterno i interno izvještavanje u fokusu ima individualni poslovni sustav, odnosno mikrorazinu koja se odnosi na njegovu inicijativu i individualne napore za provođenje načela održivosti u svom poslovanju i tekućim operacijama (Tschopp & Nastanski, 2013, p. 160).

Kod generiranja temeljnih financijskih izvještaja za *eksterne korisnike* fokus je na prezentacijskoj formi i primjeni kriterija klasifikacije, dosljednoj primjeni standarda IAS/MRS, odnosno IFRS/MSFI i koncepta kohezivnosti, kvalitete informacija, uvažavanja konkurentnosti na tržištu kapitala i osiguranja integriteta prezentiranih informacija. Nasuprot tome, kod generiranja financijskih izvještaja za *interne* korisnike fokus je na primjeni menadžerskog pristupa, kriterija raščlambe i agregiranja informacija, te klasifikacije informacija prema standardima izvještavanja po segmentima, a s naglaskom na prezentiranje informacija o imovni, obvezama i parcijalnom rezultatu segmenta (Turčić, 2012, p. 724).

Proces harmonizacije u sustavu izvještavanja o održivosti za interne i eksterne korisnike znatno je složeniji od onog koji se odnosi na financijsko izvještavanje, a prvenstveno zbog barijera (ograničenja, prepreka...) unutar samog sustava, ali i zbog utjecaja iz okruženja. Barijere koje proizlaze iz makrorazine (*eksterna okolina*) u kojoj djeluje poslovni sustav javljaju se stoga što ove informacije u pravilu predstavljaju interes većeg broja različitih dionika (Tschopp & Nastanski, 2013, p. 160), što izvještavanje čini znatno složenijim u usporedbi s financijskim izvještavanjem koje ima i dužu tradiciju i obveznost primjene računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja na globalnoj razini.

Da bi kroz eksterne izvještaje o održivosti poslovni sustav mogao dijeliti specifične, kvalitetne i relevantne informacije s dionicima, iste se trebaju temeljiti na pouzdanim internim informacijama koje se u pravilu prezentiraju u izvještajima za interne korisnike i biti usklađene s aktualnom regulativom (Epstein & Buhovac, 2014, p. 27,265). Uspješnost ovog procesa ovisi o tome koliko se uspješno mogu eliminirati barijere koje se javljaju na mikrorazini djelovanja poslovnog sustava (*interna okolina),* a vezano za provođenje načela održivosti, uvažavajući informacijske zahtjeve različitih hijerarhijskih razina menadžmenta, njihove ciljeve i potrebe.

Naime, poteškoće se javljaju u definiranju ključnih i suštinskih elemenata izvještaja o održivosti, što često rezultira nedovoljno pouzdanim informacijama koje se prezentiraju u izvještajima o održivosti. Često je prisutna i nedovoljna razina svijesti i odgovornosti onih koji ova načela trebaju provoditi te nedostatak spoznaja o načinu primjene kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja u prezentiranju rezultata održivosti. Prisutan je i nedostatak relevantnih znanja da bi se zadovoljili informacijski zahtjevi dionika te ostvarile konkurentske prednosti na segmentu tržišta orijentiranom na poštivanje načela održivosti (Tschopp & Nastanski, 2013, p. 160).

Potreba harmoniziranja internog i eksternog sustava izvještavanja je u suvremenim uvjetima postala i zakonska obveza, pogotovo za velike poslovne sustave koji su dužni prezentirati pouzdane, točne i pravovremene informacije o održivosti eksternim korisnicima, prvenstveno slijedom odrednica Direktiva 2014/95/EU. Za uspješnost primjene odrednica ove Direktive potrebno je osigurati kvalitetne izvore informacija u okviru internog obračuna, pri čemu je od posebnog značaja primjena odgovarajućih globalno prihvaćenih smjernica, okvira i standarda (npr. GRI standardi, SASB standardi, IR okvir, EMAS okvir...) kao i primjera najbolje prakse.

Naglasak je na potrebi da se sustav eksternog izvještavanja o održivosti temelji na polazištima koja uvažavaju aktivnosti i procese, poslovnu kulturu i ponašanje zaposlenika i menadžmenta, osigura usklađenost strateških i operativnih ciljeva, da se implementiranje strategije održivosti temelji na mjerljivim pokazateljima održivosti te da se sve navedeno ugradi u sustav izvještavanja za interne i eksterne korisnike (Brockett & Rezaee, 2012, p. 17,19).

Interni izvještaji o održivosti predstavljaju sredstvo komunikacije sa zaposlenicima, a usmjereni su na prezentiranje važnosti ostvarenih rezultata temeljenih na načelima održivosti u poslovnom sustavu. Navedeno je prvi i najvažniji korak početka procesa izvještavanja kao osnovnog elementa odgovorne poslovne prakse (Epstein & Buhovac, 2014, p. 27,265). U tu svrhu nužno je provesti harmonizaciju informacija za interne i eksterne korisnike te onih koje su relevantne za donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka. Navedeno nalaže da se dobro upozna terminološki i metodološki okvir pristupa harmonizaciji. Naime, potrebno je razlikovati sam čin internog izvještavanja od procesa na kojem se temelji sustav internog izvještavanja (CPA Australia, 2015).

Interno izvještavanje je čin prezentiranja relevantnog skupa informacija menadžerima i zaposlenicima, a kao podrške njihovim tekućim poslovnim aktivnostima (planiranja, kontroliranja, evaluacije, donošenje odluka…). Karakter *izvještaja za interne korisnike* može biti različit, kako po sadržaju (npr. financijski izvještaji, budžeti, sažeci prikaza projekata, procjena utjecaja na okoliš, učinkovitost projekata za zajednicu…) tako i po obliku (formalni, neformalni, tiskani, elektronski…).

Proces internog izvještavanja je sveobuhvatni okvir/sustav pripreme i pružanja informacija kroz interne izvještaje te uključuje prikupljanje, čuvanje/skladištenje, generiranje i prezentiranje informacija ciljnim korisnicima, bilo kontinuirano ili kroz *ad hoc* izvještaje. Izgradnja sustava internog izvještavanja o održivosti te operativna realizacija izvještavanja

zadatak je računovodstva održivosti, pri čemu treba uvažavati specifičnosti poslovnog sustava, sektora i subsektora djelatnosti (industrije kojoj pripada), informacijske zahtjeve dionika te zahtjeve tržišta na koje se usmjerava (SASB, n.d.-c).

Navedeno ukazuje da je izgradnja sustava *internog izvještavanja* uvjetovana i eksternim utjecajima koje treba uvažavati u svim fazama, od definiranja baze podataka do oblikovanja cilju usmjerenih informacija. Navedeno odražava svu kompleksnost sustava internog izvještavanja, pa ga je potrebno ustrojavati na načelima ekonomičnosti, da ulaganja u njegov ustroj ne prelaze razinu korisnosti prezentiranih informacija. No nedvojbeno je da se kvaliteta eksterno prezentiranih izvještaja o održivosti temelji na kvaliteti i učinkovitosti samog sustava internog izvještavanja.

Harmonizacija sustava internog i eksternog izvještavanja pretpostavka je osiguranja kvalitete informacija i mogućnosti njihove usporedbe u prostoru i vremenu. Kod izvještavanja o održivosti zagovara se otvoreniji i fleksibilniji pristup kroz postavljanje ograničenja, prihvatljiviji je od uniformiranosti koju zagovaraju računovodstveni standardi, što može dovesti do povećanja kompatibilnosti računovodstvenih praksi. Kod harmonizacije eksternog i internog izvještavanja o održivosti treba poseban naglasak staviti na izbor pokazatelja i načina mjerenja rezultata, a temeljeno na realnom sagledavanju utjecaja pojedinih aktivnosti i procesa na ostvarivanje strateških i operativnih ciljeva (Daddi et al., 2011, p. 846; Turčić, 2012, p. 731).

U globalno prihvaćenoj teoriji i praksi ova se problematika svodi pod zajednički nazivnik ključnih pokazatelja poslovanja/uspješnosti/rezultata – kratica KPIs (eng. *Key Performance Indicators* ili *Critical Success Factors*), što znači da se manji broj izabranih pokazatelja usmjerava na ključna područja aktivnosti koje su od posebnog značaja za poslovni sustav. To je posebno značajan dio menadžerskog izvještavanja koji treba osigurati računovodstvo održivosti. Naime, za upravljanje poslovnim sustavom koje je usmjereno budućnosti menadžmentu je potrebno sustavno dostavljanje specifičnih, upravljačko-relevantnih informacija u formi izvještaja, u točno određeno vrijeme, na točno određeno mjesto i prezentiranih u vizualno prihvatljivoj formi što nije nimalo jednostavno. Pojedini organizacijski dijelovi koriste različite upravljačke pristupe što dovodi do nedosljednosti u izvještavanju i pritom većina informacija nije tekuće dostupna pa njihova priprema traži vrijeme i izaziva dodatne troškove, a eksterno dostupne informacije eksponencijalno rastu, pa sveobuhvatno obuhvaćanje točnih i pouzdanih informacija te njihovo vrednovanje postaje sve teže (Domitran, 2015).

Kvaliteta, točnost, opseg, detaljnost i vjerodostojnost prezentiranih informacija u izvještajima uvjetovana je raznim internim i eksternim utjecajima koji mogu uzrokovati određena ograničenja ako se proces harmonizacije ne sagledava cjelovito, na način da se osigura usklađenost kratkoročnih s dugoročnim informacijama, te da se priprema kratkoročnih informacija izvodi iz dugoročnih ciljeva. Pogrešan je pristup ako se usredotočenost usmjeri samo na primjenu kratkoročnih financijskih pokazatelja, ili ako su financijski i nefinancijski pokazatelji oblikovani tako da zaposlenicima nisu razumljivi, odnosno ako su nedovoljno atraktivni da bi zaposlenici bili motivirani na njihovo izvršenje. Negativan utjecaj mogu stvoriti nedovoljno precizno postavljen budžet, nerealne aproksimacije troškova, primjena neadekvatnih pokazatelja ili onih koji ne osiguravaju mjerenje razine ostvarenja ciljeva (CPA Australia, 2015).

Nasuprot tome kontinuitet upravljanja održivim razvojem treba se temeljiti na primjeni određenih ključnih pokazatelja uspješnosti (KPIs). Temeljeno na primjeni sofisticiranih oblika softvera osigurava se automatsko generiranje informacija zasnovanih na ključnim pokazateljima koji su postavljeni slijedom strateških i operativnih ciljeva održivog razvoja. To traži konciznost na način da se donese ispravan sud o sučeljavanju bitnih elemenata održivog razvoja. Slijedom primjera dobre prakse moguće je istaknuti glavne čimbenike koji utječu na kvalitetu izvještavanja slijedom postulata „podizati relevantnost, smanjivati troškove i povećati kvalitetu poslovnih odluka“ (Leyk & Gräf, n.d., p. 1):

- Izvještaji sadržajno trebaju neprestano slijediti upravljačku logiku poslovnog sustava, što je i smjernica za uravnoteženi odabir ključnih financijskih i nefinancijskih pokazatelja uspješnosti.
- Svakoj skupini ciljnih korisnika (u okviru sustava izvještavanja) treba pojedinačno i na vrijeme osigurati samo one informacije koje su neophodne za tu razinu upravljanja.
- Pri izboru pokazatelja treba uvažavati specifičnosti djelatnosti i način upravljanja, vodeći računa da se kvaliteta sadržaja treba temeljiti na uvažavanju potreba i želja ciljnih korisnika.
- Izvještaji trebaju biti privlačni oblikom i sadržajem, što znači da trebaju rezultate prezentirati kroz kombinaciju tablica, grafikona, slika i drugih grafičkih elemenata, što promiče intuitivno prihvaćanje i razumijevanje prezentiranih informacija.
- Informatička potpora omogućava pripremu informacija brzo i bez pogreške, automatizirani procesi podrške omogućavaju brže, jeftinije i fleksibilnije izvještavanje, a pravovremena informacija omogućava korisnicima da se fokusiraju na kreativne zadatke kroz centre kompetencija.

- Primjena inovativnih rješenja poslovne inteligencije (npr. intuitivna navigacija) osigurava fleksibilnost pristupa te viši stupanj korištenja inovativnih mobilnih rješenja u sustavu izvještavanja internih i eksternih korisnika.

Poseban se naglasak stavlja upravo na izbor pokazatelja koji trebaju odražavati relevantna kvantitativna i kvalitativna svojstva informacije (npr. validnost, pouzdanost, jasnoća, pravovremenost, pristupačnost, kontrolabilnost). Neophodna je i mogućnost sustavnog ocjenjivanja razine ostvarivanja ciljeva te usporedbe postignutih rezultata (*benchmarking).* Izborom optimalnog pristupa dolazi do kombiniranja/spajanja pokazatelja nižega reda u cilju oblikovanja složenih/sveobuhvatnih pokazatelja kojima je moguće ocjenjivati kvalitetu interno ostvarenih rezultata, a temeljeno na uravnoteženju mehanizama prikupljanja, bilježenja, uspoređivanja i izvještavanja internih i eksternih korisnika.

Na gornjim polazištima temeljeno interno izvještavanje o održivosti od velike je važnosti u donošenju odluka relevantnih za održivi razvoj kroz sustav povratne veze (*feedback*) strateškog i operativnog promišljanja razvoja te kroz neposredno uključivanje zaposlenika na svim razinama, koji moraju dati ključni doprinos ostvarenju ovih ciljeva. Definiranje pokazatelja treba temeljiti na rezultatima horizontalne i vertikalne analize svojih funkcija, osiguranjem preduvjeta za *benchmarking*, jer je samo kroz porast konkurentnosti moguće osigurati kontinuirani napredak i dugotrajnu održivost na tržištu (Epstein & Buhovac, 2014, p. 218). Harmonizacija financijskog izvještavanja ima pozitivna iskustva u primjeni globalno prihvaćenih standarda financijskog izvještavanja (MSFI/IFRS), što se može uspješno aplicirati i na specifične potrebe izvještavanja o održivosti, s naglaskom na harmonizaciju za interne i eksterne korisnike kroz primjenu odrednica standarda MSFI/IFRS 8 (Izvještavanje po segmentima).

Na ovim polazištima moguće je razvijati specifične standarde izvještavanja internih korisnika za djelatnost turizma i hotelijerstva, na način da se postojeći sustav financijskih informacija nadogradi s odgovarajućim nefinancijskim (i financijskim) informacijama o okolišu i zajednici, a slijedom specifičnih informacijskih zahtjeva. Poslovni segmenti nameću potrebu za harmonizacijom internog i eksternog sustava izvještavanja o okolišu te utvrđivanje čvršćih kriterija za njihovo sastavljanje (Barbu et al., 2012, p. 7; IASB, 2008, l. 21; Krivačić, 2016, p. 59; Vlašić, 2012, p. 160), a time i izvještavanja o održivosti.

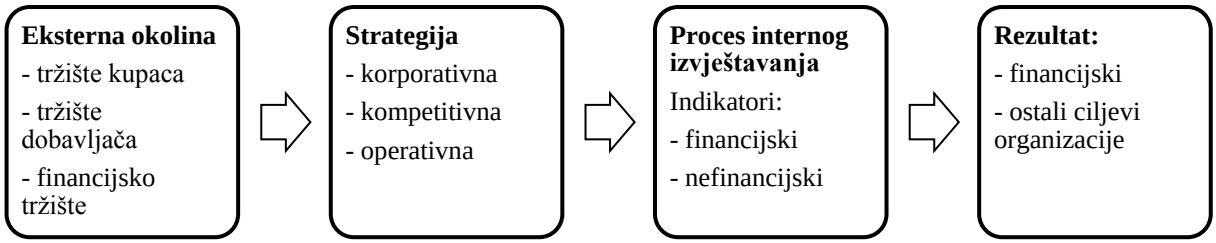
Temeljno načelo MSFI/IFRS 8, prema kojem je poslovni sustav „dužan objavljivati relevantne informacije o svom poslovanju, kako bi omogućio korisnicima financijskih izvještaja da realno procijene prirodu i financijske učinke poslovnih aktivnosti koje realizira u

uvjetima ekonomskog okruženja u kojem djeluje“ (IFRS, 2009, p. 7), pruža smjernice i okvir za informacije o okolišu i zajednici, odnosno za izvještavanje o održivosti. S obzirom na to da izvještavanje po segmentima zahtijeva agregiranje i preusmjeravanje informacija na različite hijerarhijske razine, neophodna je jasno definirana informacijska osnovica temeljem koje će se stvoriti jedinstvena baza za kreiranje internih, a onda i eksternih izvještaja.

Upravljački pristup (eng. *Management approach*), koji podrazumijeva oblikovanje, kontrolu i odgovornost za rezultate segmenata, prema MSFI 8 čini temelj izvještavanja po segmentima te zahtijeva vertikalnu integraciju informacija (odnosno agregiranje) i jedinstveni pristup sustavu izvještavanja, što je posebno izraženo u sustavu izvještavanja o održivosti, jer informacije prezentirane u internim izvještajima po segmentima trebaju biti obuhvaćene, odnosno prezentirane u eksternim izvještajima, kako bi se postigla potpuna harmonizacija internog i eksternog izvještavanja. Sam proces agregiranja informacija o održivosti treba se osloniti na smjernice, odnosno korake agregiranja financijskih informacija definiranih u MSFI/IFRS 8.

2.5.3. Harmonizacija informacija za donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka

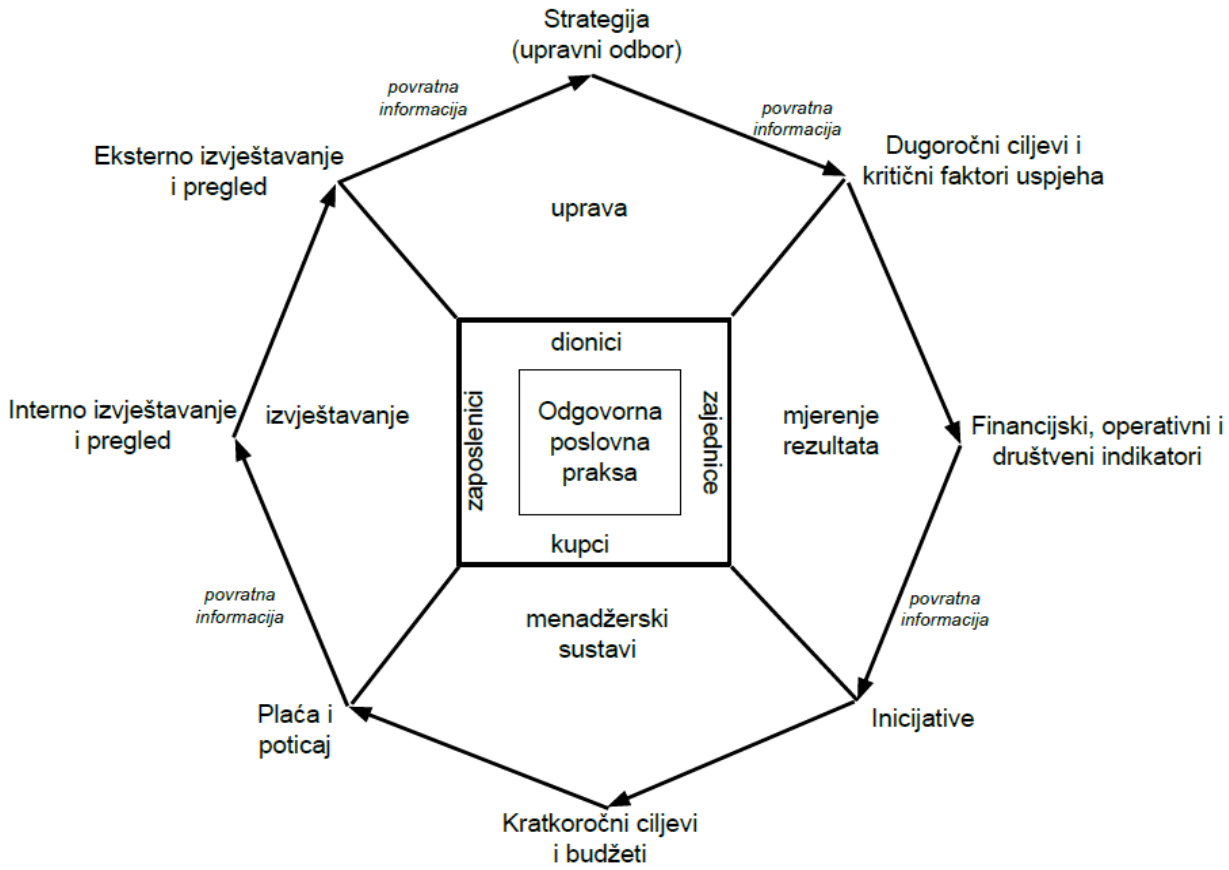
Harmonizacija informacija relevantnih za donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka o održivosti moguća je ako se u okvirima računovodstvenog informacijskog sustava ustroji računovodstvo održivosti koje će koristiti instrumentarij strategijskog računovodstva za pripremu strateških informacija, tj. za donošenje dugoročnih poslovnih odluka te primjenu instrumentarija računovodstva odgovornosti za pripremu informacija relevantnih za kratkoročno poslovno odlučivanje (CIRIA, 2004, p. 1; Gulin et al., 2011, pp. 265–654; Hoque, 2006, pp. 1–214; Joshi & Li, 2016, p. 3; Peršić & Janković, 2006, pp. 295–560; Sadeghzadeh, 1995, p. 38), pri čemu treba uvažavati sve relevantne spoznaje vezane za harmonizaciju internog i eksternog izvještavanja. Uporišne točke pristupa u sagledavanju navedenih veza i odnosa prikazuje slika 10.



Slika 10: Uporišne točke harmonizacije informacija za interno i eksterno izvještavanje te za dugoročno i kratkoročno poslovno odlučivanje (CPA Australia, 2015)

Strategija je ključni činitelj razvoja poslovnog sustava, a ako se oblikuje po načelima održivosti, tada ona predstavlja temeljni dokument koji treba slijediti u postizanju ciljeva održivog razvoja. To znači da se u okvirima računovodstva održivosti, a primjenom instrumentarija strategijskog računovodstva trebaju osigurati odgovarajuće informacije za donošenje strategije i mjerljivih strateških ciljeva. Jedan od najčešće korištenih instrumenata je metoda uravnoteženog praćenja rezultata, tj. *Balanced Scorecard* (BSC), odnosno metoda uravnoteženog praćenja održivog rezultata *Sustainability Balanced Scorecard* (SBSC). Naime, primjenom BSC/SBSC metode moguće je definirati strateške mjerljive ciljeve na razini 4 perspektive (kupaca, internih procesa, učenja i razvoja i financijske) te iste prezentirati kroz ekonomske, ekološke i društvene pokazatelje (Kaplan & Norton, 1996, pp. 1–312).

Međuovisnost između pojedinih ciljeva definiranih po perspektivama prikazuje se primjenom strateških mapa, s ciljem da se nematerijalne vrijednosti prikažu kao jedan od ključnih temelja stvaranja dodane vrijednosti za korisnike (Kaplan & Norton, 2004, pp. 1–438). U osnovi se instrumentarij strategijskog računovodstva u okvirima računovodstva održivosti koristi u cilju mjerenja učinaka uvjetovanih odvijanjem ciklusa odgovorne poslovne prakse. Naime, kroz pokazatelje treba sagledati kako poslovni sustav ostvaruje interakciju sa svojom okolinom, kao temeljem izvještavanja, odnosno traženja odgovora na pitanje kako sustav kontrolira strategiju u internoj okolini poslovnog sustava. Ishod/rezultat ovog procesa (eng. *Outcome*) može se mjeriti temeljeno na (financijski/nefinancijski) definiranim ciljevima po perspektivama, za različite ciljne korisnike (Epstein & Buhovac, 2014, pp. 27–28).



Slika 11: Ciklus odgovorne poslovne prakse (Epstein & Buhovac, 2014, p. 28)

Izbor sustava pokazatelja treba biti u funkciji izvještavanja o održivosti, kao značajne faze u realizaciji ciklusa odgovorne poslovne prakse prikazanog na slici 11. Ovaj ciklus započinje donošenjem održive strategije koja se operacionalizira kroz dugoročne ciljeve čije se mjerenje treba temeljiti na izboru i implementaciji odgovarajućih pokazatelja održivosti, kao temeljnog zadatka strategijskog pristupa u računovodstvu održivosti. Nakon što je održiva strategija donesena, definiraju se kratkoročni ciljevi čije se ostvarivanje prati ocjenjivanjem odstupanja od akcijskih planova i budžeta, korištenjem instrumentarija računovodstva odgovornosti u okvirima računovodstva održivosti. Kroz interno i eksterno izvještavanje prezentiraju se informacije različitim razinama menadžmenta i dionicima koji trebaju sagledati mogućnosti provođenja već donesene strategije, ukazati na potrebne korekcije ili na donošenje nove strategije ako je došlo do bitnih promjena u okruženju, na način da se slijedi ciklus odgovorne poslovne prakse (Epstein & Buhovac, 2014, pp. 27–28).

U izboru pokazatelja temeljem kojih će se ocjenjivati dostignuta razina odgovorne poslovne prakse treba uzeti u obzir relevantne zahtjeve vezane za (1) upravu, (2) mjerenje rezultata, (3) hijerarhiju upravljanja definiranu kroz menadžerski sustav i (4) modele izvještavanja o održivosti. Poseban je naglasak na izboru takvih pokazatelja za mjerenje rezultata održivosti

koji imaju polazište u konvencionalnim financijskim pokazateljima i drugim polazištima, ali se prvenstveno orijentiraju na unaprjeđenje/poboljšanje održivosti, pri čemu treba uvažavati korporativnu kulturu, slijediti načelo odgovornosti, strateške ciljeve te informacijske zahtjeve internih korisnika i eksternih dionika (Epstein & Buhovac, 2014, pp. 27–28).

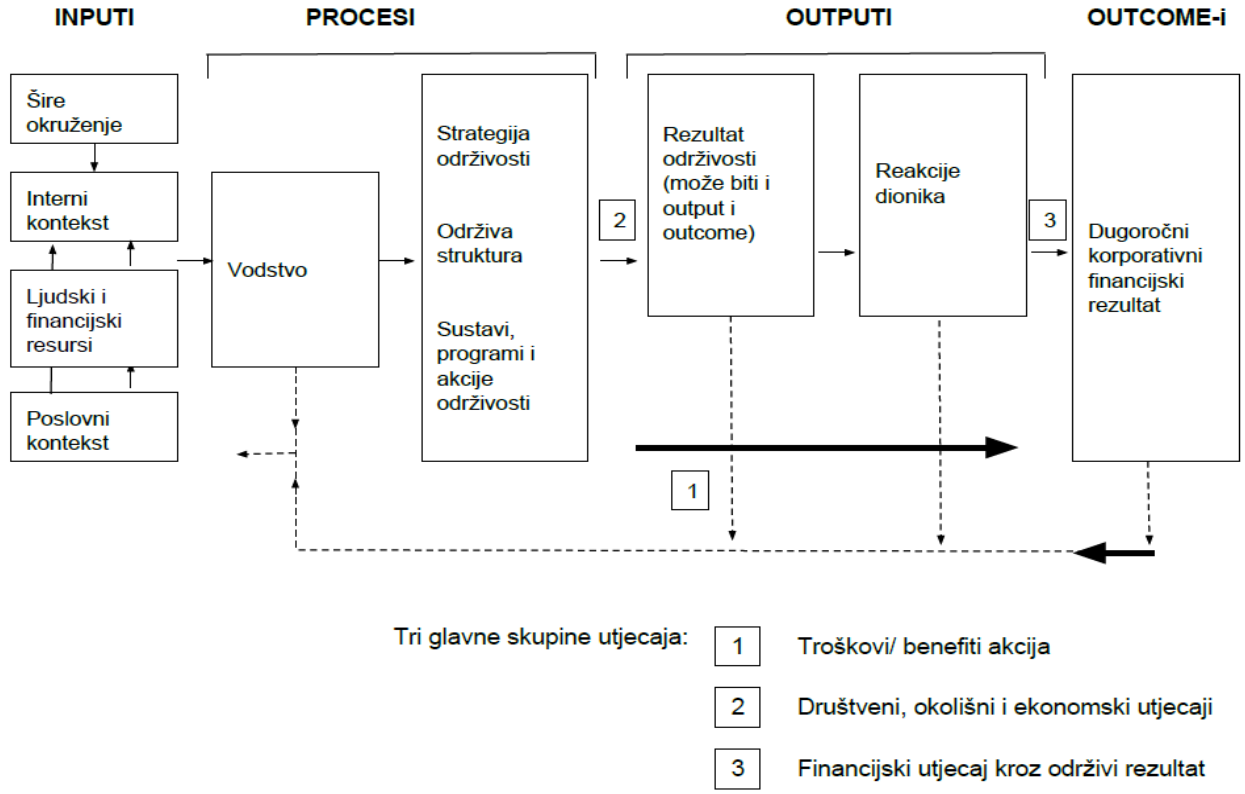
Primjena načela održivosti u organizaciji zahtijeva promjenu ponašanja svih zaposlenih i drugačiji pristup menadžmenta (Brockett & Rezaee, 2012, p. 17), a u operacionalizaciji/implementaciji održive strategije potrebno je slijediti neka pravila definirana kroz 3 koraka. Strategija održivosti treba postati središnja komponenta strateškog promišljanja razvoja (Korak 1). Po potrebi treba nadograditi postojeći sustav s onim elementima koji osiguravaju ostvarivanje ciljeva i politike održivosti (Korak 2). Strategija održivosti mora imati uporište u formalnim postupcima, gdje prvenstveno spada *izgradnja menadžerskog sustava kontrole*, sustava pokazatelja za ocjenjivanje i mjerenje održivosti, sustava nagrađivanja prema ostvarenim rezultatima i sl., ali i neformalnim procesima koji proizlaze iz misije, organizacijske kulture, a uz svesrdnu angažiranost zaposlenika. (Korak 3).

Koncept održivosti potrebno je ugraditi u sustav kontrole poslovnih procesa na način da se prihvaćaju kompromisi pri donošenju kompleksnih i izazovnih poslovnih odluka, kako bi se održivost mogla postupno integrirati u sve procese i postati temelj dobrih strateških odluka, što uključuje sustav stimulacija i nagrađivanja (Korak 4). Navedene korake treba slijediti pri implementaciji korporativnog modela održivosti (Epstein & Buhovac, 2014, p. 224,264) koji ima jasno definiran input, procese, output i ishode (eng. *outcome*), na način da se paralelno sagledavaju temeljne skupine utjecaja (Epstein & Buhovac, 2014, p. 31):

(1) troškovi i/ili koristi poduzetih akcija na razini korporacije
(2) ocjena društvenog, ekološkog i/ili ekonomskog utjecaja poduzetih akcija
(3) utjecaj akcija održivosti na iskazani financijski rezultat.

Slijedom odnosa koje prezentira slika 12 mogu se izdvojiti oni procesi koji imaju ili mogu imati izravan utjecaj i koje je moguće identificirati u kratkom roku. No od posebnog su značaja oni utjecaji koji dugoročno utječu na poziciju korporacije i njen ukupni rezultat (strelica 1), na način da se sagledava utjecaj različitih inputa i procesa na ostvarivanje rezultata održivosti (strelica 2), ali i međuovisnost utjecaja poduzetih mjera održivosti na dionike te njihov utjecaj na iskazani financijski rezultat korporacije (strelica 3). Rezultat održivosti je u osnovi posredni rezultat (*output*), a njegov se utjecaj promatra u kontekstu

mogućnosti ostvarivanja ukupnog/konačnog rezultata (*outcome*) kompanije (Epstein & Buhovac, 2014, p. 31).



Slika 12: Korporativni model održivosti (Epstein & Buhovac, 2014, p. 30)

Kako bi se mogli ostvariti ciljevi održivog razvoja koji su definirani „održivom strategijom“ i prezentirani kroz strateški plan korporacije, nužno je osigurati da se u okvirima internog obračuna (računovodstvo odgovornosti) osiguravaju informacije za kontrolu realizacije strateški definiranih ciljeva u kratkom roku (strateški plan se „razbija“ na operativne planove i budžete). To znači da se operacionalizaciju strategije održivosti promatra kroz interne procese koji se trebaju optimizirati kako bi održivost uopće zaživjela u poslovnom sustavu, a ne samo deklarativno kroz misiju i viziju.

Operacionalizaciji strategije održivosti moguće je pristupiti na način da se naglasak stavi na *tržišni aspekt*, tj. na tržišno prihvatljivi proizvod/uslugu koji će poticati rast i razvoj inovativnih proizvoda temeljenih na načelima održivosti (Pristup 1) ili na proizvodni aspekt, tj. na interne aktivnosti i procese kroz efikasnost proizvodnog procesa i racionalizaciju troškova (Pristup 2) (Riccaboni & Leone, 2010, p. 139). Ocjena ostvaruju li se ciljevi temeljem ovako definiranih strategija moguća je u kratkom roku ako se ustroji sustav menadžerske kontrole obuhvaćajući sve dimenzije poslovanja (kultura, planiranje, kibernetika, nagrade i kompenzacije, administrativne kontrole) (slika 13), neovisno radi li se

neformalnim ili formalnim kontrolama, kontrolama procesa, *outputa* ili *outcomea* ili se radi o specifičnim kontrolama primjene računovodstvenog instrumentarija (Hosoda & Suzuki, 2015, p. 631; Langfield-Smith, 1997, pp. 214–216; Malmi & Brown, 2008, p. 291; Radlach, 2014, p. 8; Simons, 1995).

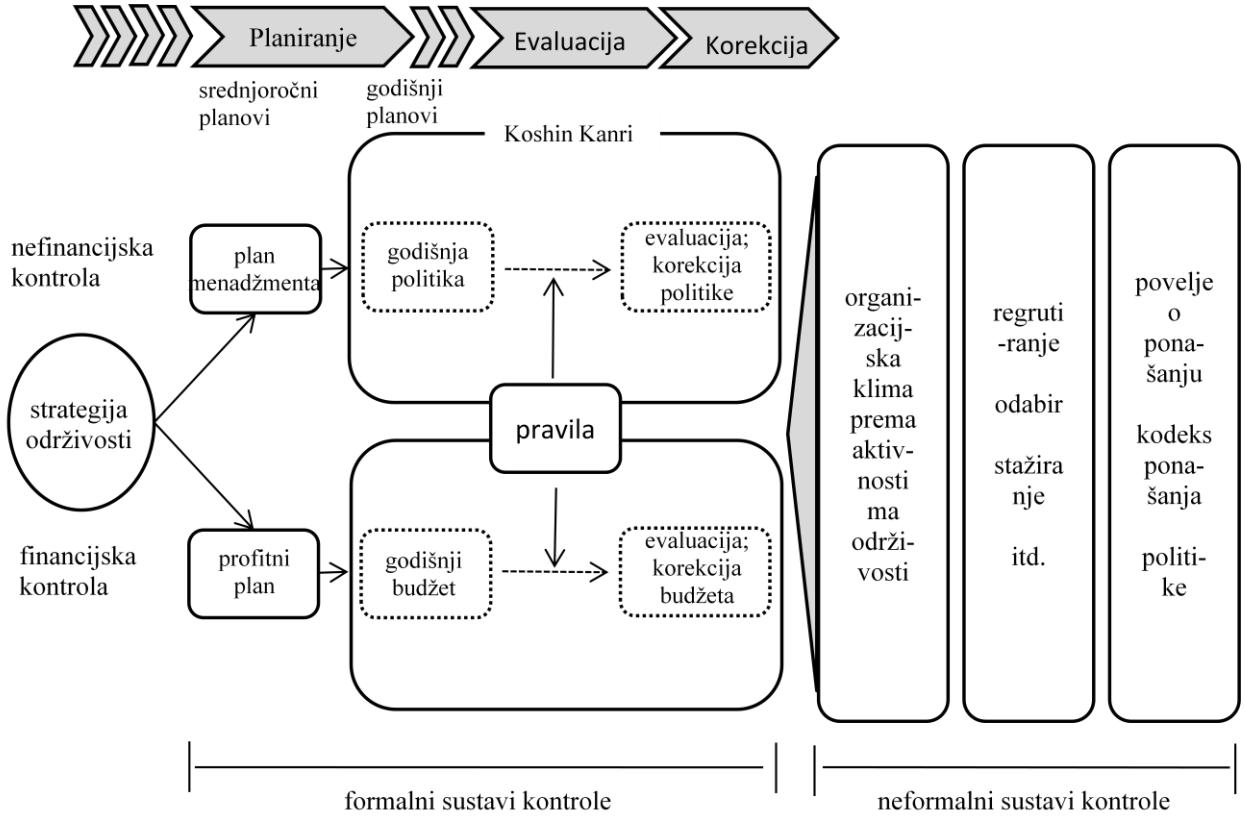
<table>
<tr><td colspan="7">Kontrole kulture</td></tr>
<tr><td colspan="2">Klanovi</td><td colspan="3">Vrijednosti</td><td colspan="2">Simboli</td></tr>
<tr><td colspan="2">Planiranje</td><td colspan="3">Kibernetičke kontrole</td><td colspan="2" rowspan="2">Nagrade i kompenzacije</td></tr>
<tr><td>Dugoročno planiranje</td><td>Planiranje akcija</td><td>Budžeti</td><td>Sustavi financijskog mjerenja</td><td>Sustavi nefinancijskog mjerenja</td><td>Hibridni sustavi mjerenja</td></tr>
<tr><td colspan="7">Administrativne kontrole</td></tr>
<tr><td colspan="2">Upravljačke strukture</td><td colspan="3">Organizacijske strukture</td><td colspan="2">Politike i procedure</td></tr>
</table>

Slika 13: Mogući pristup u sagledavanju sustava kontrole (Malmi & Brown, 2008, p. 291)

Neovisno radi li se o formalnoj ili neformalnoj kontroli, fokus kontrole je na procesima i ishodima (*output, outcome*), a prepoznaju se sljedeće tehnike kontrole (Gomez-Mejia, Balkin, & Cardy, 2008, p. 615):

- neformalna kontrola *outcomea* (subjektivna kontrola)
- neformalna kontrola procesa (kontrola ciljnih skupina)
- formalna kontrola *outcomea* (kontrola tržišta i financija)
- formalna kontrola procesa (kontrolu provodi operativni menadžment, a koriste se učinkoviti menadžerski alati poput *BSC-a/SBSC-a…*).

U suvremenim uvjetima naglasak se stavlja na primjenu menadžerskih sustava kontrole koji se prepoznaju po kratici MCS (eng. *Management Control Systems*). Naime, kroz MCS sustav operacionaliziraju se strateški ciljevi, kako bi se moglo ocjenjivati provode li se kroz kraća razdoblja i za uže organizacijske cjeline, na način da se oni prethodno razbijaju u kratkotrajne/operativne ciljeve (IFAC, 2011, p. 99; Neumann, Bruve, Cauvin, & Roberts, 2015, p. 4; Radlach, 2014, pp. 16–17). Tako se menadžerski sustav kontrole – MCS (eng. *Management control Systems*) izvorno definira kao "proces po kojem menadžeri osiguravaju da se resursi nabavljaju uz poštivanje načela efektivnosti i efikasnosti i koriste radi ostvarivanja temeljnih ciljeva poslovnog sustava" (Anthony, 1965:17 prema Radlach, 2014, pp. 15–16).



Slika 14: Okvir osiguranja menadžerskog sustava kontrole održivosti (SMCS) (Hosoda & Suzuki, 2015, p. 631)

Dakle, MCS sustav predstavlja metodološki okvir za procjenu usklađenosti/harmoniziranosti kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka, promatrano kroz sustav ciljnih odrednica. Uspješnost djelovanja MCS-a moguća je ako je izgrađen sustav upravljanja održivošću, a to znači ako postoji usklađenost strateškog i operativnog pristupa. Naime, strateški ciljevi „razbijaju“ se na operativne, čija ocjena treba biti sadržana u izvještajima za interne korisnike jer je na toj razini moguće uključiti izvorne podatke relevantne za ocjenjivanje odgovornosti od najniže razine. No financijski pokazatelji nisu dostatni i stoga se u okvire klasične kontrole moraju ugraditi elementi održivosti, što dovodi do razvoja *Sustainability management control system* metode (SMCS). Navedeno je pretpostavka da se može osigurati kontinuirano poboljšanje u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja (Hosoda & Suzuki, 2015, p. 631; Radlach, 2014, p. 14).

Na slici 14 prezentiran SMCS koncept usmjeren je na osiguranje menadžerske kontrole održivosti, odnosno kontrole ostvarivanja ciljeva održivog razvoja u dugom i kratkom roku, a temelji se na prethodnim saznanjima brojnih autora koji su se izravno ili neizravno bavili ovom problematikom (Bonacchi & Rinaldi, 2007; Ditillo & Lisi, 2014, p. 28; Figge, Hahn, Schaltegger, & Wagner, 2002; Gond, Grubnic, Herzig, & Moon, 2012, p. 208; Hubbard,

2009; Radlach, 2014, p. 24), na način da se SMCS metoda temeljila na nadogradnji temeljnog/konvencionalnog MCS pristupa.

Istraživanja potvrđuju da su najviše prisutni oblici financijske kontrole, dok su manje zastupljeni oblici kontrole okolišne i društvene dimenzije (Herriott, 2016, p. 52), pa je stoga nužno formalne oblike MCS-a nadograditi i s neformalnim kontrolama koje su više zastupljene u okviru SMCS-a, budući da neformalne kontrole nadograđuju formalne sustave kontrole u cilju boljeg razumijevanja ciljeva održivog razvoja i njihove ocjene (Ball i Milne 2005:314-337 prema Radlach, 2014, pp. 8,16-17,40). Naime, formalne kontrole su službeno deklarirane obaveze koje obuhvaćaju pravila, procjenu rezultata, kriterije nagrađivanja i sustava budžetiranja za kontrolu outputa i rezultata kroz izvještavanje o ostvarenim rezultatima (Radlach, 2014, p. 15).

Neformalne kontrole su pak slabije uočljive, ali imaju snažniji utjecaj na zaposlenike jer oslikavaju namjeru poput vjerovanja, poštivanja etičkih normi i tradicije, samokontrola i sl. s naglaskom na usmjeravanje pažnje zaposlenika na izvršavanje strateških i operativnih ciljeva (Radlach, 2014, p. 40). Naglasak na neformalne kontrole razlikuje tradicionalne MCS-ove od SMCS-ova koji slijede ideju održivog razvoja, povezanu s inovativnim pristupom i primjenom sofisticiranih alata kontrole kao pretpostavke za uspješno upravljanje rezultatom poslovnog sustava temeljenog na načelima održivosti (Arjaliès & Mundy, 2013, p. 13; Cresti, 2009; Ditillo & Lisi, 2014, p. 33; Gond et al., 2012, p. 208; Kerr, Rouse, & de Villiers, 2015, p. 202; Moon, Grubnic, Herzig, & Gond, 2011; Radlach, 2014, p. 17,14). Put od klasičnog MCS do održivog SMCS pristupa kontroli prikazan je u tablici 13.

Tablica 13: Put od klasičnog MCS do održivog SMCS pristupa kontroli (Bonacchi & Rinaldi, 2007; Ditillo & Lisi, 2014, p. 28; Figge et al., 2002; Gond et al., 2012, p. 208; Hubbard, 2009; Radlach, 2014, p. 24)

MCS	Opis MCS	SMCS
Budžetiranje (eng. Budgeting)	Plan koji detaljno opisuje ciljeve koje je potrebno ostvariti u sljedećoj godini; uključuje inicijalnu pripremu i kontinuiranu provjeru i ažuriranje.	Okolišno budžetiranje (eng. Environmental budgeting) Budžetiranje održivosti (eng. Sustainability budgeting)
Financijski mjerni sustavi (eng. Financial measurement systems)	Financijske informacije detaljnije od onih u budžetu (uključuje informacije poput ROI i EVA).	Obračun troškova okolišnih/materijalnih tokova (eng. Environmental/Material flow cost accounting systems) Održiva dodana vrijednost (eng. Sustainable value added)

MCS	Opis MCS	SMCS
Hibridni mjerni sustavi (eng. Hybrid measurement systems)	Set financijskih i nefinancijskih pokazatelja za ocjenu postizanja strateških ciljeva (npr. Balanced scorecard, tableaux-de-bord).	Mjerenje rezultata održivosti (eng. Sustainability performance measurement) Prizma rezultata (eng. Performance prism) Pikado ploča i djetelina održivosti (eng. Sustainability dartboard and clover) Balanced scorecard održivosti (eng. Sustainability balanced scorecard)
Nagrade i kompenzacije (eng. Reward and compensation)	Namijenjene usmjeravanju napora pojedinaca i grupa unutar poslovnog sustava.	Sustav nagrađivanja temeljen na sustavu višedimenzionalnog rezultata
Nefinancijski mjerni sustavi (eng. Non-financial measurement systems)	Mjere izražene kroz nefinancijske termine (npr. uvođenje novih proizvoda, pozicioniranje na tržištu).	Sustavi procjene okolišnog rezultata (eng. Environmental performance evaluation systems) Obračun tokova materijala i energije (eng. Material and energy flow accounting systems)
Projektni menadžment (eng. Project management)	Pregled posebnih skupina organizacijskih aktivnosti namijenjenih za ispunjavanje vremenskih i budžetom određenih rokova.	Analiza društveno-okolišne učinkovitosti (eng. Socio-eco-efficiency analysis) Procjena okolišnih ulaganja (eng. Environmental investment appraisal)
Strateško planiranje (eng. Strategic planning)	Dugoročno planiranje od 5 do 10 godina temelji se na predviđanjima konkurentskog okruženja.	Planiranje održivosti (eng. Sustainability planning)

Naglasak je na integraciji okolišnih i društvenih pitanja u tekuće poslovne procese, na način da se primjenom odgovarajućeg instrumentarija strategija uspješno implementira i kroz kraća razdoblja (Bedford, Malmi, & Sandelin, 2016, p. 12; Grabner & Moers, 2013; Kim & Kokubu, 2017, p. 3). U provedbi SMCS-a od posebnog je značaja izabrati one pokazatelje održivosti koji će se primjenom računovodstvenog instrumentarija ugraditi u sustav planiranja i kontrole, s ciljem da se postigne pozitivan utjecaj na održivi rezultat poslovnog sustava (Kim & Kokubu, 2017, p. 3,5).

SMCS čini relevantnu polazišnu osnovicu za upravljanje održivim razvojem korporacije (Durden, 2008, p. 687), jer obuhvaća formalne (financijske i nefinancijske) te neformalne sustave kontrole i time utječe na definiranje elemenata odluke o menadžerskim akcijama koje se temelje na strateškim ciljevima održivosti, a stupanj njihova ostvarenja treba prezentirati internim i eksternim korisnicima u obliku posebno kreiranih izvještaja o održivosti. Navedeno naglašava potrebu dobrog poznavanja računovodstvenog instrumentarija te mogućnosti implementiranja relevantnih financijskih i nefinancijskih, polazišnih i odredišnih, kratkoročnih i dugoročnih, kvalitativnih i kvantitativnih, generalnih/općih i specifičnih te internih i eksternih pokazatelja (CPA Australia, 2015).

3. KONCEPTUALNI MODEL, METODOLOGIJA I EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

U definiranju *konceptualnog modela* treba uvažavati polazišta definirana pojmovima *koncept* (razrada ideje mentalnim kombiniranjem svih njegovih karakteristika) i *model* (približni opis nekih pojava ili objekata u stvarnom svijetu uz pomoć simbolike). *Konceptualno modeliranje* u osnovi je procesiranje realnosti kroz prikazivanje veza i odnosa među objektima te načina pozicioniranja podataka u okviru modela, a sa svrhom da se ukaže na njihovu interakciju. *Konceptualni model* treba slijediti određena pravila da bi se kroz uključivanje svih relevantnih elemenata nužnih za implementiranje sustava kao cjeline moglo na jasan i razumljiv način ukazati na put k ostvarivanju jasno definiranih ciljeva (Anić & Goldstein, 2000, p. 873; Hercigonja, 2017, p. 5; Simsion & Witt, 2005, pp. 8–10).

Da bi se pristupilo razradi konceptualnog modela i izabrao metodološki okvir istraživanja, potrebno je sagledati teorijski okvir uz uvažavanje temeljnih polazišta na kojima se istraživanje temelji, a to su načela održivoga razvoja te specifičnosti hotelijerstva kao djelatnosti. Pitanje metodologije i metoda determinirano je paradigmom (Guba & Lincoln, 1994, p. 105). Pod paradigmom se podrazumijeva „skup temeljnih pretpostavki koje definiraju područje znanstvenog proučavanja, određujući vrstu problema i metoda koje se smatraju legitimnima i koje se mogu upotrijebiti za prikupljanje i tumačenje podataka“ (Hukn 1999 prema Mejovšek, 2008, p. 30), a predstavlja „skup pretpostavki i orijentacija definiranih percepcijom, koja je zajednička članovima određene istraživačke zajednice“ (Given, 2008, p. 951).

Svaka se paradigma temelji na *epistemologiji* (stav o odnosu znanja i onoga koji to saznaje kroz logiku i teorije spoznaje, te kroz znanost o istinitosti i objektivnosti znanstvenog spoznavanja), *ontologiji* (stav o prirodi stvarnosti kao filozofskoj disciplini koja se bavi problematikom bitnoga) i *aksiologiji* (stav o ulozi vrijednosti u istraživanju). Tako *ontologija* ukazuje na način na koji istraživač promatra svijet, a temeljem skupa pretpostavki vezanih uz stvarnost koju istraživač promatra, tražeći odgovor na pitanje „Koja je priroda stvarnosti?“, dok *epistemologija* postavlja pitanje „Koja je poveznica između istraživača i poznatog?“ kao filozofskog temelja o prirodi ili teoriji znanja u raznim istraživačkim tradicijama (Hoque et al., 2017, p. 8,103,286,305,306).

3.1. Paradigma, ontologija i epistemologija istraživanja

Paradigma određuje način na koji članovi znanstvene zajednice promatraju određenu pojavu, te istraživačke metode koje se pri tom koriste (Given, 2008, p. 591) i predstavlja set ili usmjerenje odnosno konceptualni okvir unutar kojeg znanstvenik djeluje (Mejovšek, 2008, p. 30). Paradigma upućuje na predmet istraživanja, vrstu istraživačkih pitanja koja je u istraživanju potrebno formulirati, metode kojima se istraživanja trebaju provesti te način interpretiranja rezultata istraživanja (Lukka, 2010, p. 111). Kao temeljni sustav vjerovanja ili svjetonazora, odabrana paradigma traži odgovore na ontološka i epistemološka pitanja u istraživanju, te usmjerava istraživača na odabir metodologije i primjenu metoda (Guba & Lincoln, 1994, p. 105). Svaka se paradigma treba promatrati kroz njena četiri temeljna značaja: (1) pogled na svijet, (2) epistemološki stav, (3) zajednička vjerovanja istraživačke zajednice te (4) model/primjer istraživanja (Sekol & Maurović, 2017, p. 14).

Ključni preduvjeti stvaranja nove paradigme (Yaremko, Pylypenko, & Tyvonchuk, 2016, p. 136) jesu:

- nove pojave koje se više ne uklapaju u postojeće spoznaje, tj. u tradicionalne paradigme (anomalija)
- slabljenje postojećih i izranjanje novih verzija paradigme (kriza)
- odbacivanje starih i razvoj novih paradigmi – promjena paradigme (revolucija).

Znanost u pravilu slijedi važeću paradigmu, no kada takva paradigma više ne može objasniti odstupanja, tada nastaje anomalija kao temelj krize i potrebe da se odbace stare i razviju nove paradigme, što dovodi do znanstvene revolucije (Lukka, 2010, p. 111; Mejovšek, 2008, p. 30). U fazi znanstvene krize razvijaju se alternative, te evaluacijski i analitički alati u svrhu kreiranja novih paradigmi, ako promatrana načela i pravila nisu teorijski i metodološki adekvatno potkrijepljena (Lukka, 2010, p. 111; Yaremko et al., 2016, pp. 136–137).

Tako se npr. u domeni računovodstveno-financijskog izvještavanja mogu ograničenja stare paradigme sagledati kroz nedostatnost financijskih informacija, prezentiranih kroz sustav temeljnih financijskih izvještaja (Lukka, 2010, p. 112), na način da se prednosti ovog sustava apliciraju na zahtjeve za pripremom nefinancijskih upravljačkih informacija. U praksi znanstvene discipline računovodstvo prisutno je više različitih paradigmi, no uočava se da je u istraživanjima dominantna jedna klasična (pozitivistička) paradigma (Lukka, 2010, p. 112), koja:

- Nastoji otkriti zakonima determinirane pravilnosti koje je moguće testirati empirijskim setovima podataka (istovremeno ignorira fenomene koje tretira neinteresantnima).
- Temelji se na polazištima da se u svim znanstvenim disciplinama mogu primijeniti slične znanstvene metode.
- Slijedi ideju da se glavna računovodstvena istraživanja temelje na onim teorijama i metodama koje su prisutne u ekonomiji, dok su ostali pristupi prihvatljivi ako slijede pozitivističku znanstvenu metodu.

Slijedom načela pozitivističke znanstvene metode kao homogene središnje paradigme daljnja se istraživanja u računovodstvu dovode u pitanje, pogotovo u prostoru razvoja menadžerskog računovodstva (Lukka, 2010, p. 113). Naime, klasična (pozitivistička) računovodstvena paradigma prvenstveno je usmjerena na zadovoljenje informacijskih zahtjeva investitora i dioničara (Yaremko et al., 2016, p. 138), a nedovoljno uvažava informacijske zahtjeve ostalih ciljnih skupina (dionika), pa to ukazuje na potrebu mijenjanja paradigme s ciljem da se naglasak stavi i na zahtjeve vezane za nefinancijsko izvještavanje. Upravo se na taj način prepoznaje nastanak anomalije i krize, sadržane u postojećoj paradigmi klasičnog računovodstva i naglasku na financijsko izvještavanje.

U koncipiranju nove paradigme treba uvažiti zahtjeve koji proizlaze iz velikog društvenog značaja računovodstvenih informacija usmjerenih na poslovno odlučivanje vezano na novi pristup u ocjeni poslovnog sustava u okruženju (institucionalni kontekst), s obzirom na nove zahtjeve i drugačije prioritete pozicioniranja poslovnog sustava u okruženju. U suvremenim uvjetima poseban se naglasak stavlja na poštivanje načela održivog razvoja, korištenje intelektualnih potencijala, stvaranje sinergijskih odnosa i prezentiranje međuzavisnosti društvenih, okolišnih i etičkih aspekata odvijanja poslovnih procesa i sl. Novi pristup izvještavanju izlazi iz uskih okvira financijskog izvještavanja te naglasak stavlja na međuovisnost internih i eksternih utjecaja (utjecaje čimbenika globalne ekonomije, trendovi, smjernice…) na poziciju u društvu i ostvareni rezultat (Yaremko et al., 2016, pp. 138–139).

Navedene promjene uvjetovane globalizacijom uvjetuju postavljanje nove konceptualne paradigme (Rodriguez Magda & Lavrijsen, 2011, p. 12) pri čemu treba uzeti u obzir one relevantne koncepte koji će slijediti načela za komuniciranje ideje koja će utjecati na promjenu paradigme, kao značajnog koraka u povijesti čovječanstva (Ateljevic, 2013, p. 83). Dakle, uočena kriza prouzročena anomalijom uskog pristupa kroz dominaciju financijskog

izvještavanja upućuje na potrebu poduzimanja pozitivnih pomaka kako bi se računovodstvo moglo prilagoditi izvještavanju o utjecaju koji imaju ili mogu imati promjene nastale u okolišu i zajednici. Promjena paradigme ide u smjeru pronalaženja potpuno novog pristupa u računovodstvu, koje treba omogućiti sagledavanje i prezentiranje i ovih utjecaja na dugoročnu uspješnost poslovnog sustava u okruženju u kojem djeluje, a što treba biti prepoznato i kroz novi pristup u kreiranju sustava izvještavanja.

Navedeno predstavlja put kojim treba krenuti u računovodstvu da bi se stara pozitivistička paradigma trebala izmijeniti, s ciljem da se uz financijske u sustav računovodstvenog izvještavanja uključe i relevantne nefinancijske informacije o održivosti. Uključivanje nefinancijskih informacija temelji se na filozofskoj paradigmi transmoderne, čija je ontologija kriza održivosti, destruktivan materijalan svijet te univerzalna kozmologija, gdje su ljudi dio prirode, a epistemologija međuovisnost svih te univerzalni pogledi (Ateljevic, 2019b). Transmodernizam se kao filozofska paradigma prihvaća kao nedovoljno iskorišteni potencijal, kako bi se ono što je bilo potisnuto i zanijekano moglo staviti u fokus interesa istraživanja (Van Rysbergen, 2011, p. 278). Potrebno je uključiti obilježja transmodernizma (virtualnost, teleprisutnost, raznolikost, umreženost, trenutačnost, integrirano razmišljanje, kozmopolitizam, transkultura, strategija, integrirani kaos, rizik društva, nova ekonomija, prekogranična sveprisutnost, megagrad, komunikacija, multimedija i sl.) na način da se u paradigmu uključi odnos i stvori sinteza materijalnog i fikcije (Rodriguez Magda & Lavrijsen, 2011, pp. 8–10).

U definiranju nove paradigme treba uvažiti mogućnosti transmodernizma kao evolucije kulturoloških vjerovanja odnosno revoluciju koja želi istovremeno nadići i uključiti, zadržavajući i otkrivajući ono što se nekoć smatralo izgubljenim, nepotrebnim ili krivo zamijenjenim (Van Rysbergen, 2011, p. 281), što u segmentu računovodstva bitno mijenja polazišnu paradigmu na način da su se uz računovodstvo uvijek vezivale samo računovodstvene informacije, a sada se značajan naglasak stavlja upravo na nefinancijsko izvještavanje, što bitno mijenja ranija čvrsta polazišta. Primjena transmodernizma u tom konceptu je značajna jer uključuje novi pristup shvaćanja ljudi na planetarnoj razini da je sve (uključujući biljke i životinje) povezano u jedan sustav u kojem su svi međuovisni, ranjivi i odgovorni za Zemlju, kao živu i nedjeljivu zajednicu (Ateljevic, 2009, p. 284), a odgovornost je računovodstvene struke da udovolji tim zahtjevima na način da se u donošenja poslovnih odluka uključi širi krug dionika radi osiguranja dugoročne stabilnosti i održivosti sustava, pri

čemu u istraživanju treba slijediti odgovarajuće teorije od kojih su neke prikazane u tablici 14.

Tablica 14: Teorije kao okvir istraživanja nove računovodstvene paradigme (Barkemeyer, 2007, p. 9; Donaldson & Preston, 1995, p. 68; Grecco, Milani Filho, Segura, Sanchez, & Dominguez, 2013, p. 45; Islam & Hu, 2012, p. 5159; Krivačić, 2016, p. 21)

Teorija	**Karakteristike**
agencijska teorija	° prepoznaje vlasnike kao primarne dionike poslovnog sustava čiji se zahtjevi odnose na maksimiziranje bogatstva, ali priznaje i potrebu razmatranja zahtjeva drugih dionika kako bi se osigurala (dugoročna) poslovna održivost
teorija legitimnosti	° poslovni sustav je dio društvenog sustava ° sagledava ulogu poslovnog sustava u društvu općenito, odnosno širu društvenu javnost kao relevantnog dionika
teorija interesno utjecajnih skupina	° poslovni sustav je dio društvenog sustava ° prepoznaje primarne i sekundarne dionike koji utječu na poslovni sustav i na koje poslovni sustav utječe, odnosno one dionike koji imaju utjecajnu snagu i legitimno pravo utjecaja na poslovni sustav
institucionalna teorija	° ključnim dionicima smatra institucionalne dionike koji čine društveni okvir normi, vrijednosti i uvjerenja o tome što se smatra prihvatljivim korporativnim ponašanjem
teorija kontingencije	° predstavlja pristup u istraživanju organizacijskog ponašanja koji objašnjava kako zavisni (kontingencijski) čimbenici utječu na izvještavanje o okolišu
teorija korisnosti računovodstvenih informacija	° istražuje korisnost objavljenih računovodstvenih informacija onim dionicima kojima su one potrebne

Primjenom odgovarajućeg teorijskog pristupa (agencijska teorija, teorija legitimnosti, teorija interesno utjecajnih skupina, institucionalna teorija, teorija kontingencije, teorija korisnosti računovodstvenih informacija) ili njihovih kombinacija, moguće je pristupiti u procesu mijenjanja temeljne paradigme računovodstva („računovodstvena je ona informacija koja je financijski izražena“). Naime, ovime dolazi do revolucije, s obzirom na to da se treba definirati sasvim nova koncepcija računovodstva, kojom se u središte stavlja primjena novog metodološkog okvira kojim će se osigurati uvjeti i okruženje za obuhvat, prikupljanje, obradu i prezentiranja nefinancijskih informacija, i to prvenstveno onih kojima se ukazuje na dostignutu razinu primjene načela održivosti u poslovnom sustavu.

Pri tome je potreban oprez, jer što je određeno područje složenije i nedovoljno istraženo (poput problematike nefinancijskog izvještavanja o održivosti), postoji velika vjerojatnost razvoja većeg broja različitih paradigmi. No usporedbom i sažimanjem rezultata srodnih istraživanja, koja kroz razdoblja i s razvojem znanosti evaluiraju u nove paradigme, moguće je postupno izdvajanje one paradigme koja će na najbolji način odraziti stvarne zakonitosti

zbivanja u ovom području. Svrha je usvojiti "jednu temeljnu paradigmu, koja se pokazala najprimjerenijom u objašnjavanju pojava u određenoj znanstvenoj disciplini" (Mejovšek, 2008, p. 31). Kako je izvještavanje o održivosti „toliko višeslojno da ga niti jedan pojedinačni teorijski pristup ne može u potpunosti razjasniti" (Wangombe, 2013, p. 663), ovoj je problematici potrebno pristupiti interdisciplinarno, uz uvažavanje načela održivoga razvoja i uz poštivanje računovodstvene teorije i metode, te potrebe dionika za novom razinom informacija.

Kako je nova računovodstvena paradigma nefinancijskog izvještavanja tek u nastajanju (Brunelli & Di Carlo, 2020, p. 69; Caputo, Leopizzi, & Pizzi, 2020, p. 3; Dutta, Lawson, & Marcinko, 2012, p. 1), potrebno ju je testirati primjenom onih računovodstvenih teorija koje su relevantne za oblikovanje ove računovodstvene paradigme. Proces je složen, jer nije moguće odrediti samo jednu teoriju za pristup izvještavanju o održivosti, što znači da je ovu računovodstvenu paradigmu teško jednoznačno definirati. Naime, svaka se teorija može povezati s nekim od uzročnika nastanka najprije anomalije, a zatim i krize, te je treba uvažiti ako se želi napraviti odmak od konvencionalne računovodstvene paradigme isključive orijentacije na financijsko izvještavanje, čime se ujedno definira i ontologija u procesu istraživanja.

Epistemologija se definira kroz kompleksnost zahtjeva vezanih za internu i eksternu harmonizaciju (*de jure* ili *de facto* harmonizacija). *De jure* harmonizacija ima polazište u odrednicama računovodstvenih standarda (MSFI, HSFI, GRI…), zakonskoj i podzakonskoj regulativi, te u načelima računovodstvene profesije, dok se *de facto* harmonizacija prvenstveno temelji na iskustvima dobre poslovne prakse (Tay & Parker, 1990, p. 74). U ovom će se istraživanju poseban naglasak staviti na primjenu polazišta *de facto* harmonizacije u procesu izvještavanja o održivosti. Istražit će se postojeće stanje izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima (globalno i u Republici Hrvatskoj), a na način da će se utvrđivati učestalost prezentiranja pojedinih računovodstvenih informacija u izvještajima za interne korisnike (interna *de facto* harmonizacija), te u izvještajima za eksterne korisnike (eksterna *de facto* harmonizacija). Ispitivat će se dostignuta razina/stupanj interne i eksterne *de facto* harmonizacije u sustavu izvještavanja o održivosti, a temeljeno na dostupnim izvorima podataka koji će se slijedom odrednica GRI standarda na primjeren način prikupljati, selektirati i analizirati.

3.2. Metodologija i metode istraživanja

Metodologija predstavlja „skup smjernica za provođenje istraživanja i dio je strukture koja čini paradigmatski pogled na svijet“, a pristup je determiniran metodama kojima će se podaci prikupljati i analizirati, što je usmjereno na proširivanje znanstvenih spoznaja u traženju odgovora na epistemološka i ontološka pitanja (Ateljevic, 2019a). Metodologija je u osnovi filozofski temelj istraživanja i svojevrsni „skup naočala“. Naglasak je na izboru odgovarajuće metode koja će se na najbolji način prilagoditi predmetu istraživanja. To je sveobuhvatna istraživačka strategija koja se odnosi na metode prikupljanja podataka i oblike njihove analize, a slijedom procesa stvaranja znanja. Metodologija je izbor načina spoznavanja stvarnosti i primjena procesa stvaranja znanja. To je izbor najboljeg načina na koji „treba“ provesti istraživanje, slijedom teorijskih i filozofskih pretpostavki i očekivanih implikacija vezano za predmet istraživanja (Hoque et al., 2017).

Metode su specifične tehnike ili procedure odnosno alati čijom se primjenom dolazi do spoznaja veza i odnosa u okvirima predmeta istraživanja i razumijevanja ishoda, a u suvremenim je istraživanjima moguće primijeniti tri pristupa u pronalaženju odgovora na istraživačka pitanja (Hoque et al., 2017, p. 301):

- kvantitativni pristup istraživanju
- kvalitativni pristup istraživanju
- mješoviti pristup istraživanju.

Kvantitativni pristup istraživanju temelji se na primjeni matematičkih i statističkih izračuna koje je moguće provjeriti, stoga se nazivaju i „pravim/izvornim“ istraživanjima, za razliku od *kvalitativnog* pristupa istraživanju koji je prvenstveno usmjeren na otkrivanje/razumijevanje društvenoga konteksta pojava, pa rezultat često nije moguće provjeriti s identičnim ishodom zbog čega ga pojedini autori ne smatraju dovoljno preciznim u kontekstu valjanosti prezentiranih ishoda istraživanja (tablica 15) (Mejovšek, 2008, p. 159).

Tablica 15: Kvantitativni i kvalitativni pristup istraživanju (Halmi, 2001, p. 214)

Kvantitativni pristup istraživanju	Kvalitativni pristup istraživanju
° kvantitativni podaci	° kvalitativni podaci
° eksperimentalni nacrti	° naturalistička istraživanja
° eksperimentalne i kontrolne grupe	° studij slučaja
° deduktivno testiranje hipoteza	° subjektivna perspektiva
° objektivistička perspektiva	° holistički pristup
° nezavisne i zavisne varijable	° sustavna perspektiva
° linearni i nelinearni modeli	° dinamički procesi

° prethodno i naknadno testiranje promjena ° probabilistički uzorci ° randomizacija ° visokostandardizirane metode ° uniformne procedure ° fiksni kontrolirani nacrti ° statistička analiza i generalizacija	° svrhoviti uzorci relevantnih slučajeva ° proučavanje različitosti struktura ° razvojni i fleksibilni nacrti ° tematska kontekstualna analiza ° ekstrapolacije

No treba naglasiti da se *kvalitativni* pristup istraživanju (s pripadajućim kvalitativnim metodama istraživanja) razvio kao svojevrsna reakcija na do tada dominantni *kvantitativni pristup istraživanju* (s pripadajućim kvantitativnim metodama istraživanja). Naime, kvantitativni pristup istraživanju nije bio u mogućnosti dovoljno duboko te s dovoljnom preciznošću, odnosno sa svim potrebnim detaljima zahvatiti sve ono što je bitno za potpuni uvid i potpuno razumijevanje društvene interakcije poslovnog sustava s okruženjem (Mejovšek, 2008, p. 159), pa je u tom segmentu trebalo pronaći način nadvladavanja ovog nedostatka, iako se *kvantitativni i kvalitativni* pristup istraživanju međusobno nadopunjuju, a slijedom karakteristika njihovih temeljnih obilježja prikazanih u tablici 16.

Tablica 16: Usporedba kvantitativnog i kvalitativnog pristupa istraživanju (Hoque et al., 2017, pp. 301–320; Mejovšek, 2008, pp. 29-31,159-167; Tkalac Verčić, Sinčić Ćorić, & Pološki Vokić, 2010, pp. 22–23)

Obilježje	**Kvantitativno**	**Kvalitativno**
Ciljevi	° provjera teorija i hipoteza, uočavanje uzročnih veza, proučavanje povezanosti varijabli ili razlika među skupinama	° opisivanje i tumačenje iskustava, prikupljanje novih spoznaja, stjecanje znanja i razumijevanje bez polaznih pretpostavki
Osnovna pitanja	**° „što?“**	**° „kako?“ i „zašto?“**
Način proučavanja	° izoliranje varijabli, kontrola vanjskih čimbenika kako bi se uklonile suparničke pretpostavke, redukcionizam - pojednostavljenje situacije koja postoji u stvarnosti kako bi se omogućila kvantitativna analiza	° proučavanje u prirodnim uvjetima pri čemu se složenost okolnosti drži prednošću jer omogućuje uvid u cjelinu
Istraživački nacrt i metode	° eksperimentalni nacrt, korelacijski nacrt istraživanja	° dubinski intervju, promatranje, skupni intervju, analiza sadržaja
Mogućnost uopćavanja rezultata	° izražena potreba za utvrđivanjem univerzalno važećih zakona i za visokom vanjskom valjanošću	° nemogućnost uopćavanja na populaciju; razumijevanje specifičnog slučaja ili uzorka osoba u prvome planu
Ispitanici	° potreba za velikim brojem ispitanika zbog veće statističke snage i nepristranim uzorkom zbog veće mogućnosti uopćavanja nalaza	° manji uzorak ispitanika koji ne dopušta uopćavanje, ali omogućuje dublju analizu

Obilježje	Kvantitativno	Kvalitativno
Uloga ispitanika	° isključivo objekti istraživanja na kojima se provjeravaju hipoteze; ne pomažu istraživaču u razumijevanju rezultata	° ispitanici su sudionici i subjekti u istraživanju; istraživač i ispitanici čine jedinstvo jer zajednički nastoje postići razumijevanje podataka; ispitanici redovito pomažu u procjeni valjanosti opisa i tumačenja koje iznosi istraživač
Uloga istraživača	° nastoji se smanjiti ili posve isključiti istraživačev utjecaj; mišljenje, pogledi i stajališta istraživača odražavaju se u polaznim pretpostavkama i odabiru problema, ali ne u metodi, analizi iznošenju rezultata i njihovu tumačenju	° istraživač vlastitim stajalištem utječe na tumačenje; istraživačeva uključenost i empatija su poželjne jer vode dubljem i boljem razumijevanju osobnih iskustava; istraživač je stoga sastavni dio istraživanja, podjednako u njegovoj konceptualizaciji i izvedbi
Podaci	° rezultati na standardiziranim upitnicima ili drugim operacionalizacijama koncepata; informacije su svedene na brojeve	° pripovjedni opisi, tekstovi, transkripti razgovora; podaci sadržani u riječima koje se ne prevode (kodiraju) u brojeve
Obrada podataka	° statistička analiza, deskriptivna i inferencijalna	° literarna, verbalna, neredukcionistička
Načela valjanosti	° unutarnja, vanjska, konstruktna, statističkog zaključka	° koherencija, unutarnja dosljednost
Primarni doprinos	° veće razumijevanje istraživane pojave do kojeg se dolazi provjerom teorije ili teorijskih pretpostavki	° razumijevanje iskustva kojem vodi njihovo intenzivno i produbljeno izučavanje bez zaokruženog teorijskog okvira ° po pristupu su bliža problemima prakse, pa mogu poslužiti u približavanju prakse i istraživačkog rada
Teorija	° polazi se od teorije koju se istraživanjem želi provjeriti	° pušta se da tijekom procesa istraživanja na temelju prikupljenih podataka i spoznaja teorija "izroni" i oblikuje se ° kada se u istraživanje i krene od teorijskog modela ili teorije, model se ne testira kao u kvantitativnom istraživanju, već se modificira ili dopunjuje tijekom procesa istraživanja, ako to podaci i utvrđene spoznaje zahtijevaju
Postupak istraživanja	1. započinje se hipotezom (hipotezama) koja se ne mijenja tijekom istraživanja 2. uzorak ispitanika je slučajan (uglavnom bi trebao biti) 3. uzorak ispitanika je relativno velik 4. podaci se prikupljaju standardiziranim mjernim instrumentima 5. podaci se statistički obrađuju, a zaključci generaliziraju na populaciju	1. započinje se općim problemom bez specifičnih ciljeva i hipoteza; kako se podaci prikupljaju, hipoteze se mogu pojaviti, ali su podložne promjeni pod utjecajem novih podataka 2. odabire se namjerni (prigodni) uzorak ispitanika 3. uzorak ispitanika je relativno malen 4. podaci se prikupljaju vrlo intenzivno; istraživač(i) provodi(-e) dulje vrijeme s ispitanicima 5. rezultati su u deskriptivnom obliku i odnose se prvenstveno na odabrani uzorak ispitanika

Nasuprot stavovima dijela znanstvenika da se metodološki okvir kvalitativnih i kvantitativnih metoda istraživanja ne bi trebali miješati, ima i onih znanstvenika koji zagovaraju *mješoviti pristup* i to s pozitivnim ishodom (Sekol & Maurović, 2017, p. 18), a temeljeno na tezi da su kvalitativne i kvantitativne metode samo alati čijim se integriranjem omogućuje pronalaženje odgovora na postavljeno istraživačko pitanje [(Hoque et al., 2017, p. 302); Miles i Huberman, 1984, p.21 prema (Hoque et al., 2017, p. 317)], ovisno o vrsti istraživačkog pitanja (Hoque et al., 2017, p. 311) i to:

- pitanja **„zašto" i „kako"** su u suštini kvalitativna jer traže odgovor na teme:
    - o kojima se malo zna
    - za koje je slabo poznat kontekst istraživanja
    - gdje su granice istraživanja nejasno i loše definirane
    - čiji je kontekst fokusa istraživanja usko usmjeren, npr. na sagledavanje unutarnjih organizacijskih procesa i odnosa
    - koje nije lako i/ili moguće kvantificirati
    - čija je priroda problema dvosmislena
    - za koje istraživač sumnja da se može ponoviti.

- „**što"** u svojoj su suštini kvantitativna jer:
    - zahtijevaju statističku značajnost empirijskih konstrukata, kroz identificiranje i izoliranje pravilnosti, predvidivosti i općenitosti računovodstvenih praksi prisutnih u različitim kontekstima
    - zahtijevaju testiranje teorije koja se sastoji od varijabli koje se mjere brojevima i analiziraju statističkim procedurama
    - predviđaju istinitost predviđene općenitosti/generalizacije (postavljene teorije).

Posljednjih je godina u zapadnim zemljama u području društvenih istraživanja sve prisutnija paralelna primjena kvantitativnog i kvalitativnog pristupa u okvirima istog istraživanja (mješoviti metodološki pristup), jer s razvojem društvenih znanosti istraživački problemi postaju sve kompleksniji. Pored toga, istraživanja postaju sve više interdisciplinarna pa se uvode istraživački timovi znanstvenika, koji potenciraju različite metodološke pristupe u primjeni kvalitativnih i kvantitativnih pristupa istraživanju (Sekol & Maurović, 2017, p. 8,10).

Već je naglašeno da postoji uvjetovanost i međuovisnost u primjeni kvalitativnih i kvantitativnih pristupa istraživanju pa se slijedom toga mješoviti pristup u primjeni metoda istraživanja nametnuo kao novi put u načinu prikupljanja podataka, njihovoj analizi te u prezentiranju rezultata kroz različite faze istraživačkog procesa, definiranog u tri temeljna koraka. Mješoviti pristup nalaže da se najprije jasno definira istraživačko pitanje te da se na ovim polazišnim osnovama sastavi nacrt istraživanja i izabere način kombiniranja metode, bilo da se slijedi jedna dominantna paradigma bilo da se prihvati pristup ravnopravnih paradigmi.

U izboru pristupa istraživanju potrebno je izabrati najbolji način kombiniranja metoda, na način da se vezano za tip i karakter istraživanja sagleda mogućnost proširivanja osnovnog pristupa izbora metoda, odnosno da se ispita mogućnost proširivanja u pristupu istraživanja kroz korištenje različitih metoda, ovisno o karakteru pojedinih segmenata istraživanja, slijedom koncepta prikazanog u tablici 17.

Tablica 17: Vodič pri planiranju mješovitog pristupa (Hoque et al., 2017, p. 312; Sekol & Maurović, 2017, pp. 13-14,26)

KORAK 1	**KORAK 2**					**KORAK 3**
	Tipologija nacrta	**Kronologija**	**Dominacija metode**	**Oznaka ***	**Opis**	
Istraživačko pitanje	**Konvergentno paralelni nacrt** (oba pristupa, kvantitativni i kvalitativni, imaju jednaku važnost te se odvijaju u isto vrijeme, neovisno jedno o drugome)	simultani	ekvivalentne	KVALIT + KVANT; KVANT + KVALIT	kvantitativne i kvalitativne metode imaju jednako značenje, podaci se prikupljaju simultano	miješanje metoda: pristup ravnopravnih nacrta
	Sekvencijalni eksplanatorni nacrt (prikupljanje podataka prvo kvantitativnim, a potom kvalitativnim metodama; ovaj pristup može se koristiti kako bi se uz pomoć kvalitativnih podataka razumjeli kvantitativni; kvantitativni podaci mogu služiti za odabir uzorka za kvalitativno istraživanje, a prema određenom kriteriju)	sekvencijalni	ekvivalentne	KVALIT → KVANT; KVANT → KVALIT	značenje kvantitativnih i kvalitativnih metoda ima istu težinu; kronološki jedna metoda prethodi drugoj	
	Sekvencijalni eksplorativni nacrt (uključuje potrebu kvalitativnog, a potom kvantitativnog istraživačkog pristupa; upotrebljava se kako bi istraživač, provodeći drugo kvantitativno istraživanje, generalizirao rezultate kvalitativnog istraživanja; ovaj pristup često se koristi prilikom razvijanja i testiranja mjernih instrumenata; može pomoći u rasvjetljavanju neke nepoznate pojave te u kvantificiranju njenih varijabli)	sekvencijalni	dominantna	kvalit → KVANT; KVALIT → kvant; kvant → KVALIT; KVANT → kvalit	značenje kvalitativnih i kvantitativnih metoda nema istu težinu; kronološki jedna metoda prethodi drugoj	miješanje metoda: pristup jedne dominantne paradigme
	Ugrađeni mješoviti nacrt (istraživanje se temelji na jednom od tradicionalnih pristupa, kvantitativnom ili kvalitativnom, a drugi pristup je ugrađen unutar dominantnog pristupa; svrha prikupljanja kvantitativnih i kvalitativnih podataka nije u njihovom uspoređivanju, već u adresiranju različitih aspekata istraživanja – prikladan je u slučajevima u kojima istraživač ima različita istraživačka pitanja koja zahtijevaju različite vrste podataka)	simultani	dominantna	KVALIT + kvant; kvalit + KVANT; KVANT + kvalit; kvant + KVALIT	kvantitativne i kvalitativne metode nemaju istu težinu značenja; podaci se prikupljaju simultano	

LEGENDA: ** KVALIT / kvalit – kvalitativne metode; KVANT / kvant – kvantitativne metode; velika štampana slova označavaju dominantan metodološki pristup (KVALIT, KVANT), mala štampana slova označavaju podređen metodološki pristup (kvalit, kvant); „+" označava simultanu primjenu metoda; „→" označava kronološki redoslijed u primjeni metoda*

Razlozi korištenja mješovitih metoda u istraživanju su različiti, a prvenstveno se mogu javiti (Greene, Caracelli, & Graham, 1989, p. 259; Hoque et al., 2017, p. 313) u sljedećim slučajevima:

- *triangulacija* (usmjerenost na konvergenciju i potvrđivanje rezultata različitim metodama i nacrtima koji proučavaju istu pojavu)
- *komplementarnost* (usmjerenost na razradu, unaprjeđenje, prikaz i pojašnjenje rezultata jedne metode s rezultatima druge metode)
- *razvoj* (korištenje rezultata jedne metode za „informiranje" i razvoj druge metode)
- *inicijacija* (otkrivanje paradoksa i kontradikcija koje vode ponovnom formuliranju istraživačkog pitanja)
- *proširenje* (ispituje se proširivanje širine i raspona istraživanja korištenjem različitih metoda za različite dijelove istraživanja).



Slika 15: Fleksibilnost opcija istraživačkih nacrta za potrebe mješovitih metoda (Greene et al., 1989, p. 270)

Kako je prikazano slikom 15, ovaj pristup svojom širinom omogućuje odabir onih metoda koje su najprikladnije za ispitivanje višestrukih dijelova istraživanja (Greene et al., 1989, p. 259,270), što znači da ga je moguće primijeniti i za ocjenu interne odnosno eksterne harmonizacije izvještavanja o održivosti, slijedom suvremenih zahtjeva preobrazbe klasičnog u suvremeno menadžersko računovodstvo. Naime, suvremeno menadžersko računovodstvo se u koncepciji ustroja, a pogotovo u definiranju informacija usmjerenih na interne i eksterne korisnike, mora usmjeriti na poštivanje načela održivog razvoja. Menadžersko računovodstvo ima zadatak (1) dizajnirati sustave izvještavanja u svrhu upravljanja za učinkovito izvršavanje svoje strategije, (2) interpretirati rezultate u cilju unapređenja odnosa među ljudima te kvalitete proizvoda, projekata i procesa, (3) te predlagati promjene u cilju unaprjeđenja poslovnog sustava i strategija, ovisno o utjecaju okruženja (Bloomfield, 2015, p.4 prema Hoque et al., 2017, p. 303), i mora se nadopuniti zahtjevima vezanim za

dugoročnu poslovnu održivost, što je u osnovi zadatak „računovodstva održivosti“ (Agada, 2018).

U svrhu zadovoljenja zahtjeva menadžerskog računovodstva održivosti traži se nadogradnja klasičnog menadžerskog računovodstva, na način da se osigura provođenje „procesa prikupljanja, analize i komunikacije informacija povezanih s održivošću“ (Bennett et al., 2013, p. 3), što je ishod filozofske rasprave o potrebi razvoja konceptualnog okvira računovodstva. U tom se kontekstu može govoriti o razvoju novog računovodstva, iako se u osnovi radi o nadogradnji postojećeg konvencionalnog računovodstva s elementima održivosti. Računovodstvo održivosti spaja dva različita područja kompetencija, interdisciplinarne komponente načela održivosti sa suštinom računovodstvene teorije i metode, na način koji je prihvatljiv i za znanost i za praksu (Bennett et al., 2013, p. 39).

Računovodstvo održivosti u fazi je razvoja; još uvijek se ne temelji na računovodstvenim standardima ni na jasno reguliranoj poslovnoj praksi (poput financijskog računovodstva i revizije), a kako ima doticaja s različitim disciplinama, podloga je za različite ontološke i epistemološke pristupe, čime je moguće kreirati različite kontekste istraživanja. Navedeno upućuje na potrebu da se ovisno o istraživačkim pitanjima definiranim vezano za pojedini segment računovodstva odgovornosti, definira izbor metodološkog okvira (kvalitativni, kvantitativni, mješoviti) te izaberu konkretne metode (Hoque et al., 2017, pp. 302–304), a kao optimalan pristup u ostvarivanju postavljenih ciljeva istraživanja.

Naime, da bi se dobio odgovor na pitanja zašto i kako, preporučuje se primjena kvalitativne metodologije istraživanja gdje spada etnografija, etnometodologija, antropologija, studij slučaja, narativni pristupi, usmena povijest, autoetnografija, akcijsko istraživanje, *analiza diskursa*, intervencijsko istraživanje, refleksivnost i sl. (Hoque et al., 2017, pp. x–xi). Vezano za istraživanja koja su relevantna za ovaj rad, a kako bi se pronašli odgovori na postavljena istraživačka pitanja, primijenit će se *analize diskursa u računovodstvu* (eng. *discourse analysis in accounting research)*, na način da će se promatrati kao metodološki pristup „procesa generiranja znanja“ (Hoque et al., 2017, p. 286), a ne samo kao tehnika analiziranja sadržaja (Adolphus, n.d., p. 1).

Pojam „diskurs“ u osnovi se vezuje uz tekst odnosno analizu teksta u odnosu na određeni kontekst, a slijedom definicije da je „diskurs način na koji jezik funkcionira u stvarnim događajima komunikacije“ (Hossain, 2017, p. 2). Analiza/studija diskursa je disciplina koja se prvenstveno odnosi na teoriju i analizu teksta, a primjenjuje se u humanističkim i

društvenim znanostima te koristi kao opći pojam u izboru pristupa analizi načina upotrebe pisanog, govornog ili znakovnog jezika ili bilo kojeg značajnog semiotičkog događaja (Van Dijk, 1997, p. xi prema Hoque et al., 2017, p. 250). Analizu diskursa moguće je provesti na tri razine (Merkl-Davies & Koller, 2012, p. 181):

- mikrorazina (kako su predstavljeni društveni akteri, entiteti i događaji?)
- mezorazina (koji su društveni akteri, entiteti i događaji predstavljeni?) – kontekst prakse diskursa (stvaranje, distribucija, prihvaćanje, prilagodba)
- makrorazina (zašto su ovi društveni akteri, entiteti i događaji predstavljeni i zašto su predstavljeni na ovaj način?) – kontekst prakse diskursa i društveni kontekst (situacijski, institucionalni, društveni).

U ovom istraživanju koje se odnosi na prilagodbu računovodstva načelima održivosti, primijenit će se mikrorazina analize diskursa, uz uvažavanje ciljeva istraživanja, sadržaja, korisnika i sl. Analizom diskursa u računovodstvu istraživaču se omogućuje sagledavanje kvalitete ključnih elemenata koji oblikuju promjene, te se izdvajaju oni koji se mogu koristiti za oblikovanje ponašanja razvijanjem dominantnog mišljenja. Ovim se pristupom naglasak stavlja na multidisciplinarnu perspektivu te na sagledavanja cjelokupnog konteksta (Adolphus, n.d., p. 3), što je od velikog značaja za ocjenu kvalitete elemenata prezentiranih u izvještajima o održivosti.

S obzirom na to da je predmet diskursa sadržaj koji se analizira sa svrhom da se sagleda realnost, tj. način kako je u konačnici konstruiran specifičan jezik, ali i osobna ideologija onoga koji komunicira (Hossain, 2017, p. 2), njegova primjena osigurava kvalitativnu analizu sadržaja elemenata prezentiranih u okviru izvještaja o održivosti. Naime, preporuka primjene ovog metodološkog okvira za ocjenu razine i kvalitete komunikacije temelji se na spoznaji da u dosadašnjem razvoju nisu detaljno razrađeni niti jasno definirani standardi izvještavanja o održivosti, a sukladno informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika, čime bi se osigurala usporedivost na način kako je to prisutno u praksi izrade i prezentiranja temeljnih financijskih izvještaja. Stoga se kroz analizu diskursa mogu osigurati novi uvidi u strukturu odnosa, ali i u potencijale, temeljeno na polazištima održivih strategija.

Naime, ovisno o diskursu koji inkorporira, pristup problematici se razlikuje. Npr. u temeljnim financijskim izvještajima prisutni su elementi diskursa financija (naglasak se stavlja na financijski rezultat temeljen na brojevima), diskursa računovodstva (naglasak se stavlja na prezentiranje činjenica i točnost podataka) te diskursa odnosa s javnošću, kojim se stvara slika o poslovnom sustavu u javnosti (Bhatia, 2010; Merkl-Davies & Koller, 2012, pp. 181–

182). I u izvještavanju o održivosti moraju biti prisutni svi navedeni diskursi, ali oni nisu dostatni jer se dodatno mora naglasak staviti na jasno prezentiranje postignutih rezultata vezanih uz brigu o okolišu i unapređenje odnosa sa zajednicom. Navedeno stavlja naglasak na potrebu jasnog definiranja diskursa mjerenja i ocjene navedenih pozicija.

Jasno definiranje relacija izvještavanja o održivosti na mikrorazini i njegovo dosljedno provođenje preduvjet je osiguranja kvalitete informacija na višim razinama. Tako se na mezorazini analize diskursa utvrđuju okviri strateškog promišljanja (kreiranje, distribucija, prihvaćanje, prilagođavanje…), a makrorazini ova se problematika sagledava u širem društvenom kontekstu te daju tumačenja (povijesni, ekonomski, politički, kulturološki kontekst i njihove kombinacije (Merkl-Davies & Koller, 2012, p. 182). Mezo i makrorazina uvjetovana je kvalitetom provođenja na mikrorazini, što nameće potrebu šire primjene izvještavanja o održivosti u hotelijerstvu Hrvatske, a kao pretpostavke za kvalitetniju primjenu analize diskursa ovog segmenta kroz buduća istraživanja.

Analizu diskursa moguće je provesti iz dvije lingvističke perspektive te kroz sociološku perspektivu (Hossain, 2017, p. 2), a obzirom na to da izvještaji o održivosti sadržajem pripadaju socio-ekonomskom kontekstu, u ovom će se istraživanju slijediti sociološka perspektiva pristupa. U nadogradnji klasičnog računovodstva za potrebe realizacije ciljeva treba uvažavati rezultate istraživanja vezana za dodirna područja, a jesu ili mogu biti od velikog značaja za procjenu kvalitete nefinancijskih informacija (Rocci, Palmieri, & Gautier, 2015, p. 1). Kako je za provođenje analize diskursa moguće koristiti dvije vrste podataka (Hoque et al., 2017, p. 255), za analizu će biti prikupljeni podaci iz dva specifična izvora i to:

(a) *podaci koji već postoje* – primarno se odnose na segment eksterne harmonizacije, a analizirat će se javno dostupni izvještaji o održivosti odabranih svjetskih 10 hotelskih kompanija i

(b) *podaci koje generira sam istraživač* – primarno se odnose na segment interne harmonizacije, koji će se prikupiti empirijskim istraživanjem (anketni upitnik) dostupnih hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj.

Od posebnog je značaja da se kod provođenja analize diskursa jasno definira optimalan broj jedinica radi dobivanja odgovora na istraživačko pitanje determiniranih teorijskim zasićenjem (granica u kojoj su dobiveni odgovori na postavljena istraživačka pitanja, a u kojoj nove jedinice podataka ne rezultiraju novim spoznajama), za razliku od situacija kada postoji obilje podataka, kada se mora definirati optimalna veličina uzorka (Hoque et al., 2017, p. 255).

Istraživanje koje se provodi je determinirano istraživačkim pitanjima koja se odnose na povezanost između primjene načela okolišne i društvene održivosti u internim procesima s kvalitetom eksternih izvještaja, te interne i eksterne harmoniziranosti izvještavanja o održivosti u specifičnostima poslovanja hotelskih poslovnih sustava.

Istraživanja ove vrste su preliminarno provođena u segmentu temeljnih financijskih izvještaja, koji su standardizirani, unificirani i obavezni za sve poslovne sustave u svijetu, neovisno o veličini, snazi i djelatnosti. Primijenjena metodologija analogno se može primijeniti i na sustav nefinancijskog izvještavanja, uz naglasak da je ova problematika u literaturi znatno lošije obrađena (Aureli, Magnaghi, & Salvatori, 2019; Brunelli & Di Carlo, 2020, pp. 67–88; Caputo et al., 2020; La Torre, Sabelfeld, Blomkvist, Tarquinio, & Dumay, 2018; Manes-Rossi, Tiron-Tudor, Nicolò, & Zanellato, 2018). Kada se govori o nefinancijskom izvještavanju, mogu se uočiti određeni obrasci, karakteristični za prostor na kojem se izvještava (npr. EU, SAD, JAR, i sl.), u vrsti okvira/smjernica koji se primjenjuju za sastavljanje ovih izvještaja (GRI, SASB, UNGC, <IR>), vremenskom okviru sastavljanja (godišnje, bienalno, svake tri godine) ili formatu odnosno načinu kako se nefinancijske informacije prezentiraju (cjelovit izvještaj, nadogradnja na financijske izvještaje, integrirani izvještaji i sl.).

Relevantna ocjena dostignutog stupnja održivosti u hotelijerstvu od mikro do makrorazine nije uvijek moguća, a ni pouzdana, s obzirom na to da se nefinancijski izvještaji najčešće sastavljaju na korporativnoj razini (npr. hotelski lanac koji je u vlasništvu nekoliko hotelskih brendova od kojih svaki ima određeni broj hotela, te drugih smještajnih jedinica i sadržaja), što teško dovodi u vezu iskazane rezultate i procese koji na to realno utječu, posebno kada se žele sagledati utjecaji na okoliš i zajednicu (Poldrugovac, 2015, p. 51). Za neke značajnije (pogotovo kvantitativne) analize, globalno je još uvijek dostupan ograničen broj raspoloživih izvještaja o održivosti u djelatnosti hotelijerstva (to je posebno izraženo u Republici Hrvatskoj), što je jedan od motiva za primjenu analiza diskursa, čijom se primjenom očekuju relevantni rezultati.

3.3. Istraživanje dostignute razine eksterne harmonizacije

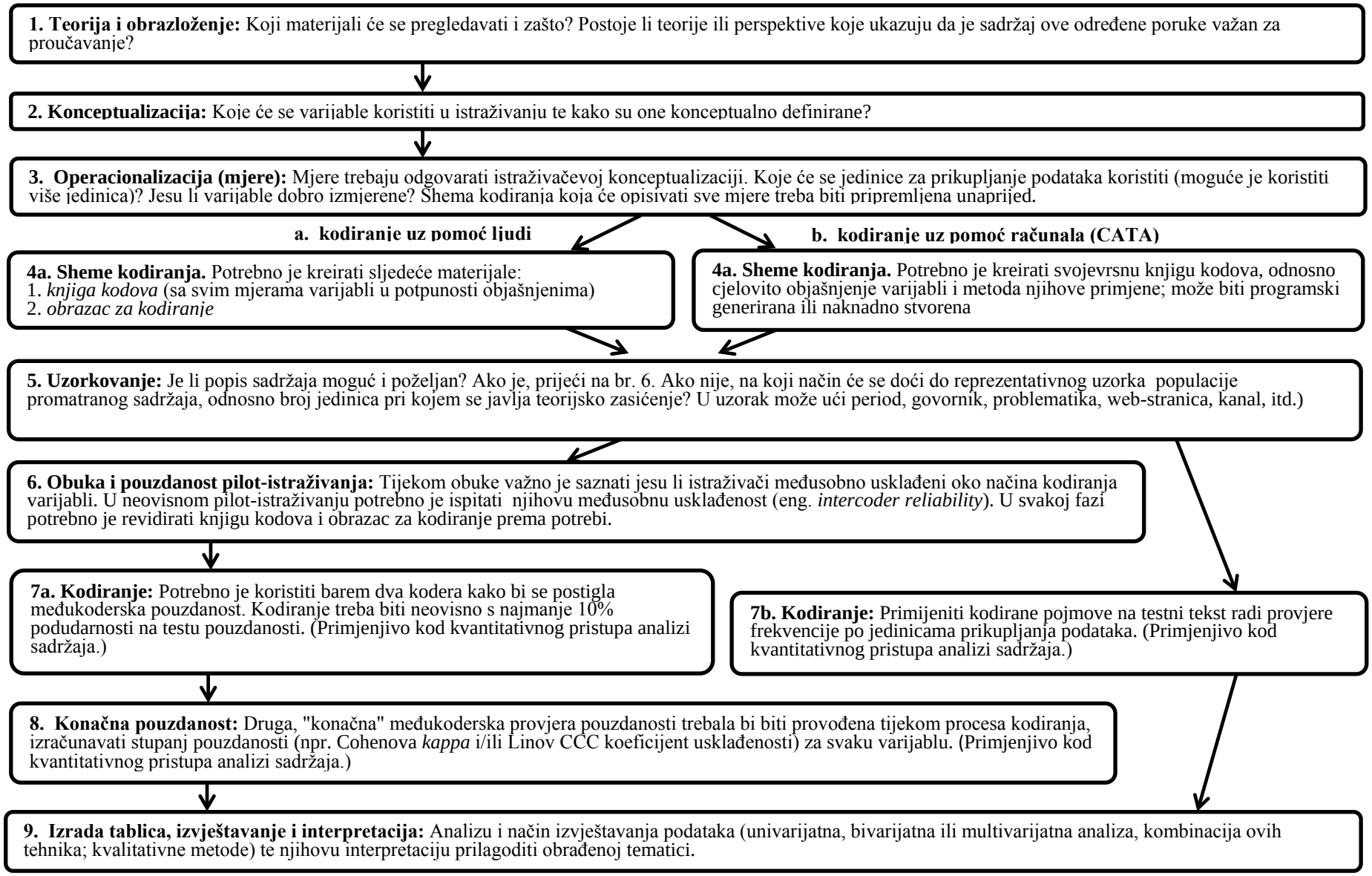
Predmet je istraživanja dostignuta razina eksterne harmonizacije u hotelijerstvu, a temeljeno na analizi sadržaja izvještaja o održivosti, koje objavljuju globalno prepoznate najuspješnije kompanije (hotelski lanci), a sastavljanje tih izvještaja uglavnom se temelji na odrednicama GRI standarda (odnosno GRI smjernicama/okvirima, koji su GRI standardima prethodili).

Pristupilo se analizi sadržaja odnosno elemenata prezentiranih u izvještajima o održivosti, a sa svrhom osiguranja „procesa kategoriziranja kvalitativnih podataka u grupe srodnih cjelina ili konceptualnih kategorija, radi identificiranja konzistentnih obrazaca i odnosa između varijabli ili tema“ (Given, 2008, p. 120). Primjenjivat će se metoda istraživanja »analiza sadržaja«, koja osigurava okvire za testiranje rezultata istraživanja i definiranje zaključaka.

Tablica 18: Kvalitativna i kvantitativna analiza sadržaja: (Given, 2008, pp. 120–121; Hoque et al., 2017, pp. 301–312; Neuendorf, 2017, p. 42)

Kvantitativna analiza sadržaja	**Kvalitativna analiza sadržaja**
° odgovara na pitanje što ° pristup je uobičajeno deduktivan (stvarajući frekvencije ili prethodno odabrane kategorije ili vrijednosti povezane s određenim varijablama) ° cilj je dobiti brojeve (iznose) ključnih kategorija i mjera količina promatranih varijabli, odnosno dobiti numerički sažetak analiziranih materijala	° odgovara na pitanje zašto i kako ° pristup je uobičajeno induktivan (započinje dubinskim pomnim iščitavanjem materijala s ciljem otkrivanja manje očiglednih kontekstualnih ili latentnih sadržaja) ° interpretativne je prirode ° uključuje detaljno iščitavanje teksta ° podložnost subjektivnoj interpretaciji istraživača i različitim značenjima ° ovisnost (utjecaj) o kontekstu

Naime, „analiza sadržaja“ objedinjava određene elemente iz kvalitativne i kvantitativne metode (Given, 2008, pp. 120–121) kako je to prikazano tablicom 18, čime osigurava da se na sustavan i objektivan način provede analiza sadržaja i obilježja nefinancijskih izvještaja (Given, 2008, p. 120; Neuendorf, 2017, pp. 19,39,59,384-422). Tako u okviru kvalitativne paradigme istraživanja detaljno sagledava dostignutu razinu razvoja, kroz kritički pristup prezentiranih elemenata u odnosu na polazišne veličine, a slijedom postupaka koji su detaljno prezentirani u okvirima dijagrama toka istraživanja (slika 16).



Slika 16: Dijagram toka istraživanja primjenom analize sadržaja (Hoque et al., 2017, pp. 354–371; Neuendorf, 2017, pp. 68–70)

Specifičnost je nefinancijskog sustava izvještavanja da treba uvažavati i društvene/kulturološke odnose u okruženju te okolnosti u kojima djeluju istraživači/analitičari (Krippendorff, 2004, pp. 17–18). Slijedom osobitosti/mogućnosti kvantitativnih odnosno kvalitativnih obilježja analize sadržaja potrebno je slijediti okvir definiran dijagramom toka istraživanja, na način da se osigura metodološki okvir (primjenom metode analize sadržaja), relevantan za ocjenjivanje dostignute razina eksterne harmonizacije sustava izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima (korporacije, hotelski lanci). U traženju odgovora slijedit će se neka temeljna pitanja (što i zašto), uz naglasak da treba uvažavati specifičnosti djelatnosti i načela održivosti. Navedeno je okvir za izbor pokazatelja, relevantnih za ocjenu dostignute razine harmonizacije, a slijedom prezentiranog teorijskog okvira. Temeljne varijable za ocjenu dostignute razine eksterne harmonizacije jesu:

- okolišna dimenzija izvještavanja o održivosti (ekoindikatori)
- društvena dimenzija (socijalna/zajednice) izvještavanja o održivosti (društveni indikatori).

U primjeni metode analize sadržaja izvještaja hotelskih poslovnih sustava slijedit će se okvir pokazatelja koji su definirani u okviru GRI standarda, na način da će se slijedom potrebe ostvarivanja načela održivog razvoja sagledavati samo oni pokazatelji koji se neposredno mogu vezati uz okolišnu dimenziju (ekoindikatori), te društvenu/socijalnu dimenziju koja odražava odnose u zajednici (društveni indikatori).

Okolišna dimenzija izvještavanja o održivosti odnosi se na aktivnosti unapređenja i zaštite okoliša. To je segment održivosti usmjeren na zaštitu izvora sirovina kako se ne bi narušila prirodna ravnoteža kroz pretjeranu eksploataciju resursa, koja treba ostati unutar granica mogućnosti obnavljanja. Ova se dimenzija odnosi se na utjecaj hotelskog poslovnog sustava na žive i nežive prirodne sustave (tlo, zrak, voda, ekosustav), obuhvaća utjecaje energije, vode i drugih ulaznih parametara, s posebnim naglaskom na izlazne parametre poput emisija, otpadnih voda, svih oblika otpada i sl. (Črnjar & Črnjar, 2009, p. 89; GRI, 2013, p. 84).

Društvena dimenzija izvještavanja o održivosti odnosi se na društvenu održivost koja omogućuje samokontrolu i vlastitu politiku kod upravljanja, a kako bi se osigurala društvena pravda i smanjili društveni poremećaji. U izvještajima o održivosti društvena se dimenzija odnosi se na utjecaje koje hotelski „poslovni sustav ima na društvene sustave u kojima

posluje“ (Črnjar & Črnjar, 2009, p. 84; GRI, 2013, p. 142) (Črnjar and Črnjar 2009:84; GRI 2013:142).

Svaka od definiranih varijabli (okolišna dimenzija, društvena dimenzija) u ovom će se istraživanju mjeriti izborom za to posebno izabranih indikatora (pokazatelja, KPIs), koji su definirani GRI standardima. GRI indikatori definirani GRI standardima mogu se globalno primjenjivati, neovisno o tome koja se razina uzme u razmatranje (temeljni, sintetički, analitički i subanalitički pokazatelji) ili neka njihova kombinacija. Upravo temeljeno na primjeni indikatora okolišne i društvene varijable, a slijedom primjene načela računovodstvene metode, ocjenjivat će se dostignuti stupanj harmonizacije. Eko- i društvene indikatore, koji će se koristiti u ocjeni dostignutog stupnja harmonizacije, prikazuje tablica 19.

Tablica 19: Operacionalizacija okolišne i društvene dimenzije izvještavanja o održivosti (GRI, n.d.-b)

Varijabla	**Temeljni GRI pokazatelji (indikatori)**	
Okolišna dimenzija izvještavanja o održivosti (ekoindikatori)	301	Materijali 2016
	302	Energija 2016
	303	Voda i otpadne vode 2018
	304	Biološka raznolikost 2016
	305	Emisije 2016
	306	Otpadne vode i otpad 2016
Društvena dimenzija izvještavanja o održivosti (društveni indikatori)	401	Zapošljavanje 2016
	402	Odnosi zaposlenika i menadžmenta 2016
	403	Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu 2018
	404	Obuka i obrazovanje 2016
	405	Različitosti i jednake mogućnosti 2016
	406	Nediskriminacija 2016
	407	Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja 2016
	408	Dječji rad 2016
	409	Prisilni ili obvezni rad 2016
	410	Sigurnosne prakse 2016
	411	Prava domicilnog stanovništva 2016
	412	Procjena ljudskih prava 2016
	413	Lokalne zajednice 2016
	414	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na društvo 2016
	415	Javna politika 2016
	416	Zdravlje i sigurnost kupaca
	417	Marketing te označavanje proizvoda i kupaca 2016
	418	Privatnost kupaca 2016
	419	Društveno-ekonomsko pridržavanje propisa 2016
	Cjelovita razrada prezentirana je u Prilozima 1 i 2	

Temeljni pokazatelji oblikuju se na polazištima GRI standarda, a označeni su troznamenkastim brojevima, uključuje se 8 okolišnih (koji započinju s brojem 3) te 19 društvenih pokazatelja (koji započinju brojem 4), tako npr. standard „301 Materijali“ pripada kategoriji okolišnih pokazatelja, dok standard npr. „401 Zapošljavanje“ pripada društvenim

pokazateljima. To su standardi doneseni 2016. godine (za svaki se standard navodi i godina njegova donošenja i/ili revidiranja). Menadžment je slobodan u odabiru relevantnih okvirnih GRI standarda (u izvještaju se ne moraju nalaziti svi pokazatelji definirani GRI standardima).

Sintetički pokazatelji predstavljaju detaljniju razradu temeljnih pokazatelja, a prepoznaju se tako što se uz brojku temeljnog pokazatelja dodaje redni broj karakterističan za nižu razinu sintetičkog pokazatelja. Kako je odabir sadržaja za izvještaje o održivosti proizvoljan (temelji se na dobrovoljnosti), u okvire izvještaja ne moraju se unositi sve razine pokazatelja definirane GRI standardima. Način modeliranja sintetičkih pokazatelja temelji se na polazištima temeljnih pokazatelja. Tako se za okolišni pokazatelj „301 Materijali“ raščlanjuje kako slijedi: 301-1_ Korišteni materijali, 301-2_Korišteni reciklirani input materijali, 301-3_Vraćeni proizvodi i njihova ambalaža, istovremeno se društveni pokazatelj „401 Zapošljavanje“ raščlanjuje kako slijedi: 401-1_Zapošljavanje novih zaposlenika i fluktuacija, 401-2_Pogodnosti zaposlenika s punim radnim vremenom koje nemaju zaposlenici zaposleni na određeno ili djelomično radno vrijeme, 401-3_Roditeljski dopust i slično.

Analitički pokazatelj odnosi se na treću razinu (daljnja raščlamba sintetičkih pokazatelja), a obilježava se slovima (a., b., c. itd.) te predstavlja moguće varijacije sintetičkih pokazatelja. Tako se okolišni analitički pokazatelj 301-1 (Korišteni materijali) može dalje raščlaniti na a) materijal korišten za proizvodnju, b) materijal za pakiranje primarnih proizvoda i sl. Na isti način se društveni pokazatelj 401-1 (Zapošljavanje novih zaposlenika i fluktuacija) može dalje raščlaniti na a) ukupan broj i stopa novih zapošljavanja tijekom izvještajnog razdoblja prema starosti, spolu i regiji, b) ukupan broj i stopa fluktuacija zaposlenih tijekom izvještajnog razdoblja prema starosti, spolu i regiji i sl...

Subanalitički pokazatelji predstavljaju najnižu razinu raščlane, a obilježavaju se malim rimskim slovima (i., ii., iii., iv., itd.), te predstavljaju daljnju raščlanu pojedinog analitičkog pokazatelja. Kako najčešće predstavljaju detaljnija obrazloženja pojedinog analitičkog pokazatelja, u pravilu se prikazuju kao nastavak već započete rečenice definirane pojedinim analitičkim pokazateljem (npr. 301-1-a-i), pri čemu se preporučuje korištenje riječi "prema". Tako se u okviru društvenog pokazatelja 401-2 (Pogodnosti zaposlenika s punim radnim vremenom koje nemaju zaposlenici zaposleni na određeno ili djelomično radno vrijeme), kao subanalitički pokazatelji mogu javiti i) životno osiguranje, ii) zdravstvena zaštita, iii) pokriće invalidnosti i nesposobnosti za rad, iv) roditeljski dopust, v) mirovinsko osiguranje, vi) vlasništvo dionica, vii) ostalo.

Radi se o hijerarhijski definiranom sustavu pokazatelja koji čine kvalitetan i relevantan sustav za ocjenu dostignute razine održivosti u poslovnom sustavu, a u njihovoj primjeni se naglašava potreba razrade uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti (u ovom će se istraživanju uvažavati specifičnosti turizma i hotelijerstva). Dakle, hotelski poslovni sustav slobodno bira broj i razine pokazatelja, a temeljeno na jasno definiranim strateškim i operativnim ciljevima održivog razvoja, što treba prilagoditi informacijskim zahtjevima korisnika za poslovno odlučivanje u kratkom i dugom roku.

Rezultati istraživanja temeljeni na ovim polazištima temelj su oblikovanja relevantnog modela. Do toga je moguće doći kroz uopćavanje pojedinačnih spoznaja, kroz analizu globalne situacije i dostignute razine izvještavanja u hotelijerstvu Republike Hrvatske. Konkretno, ocjena eksterne harmonizacije temeljit će se na analizi prisutnosti GRI pokazatelja (eng. *GRI _Content_Index*) u izvještajima, pri čemu će se koristiti samo temeljni pokazatelj (tri osnovne znamenke), dok je za daljnja istraživanja moguće koristiti sve navedene razine.

U pristupu ovom istraživanju ocjenjivat će se prisustvo izabranih okolišnih i društvenih pokazatelja u prezentiranom nefinancijskom izvještaju o održivosti koji je uzet u razmatranje, a sastavila ga je određena međunarodno prepoznata uspješna hotelska kompanija ili hotelski lanac. U ocjenjivanju prisutnosti izabranih pokazatelja sagledavat će se različiti oblici izvještavanja, neovisno o tome prezentiraju li se naturalne (npr. broj, težina, volumen…), financijske ili relativne vrijednosti, odnosno ako se koristi određena deskriptivna metoda, oblik karakterističan za sadržaj tog pokazatelja (npr. nema zabilježenih slučajeva kršenja propisa) i sl. Analiza sadržaja temelji se na iščitavanju onih dijelova izvještaja koji se nedvojbeno mogu povezati s jednom od definiranih varijabli, a posebno su indikativne sumirane tablice s ovim pokazateljima dostupne na kraju izvještaja (Peršić & Halmi, 2016a, 2016b; Peršić, Halmi, et al., 2017).

Navedeno je okvir (forma) za operacionalizaciju postupaka za koje treba definirati mjere za provedbu (najbolje temeljeno na prethodno razrađenoj shemi). Od posebnog je značaja organizirati način prikupljanja podataka koji su relevantni za ocjenu dostupnosti varijabli u izvještajima, pri čemu se preporučuje primijeniti neku od metoda kodiranja (ručno ili uz podršku računala). Dok se u velikim kompanijama preferira primjena kodiranja uz pomoć računalnih programa (CATA- *Computer Aided Text Analysis*), kod manjih sustava moguća je ručna obrada. Naime, računalni programi osiguravaju brzinu obrade, no treba voditi računa da prezentirani podaci budu pouzdani i učinkoviti (npr. kod prepoznavanja nijansiranih

kodova, kod dvosmislenih riječi, kod istih riječi različitog značaja ili kod smislenih negacija). U tu svrhu se preporučuje u CATA programe unijeti specifičan rječnik pojmova za pretraživanje ili algoritmi po kojim se pojmovi uparuju da bi ishodi bili transparentni (Neuendorf, 2017, p. 218).

S obzirom na to da se primjenjuju samo temeljni pokazatelji za nijansiranje pokazatelja okolišne i društvene dimenzije, u ovom će se istraživanju primijeniti model ručnog kodiranja. Treba naglasiti da je za potrebe ručnog kodiranja nužno prethodno izraditi šifrarnik (eng. *Codebook*) te pripremiti obrazac za kodiranje (eng. *Coding Form*), koji su temeljna pretpostavka za uspješnu primjenu analize sadržaja izvještaja o održivosti. Neovisno o tome koja se razina šifriranja u pojedinom istraživanju primjenjuje, nužno je u izradi šifrarnika definirati sve razine pokazatelja o održivosti (temeljni, sintetički, analitički i subanalitički pokazatelji), a uz iscrpno tumačenje načina njihove primjene (stvaranje cjelovitog i nedvosmislenog seta uputa radi eliminiranja individualnih razlika u shvaćanju istraživača).

Kodiranje se unosi u obrazac koji mora biti korespondentan sa šifrarnikom gdje se zapisuju svi kodovi mjerenih varijabli, a to je dostupnost ekopokazatelja i društvenih pokazatelja u analiziranim izvještajima (Neuendorf, 2017, pp. 68-69,221-222). U Prilogu 4 ovoga rada dan je detaljan okvir postupanja temeljen na primjeni GRI standarda. Spomenutim okvirom, uz temeljne, obuhvaćeni su i relevantni sintetički, analitički i subanalitički pokazatelji, preporučeni obrasci djelovanja i pristup detaljnijih izračuna. Sljedeći korak u istraživanju je uzorkovanje, odnosno definiranje relevantnog uzorka kao okvira za ocjenu dostignutog stupnja eksterne harmonizacije, temeljem informacija prezentiranih u izvještavanju o održivosti.

Operacionalizacija varijabli temeljit će se na elementima prezentiranim u izvještajima relevantnim za ocjenu dostignute razine harmonizacije, temeljeno na sadržaju izvještaja o održivosti. Stoga je nužno u procesu definiranja uzorka (u teoriji se prepoznaju kao namjerni prigodni uzorak ili uzorak poznavatelja) slijediti navedene temeljne karakteristike uzorkovanja (Marušić & Prebežac, 2004, p. 171). U okvirima definiranog uzorka ocjenjivat će se varijable sadržane u izvještajima o održivosti.

Predmetom ocjenjivanja su oni izvještaji o održivosti koji su dostupni javnosti (načelo dostupnosti izvještaja) te pogodni za primjenu analize sadržaja, na način da sadrže izabrane pokazatelje održivosti (okolišne i društvene), a slijedom potrebe da se istraži dostignuti stupanj harmoniziranosti na izabranom relevantnom uzorku (načelo značajnosti). Slijedom

navedenog, uz uvažavanje svih relevantnih utjecaja, procijenjeno je da je relevantan uzorak onaj kojim je obuhvaćeno 10 vodećih svjetskih hotelskih lanaca, a čije se rangiranje temelji na rezultatima istraživanja provedenim u 2018. godini (Jones & Comfort, 2019), koji su prezentirani u tablici 20.

Tablica 20: Deset vodećih svjetskih hotelskih grupacija (hotelskih lanaca) (Jones & Comfort, 2019, p. 2)

	Hotelska grupacija	**Smještajni kapacitet (broj kreveta) - globalno**	**Broj hotela**	**Broj zemalja**
1	Marriott International	1.200.000	6.500	110
2	AccorHotels	570.000	4.800	96
3	Wyndham Hotels and Resorts	723.000	9.000	75
4	Hilton	894.000	575	103
5	Hyatt Hotels Corporation	182.000	843	54
6	Jin Jiang International Hotel Management Company	800.000	795	67
7	Shangri-La Hotels and Resorts	38.000	100	22
8	Melia Hotels International	99.000	350	40
9	Intercontinental Hotel Group	776.000	200	100
10	NH Hotel Group	53.000	400	30

Radi se o vodećim hotelskim grupacijama (predstavljaju najveće „globalne igrače“ u hotelskoj industriji), pa je za očekivati da će izvještaji o održivosti koje objavljuju (Jones & Comfort, 2019, p. 2) sadržavati rezultate inovativnog promišljanja u načinu ostvarivanja ciljeva održivosti (eng. *Sustainable Development Goals, SDG*). Slijedom navedenog, ovaj se uzorak može ocijeniti relevantnim za potrebe ocjene dostignute razine eksterne harmonizacije sustava izvještavanja o održivosti, a koristit će se kao primjer dobre prakse, budući da ovaj oblik istraživanja nije bilo u tom opsegu moguće provesti u Republici Hrvatskoj (Peršić, M., & Halmi, L. 2016a, 2016b). U tablici 21 prezentirana je struktura sustava izvještavanja o održivosti na razini izabranog uzorka.

Tablica 21: Izvještaji o održivosti odabrani za analizu sadržaja (ispitivanje eksterne harmonizacije)

hotelska grupacija	izvještajni period 1	izvještajni period 2	izvještajni period 3	izvještajni period 4	izvještajni period 5	TOTAL GRUPACIJE
1. Marriott International	2018 Serve 360 Report	2017 Marriott Sustainability and Social Impact Report	2016 Sustainability Highlights	2015 Sustainability Report Highlights	2014 Sustainability Reprot	**5**
2. AccorHotels	2018 Integrated report	2017 Corporate Responsibility Report	2016 Corporate Responsibility Report	2015 Registration Document and Annual Financial Report	2014 Registration Document and Annual Financial Report	**5**
3. Wyndham Hotels and Resorts	2018-2019 Social Responsiblity Report	2016-2017 Corporate Social Responsibility Report	2013-2014 Sustainabiltiy Report	2012-2013 Wyndham Worldwide Sustainability Report	2010-2011 Wyndham Worldwide Sustainability Report	**5**
4. Hilton	2018 Corporate Responsibility Report	2017 Corporate Responsibility Report	2016 Corporate Responsibility Report	2014-2015 Corporate Responsibility Report	2013-2014 Corporate Responsibility Report	**5**
5. Hyatt Hotels Corporation	2017/2018 Corporate Responsibility Scorecard	2016/2017 Corporate Responsiblity Scorecard	2015/2016 Corporate Responsibility Issue Report	2014/2015 Corporate Responsiblity Scorecard	2013-2014 Corporate Responsibility Report	**5**
6. Jin Jiang International Hotel Management Company	2018 Annual Report	2017 Annual Report	2016 Annual Report	2015 Annual Report	2014 Annual Report	**5**
7. Shangri-La Hotels and Resorts	2018 UN Global Compact Communication on Progress	2017 UN Global Compact Communication on Progress	2016 UN Global Compact Communication on Progress	2015 UN Global Compact Communication on Progress	2014 UN Global Compact Communication on Progress	**5**
8. Melia Hotels International	2018 Management Report and Consolidated Annual Accounts / Integrated Report	2017 Integrated Annual Report	2016 Annual Report	2015 Annual Report	2014 Annual Report and CSR	**5**
9. Intercontinental Hotel Group	2018 Responsible Business Report	2017 Responsible Executive Summary	2016 Responsible Business Report	2015 Responsible Business Report	2014 Responsible Business Report	**5**
10. NH Hotel Group	2018 Annual Report	2017 Annual Report	2016 Annual Report	2015 Annual Report	2014 Annual Report	**5**
TOTAL RAZDOBLJE	**10**	**10**	**10**	**10**	**10**	

Kako bi se osigurala relevantna veličina uzorka, a mjereno brojem analiziranih elemenata relevantnih za ocjenu dostignute razine eksterne harmonizacije, za svaku od navedenih hotelskih grupacija / korporacija / hotelskih lanaca analizom su obuhvaćeni izvještaji o održivosti za razdoblje od posljednjih 5 izvještajnih razdoblja (2014. – 2018. godina). Navedeno izvještajno razdoblje karakterizira porast izvještavanja, a prvenstveno temeljeno na porastu interesa za primjenu standarda izvještavanja o održivosti, te intenziviranju relevantnih istraživanja te vrste. Poseban se naglasak stavlja na ocjenu kvalitete istraživanja temeljene na primjeni GRI smjernica/okvira kao temelja na kojima su se razvili GRI standardi. Razvijaju se i drugi suvremeni oblici prezentiranja financijskih i nefinancijskih informacija ciljnim korisnicima (SASB, IR…). Dolazi i do usklađivanja naziva sa svrhom izvještavanja te informacijskim zahtjevima korisnika, a razvija se i primjena jedinstvene metodologije prezentiranja nefinancijskih informacija. Koriste se sve dozvoljene opcije, a to znači da se sastavljaju samostalni izvještaji o održivosti, nadograđuju godišnji financijski izvještaji ili se informacije prezentiraju kroz elemente integriranog izvještaja.

Uz teorijska polazišta te normativni i regulatorni okvir, korištene su i spoznaje temeljene na preliminarnim istraživanjima autorice, koja su provođena na uzorku od 38 izvještaja kompanija (raznih djelatnosti), a temeljem javno dostupnih podataka objavljenih u izvještajima o održivosti u Republici Hrvatskoj. Dakle, preliminarnim istraživanjem bili su obuhvaćeni oni poslovni sustavi koji su registrirani u Republici Hrvatskoj, a koji u svojim izvještajima uključuju atribute informacija o održivosti, te slijede dimenzije relevantne za globalni pristup izvještavanju o održivosti (Peršić & Halmi, 2016a, pp. 187–197). Pored toga je istraživana primjena specifičnog instrumentarija u ocjeni dostignute razine kvalitete sadržaja ovih izvještaja, korištenjem sustava pokazatelja definiranih odrednicama GRI okvira (Peršić, Halmi, et al., 2017, pp. 418–432), čime se dobila slika o dostignutoj razini kvalitete te primjeni načela održivosti u gospodarstvu Hrvatske. Rezultati istraživanja ukazuju da postoji izvještavanje o održivosti u poslovnoj praksi Republike Hrvatske, ali da je hotelijerstvo relativno slabo zastupljeno.

Temeljeno na teorijskim polazištima i rezultatima preliminarnih istraživanja, potvrđena je reprezentativnost uzorka na način kako je to obrazloženo u poglavlju 2.4.1. U prvoj se fazi pristupilo izradi šifrarnika te obrasca za kodiranje, a slijedom operacionalizacije pokazatelja definiranih GRI standardima. Kodiranje pokazatelja (definiranje oblika pokazatelja i načina njihova mjerenja) temeljeno je na primjeni relevantnih kriterija te uz relevantna obrazloženja. Naglasak je stavljan na objektivnost i neutralnost procesa i uvažavanje slijeda događaja po

kojem se najprije definira GRI indeks, koji se traži u sadržaju izvještaja ili u priloženoj tablici, a za detaljnije spoznaje pristupa se čitanju i analizi cijelog izvještaja. Uz uvažavanje navedenog, kreiran je obrazac za kodiranje prikazan u tablici 22.

Tablica 22: Obrazac za kodiranje (obrada autora temeljem (Hoque et al., 2017, pp. 354–371; Neuendorf, 2017, pp. 197–205)

Poslovni sustav:
Naziv izvještaja:
Godina za koju izvještava:
Datum analiziranja (početak - kraj):

temeljni pokazatelj	1 ili 0	sintetički pokazatelj	1 ili 0	analitički pokazatelj	1 ili 0	sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	oblik pokazatelja	način mjerenja	opis

Obrazac za kodiranje (eng. *Code Form*) moguće je kvalitetno popuniti ako se temelji na aktivnom i kvalitetnom pristupu izradi šifrarnika (eng. *Codebook*). Za potrebe ovog istraživanja pristupilo se detaljnoj razradi GRI standarda slijedom odrednica generičkog obrasca (prezentiran u Prilogu 4). Uz šifrarnik su navedene i detaljne upute za kodiranje, a na način da su opća polazišta prilagođena specifičnostima ovog istraživanja što znači da je minimalno potrebno (Neuendorf 2017:197–205) obuhvatiti sljedeće:

- *Poslovni sustav:* navesti naziv poslovnog sustava čiji izvještaj o održivosti se analizira.
- *Naziv izvještaja:* navesti puni naziv izvještaja o održivosti uključujući i godinu na koju se izvještaj odnosi.
- *Godina za koju izvještava:* navesti godinu na koju se odnose podaci sadržani u izvještaju o održivosti.
- *Datum analiziranja (početak – kraj):* navesti datum i dan početka i kraja analize izvještaja o održivosti.
- *Jedinica prikupljanja podataka:* navesti da su to svi izvještaji o održivosti, koje su u razdoblju 2014. – 2018. godine prezentirali najviše rangirani globalno prisutni hotelski lanci / hotelske grupacije (top 10).
- *Jedinica analize podataka:* navesti da su to izabrani pokazatelji svih razina (temeljni, sintetički, analitički, subanalitički) oblikovani temeljem GRI standarda, a uvažavajući njihove temeljne karakteristike (teorijski okvir).
- *Oblik pokazatelja:* navesti prikazuje li se (izražava li se) navedeni indikator brojčano (broj) ili narativno (opisno).
- *Način mjerenja:* navesti kako se brojčani oblik pokazatelja evidentira, u apsolutnim (100, 20000...) ili relativnim veličinama (20%, 55,4%…).

- *Opis:* obrazložiti oblik i način pristupa mjerenju temeljem pokazatelja (npr. broj, relativni...).

Slijedom prethodno definiranog metodološkog okvira „analize sadržaja“ ocjenjivani su dostupni izvještaji o održivosti, na način da su u prvom koraku sagledana relevantna polazišta izvještavanja. Naime, prije donošenja GRI standarda korištene su GRI smjernice/okviri (G3, G3.1., G4...), ali i druga relevantna polazišta (npr. UN Global Compact i drugo). Postoje i nacionalna polazišta koje pojedine zemlje preporučaju za izvještavanje o održivosti, a u pravilu se temelje na standardima, okvirima ili nekim drugim globalno prihvaćenim polazištima. Analiza izvještaja rezultirala je spoznajama koje su prikazane u tablici 23.

Tablica 23: Okviri za izvještavanje korišteni u analiziranim izvještajima

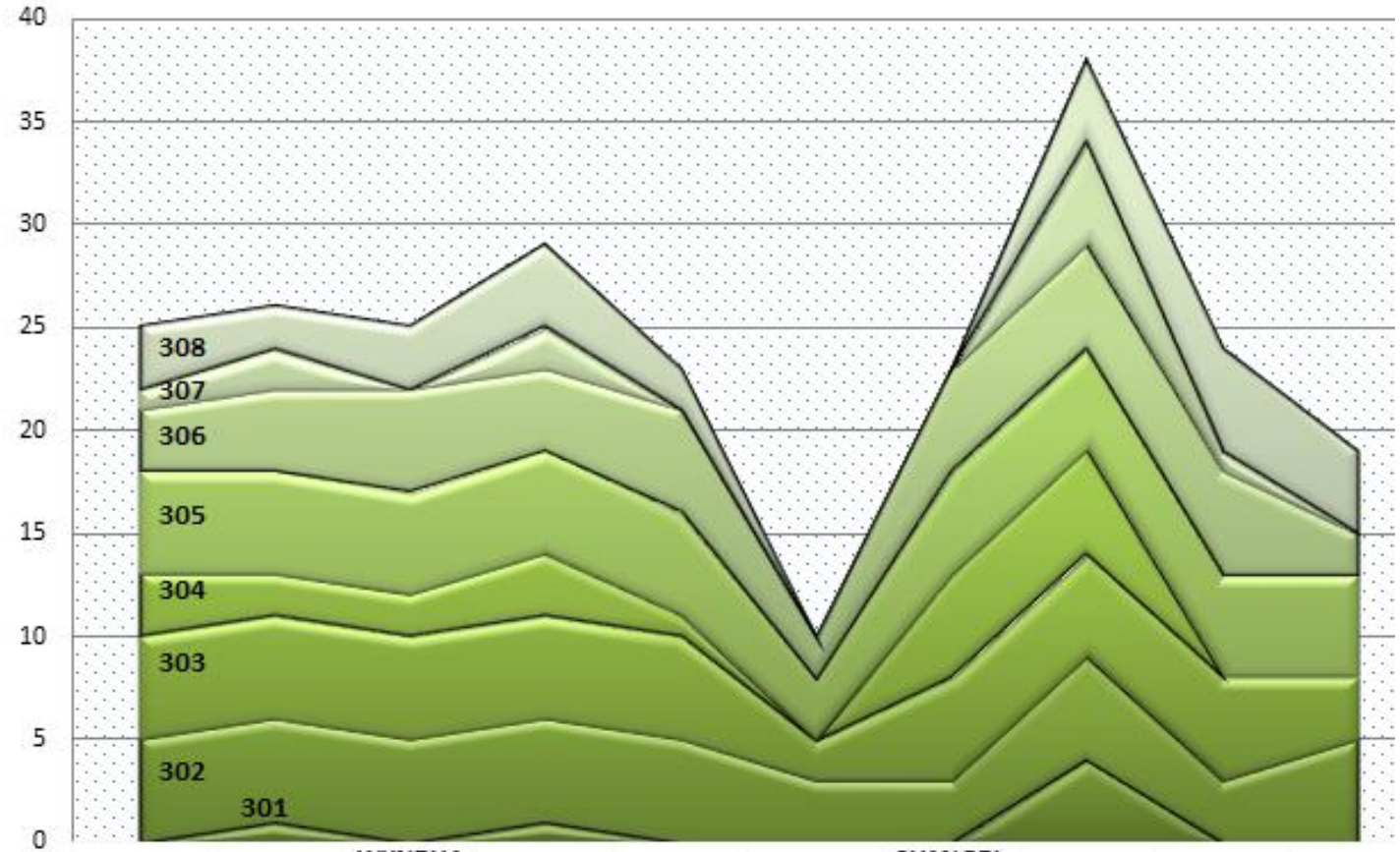
Hotelski lanac	**okvir za izvještavanje**					
	Bez okvira (slobodna forma)	**G 3 i G3.1.**	**G4**	**GRI standardi**	**UN GC**	**Ukupno**
ACCOR	1			2	2	**5**
Hilton			3	2		**5**
Hyatt	3		2			**5**
IHG	5					**5**
Jin Jiang	5					**5**
Marriott	2	1		2		**5**
Meliá			2	3		**5**
NH			3	2		**5**
Shangri-La					5	**5**
Wyndham		2	2	1		**5**
ukupno	**16**	**3**	**12**	**12**	**7**	**50**
	32%	**6%**	**24%**	**24%**	**14%**	**100%**

U gornjoj tablici prezentirani su rezultati analize 50 izvještaja o održivosti, koje su izradili i prezentirali najveći i najuspješniji hotelski lanci (istraživanja u 2018. g.). Može se uočiti da najveći broj kompanija (16 izvještaja ukupno, od kojih prednjače IHG i Jin Jiang s čak 10 izvještaja) sastavlja izvještaje o održivosti u slobodnoj formi, tj. prema vlastitim potrebama, a to znači da čak 32% istraživanog uzorka ne slijedi globalno prihvaćene standarde odnosno smjernice/okvire u sastavljanju izvještaja o održivosti. Najrazvijeniju podlogu izvještavanja – GRI standarde slijedi 12 kompanija (24%), isto (12) kao i G4 smjernice, koje su prethodile donošenju GRI standarda (24%). Dakle, može se zaključiti da je 48% hotelskih kompanija slijedilo prihvatljivi slijed od G4 smjernica ka GRI standardima, kao aktualnoj razvojnoj etapi. Ranije smjernice/okvir (G3.1 ili G3) transformirane 2014. godine u novu višu

generaciju smjernica G4, opravdano su najmanje zastupljeni (6%) u analiziranim izvještajima, ali ukazuju na dosljednost u primjeni istog metodološkog okvira što se u ukupnosti odnosi na prisutnost GRI-ja u čak 54% izvještaja.

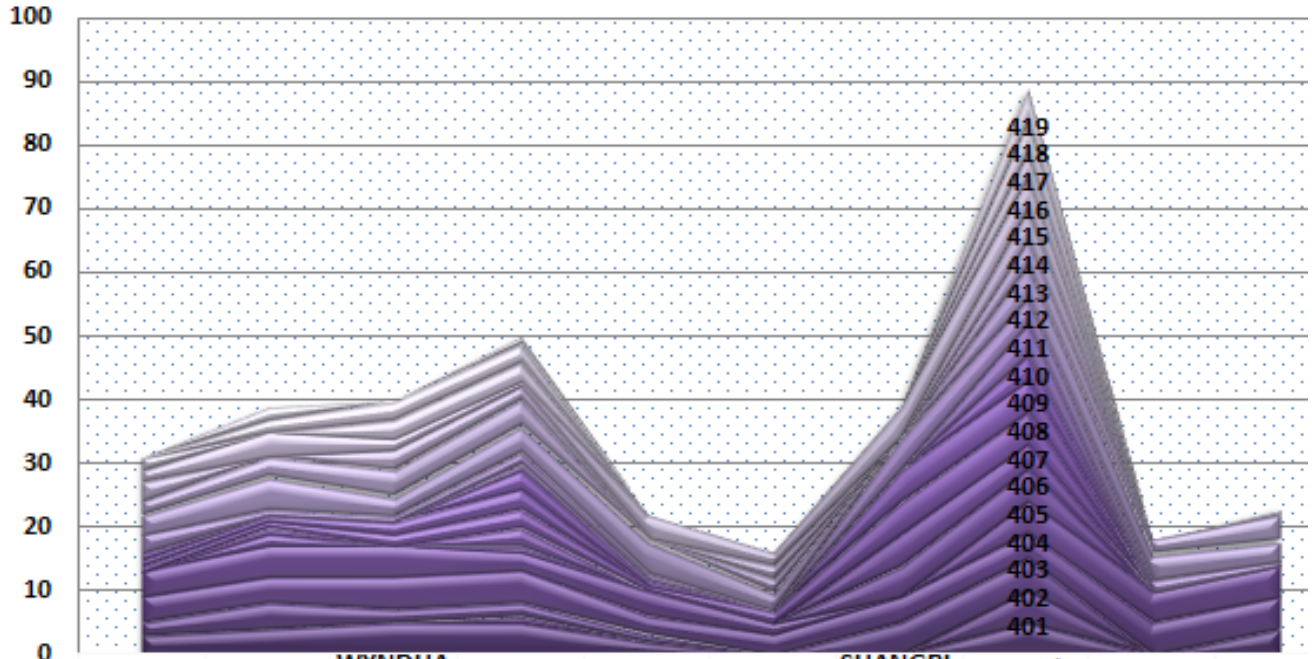
UN Global Compact u okvirima potencijalnih pokazatelja veći naglasak stavlja na primjenu društvenih pokazatelja. Tako uz ACCOR (4%), najveći broj izvještaja o održivosti u promatranom razdoblju objavio je hotelski lanac „Shangri-La“ (10%) temeljeno na primjeni UN Global Compacta. Za ove se kompanije može zaključiti da nemaju pretežitu orijentaciju na primjenu globalnih GRI standarda. S druge strane, većina hotelskih kompanija dosljedno slijedi transformaciju od GRI okvira ka GRI standardima, a kao polazište za izvještavanje. Ova brojka značajno varira u tom procesu kod različitih kompanija (npr. ACCOR, Marriott, Hyatt...). Za pretpostaviti je da će se veći broj sustava orijentirati na primjenu GRI standarda koji bi trebali postati temeljnim okvirom sastavljanja izvještaja o održivosti, podržano odrednicama Direktive 2014/95/EU, kao normativnog okvira primjena GRI standarda u velikim kompanijama.

Temeljeno na rezultatima istraživanja, u slikama koje slijede prikazana je prisutnost okolišnih (eko) pokazatelja kao i društvenih pokazatelja u analiziranim izvještajima. Nameće se općeniti zaključak da je kroz 5 uzastopnih razdoblja (2014. – 2018.) hotelski lanac Meliá apsolutni rekorder u izvještavanju temeljenom na primjeni GRI indikatora/pokazatelja (okolišnih i društvenih), a koji su relevantni za ocjenu dostignutog stupnja razvoja temeljenog na primjeni načela održivosti. Unutar istraživanog uzorka (Top 10 hotelskih lanaca), hotelski lanac Meliá koristi najveći broj GRI okolišnih indikatora (ukupno 38), slijedi hotelski lanac Hilton (ukupno 29), dok je taj broj kod ostalih nešto manji (od 19 do 26). Najmanji broj korištenih okolišnih indikatora zabilježen je u hotelskom lancu Jin Jiang (ukupno 10).



	Marriott	ACCOR	WYNDHAM	HILTON	HYATT	JIN JIANG	SHANGRI-LA	MELIÁ	IHG	NH
308 Procjena dobavljača - utjecaj na okoliš	3	2	3	4	2	0	0	4	5	4
307 Pridržavanje propisa - okoliš	1	2	0	2	0	0	0	5	1	0
306 Otpadne vode i otpad	3	4	5	4	5	2	5	5	5	2
305 Emisije	5	5	5	5	5	3	5	5	5	5
304 Biološka raznolikost	3	2	2	3	1	0	5	5	0	0
303 Voda i otpadne vode	5	5	5	5	5	2	5	5	5	3
302 Energija	5	5	5	5	5	3	3	5	3	5
301 Materijali	0	1	0	1	0	0	0	4	0	0

Slika 17: Primjena GRI pokazatelja u hotelskim lancima – okoliš



	Marriott	ACCOR	WYNDHAM	HILTON	HYATT	JIN JIANG	SHANGRI-LA	MELIÁ	IHG	NH
419 Društveno-ekonomsko pridržavanje propisa	0	2	0	1	0	0	0	5	0	0
418 Privatnost kupaca	0	2	3	3	0	0	0	5	0	0
417 Marketing te označavanje proizvoda i usluga	2	0	3	3	0	0	0	4	0	1
416 Zdravlje i sigurnost kupaca	2	4	2	1	4	2	5	5	0	0
415 Javna politika	3	0	3	2	0	2	0	5	0	0
414 Procjena dobavljača - utjecaj na društvo	2	3	4	4	0	2	0	4	2	4
413 Lokalne zajednice	3	5	3	4	5	3	0	5	4	3
412 Procjena ljudskih prava	3	1	1	2	1	0	5	4	2	1
411 Prava domicilnog stanovništva	0	0	0	1	0	0	0	5	0	0
410 Sigurnosne prakse	1	0	0	3	1	0	0	4	0	0
409 Prisilni ili obvezni rad	1	1	2	3	0	0	5	5	0	0
408 Dječji rad	1	1	2	3	1	2	5	5	0	0
407 Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja	0	1	0	3	0	0	5	4	0	0
406 Nediskriminacija	0	2	0	1	0	0	5	5	0	0
405 Različitost i jednake mogućnosti	4	5	5	3	4	2	0	5	5	5
404 Obuka i obrazovanje	4	4	5	5	3	3	4	4	5	5
403 Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu	2	4	2	2	1	0	5	5	0	0
402 Odnosi zaposlenika i menadžmenta	0	0	0	1	0	0	0	5	0	0
401 Zapošljavanje	3	4	5	5	2	0	0	5	0	4

Slika 18: Primjena GRI pokazatelja u hotelskim lancima – zajednica / društvo

Izvor:Autorica

Hotelski lanac Meliá nosi primat i u broju korištenih društvenih pokazatelja; naime, u svojim izvještajima rezultate društvene odgovornosti temelji na primjeni ukupno 89 društvenih pokazatelja. Drugo mjesto u korištenju društvenih pokazatelja pripada hotelskom lancu Hilton (ukupno 50), koji je drugo mjesto zauzimao i kod broja korištenih okolišnih indikatora. Kod ostalih hotelskih lanaca taj se broj kreće u rasporu od 18 do 40. Hotelski lanac s ukupno najmanjim brojem primjene društvenih pokazatelja u izvještajima je Jin Jiang (ukupno 16), što je registrirano i za okolišne pokazatelje.

Navedeno navodi na zaključak da određeni hotelski lanci (Melia, Hilton) prednjače u primjeni kako okolišnih tako i društvenih pokazatelja, a taj je odnos u ravnoteži. Dakle, izborom i sustavnim praćenjem ishoda izvještavanja o okolišu i odnosu prema zajednici, navodi se na zaključak da određeni hotelski lanci polažu veću pažnju na primjenu načela održivosti, promatrano u odnosu na ostale hotelske lance u okviru istraživanog uzorka. Rezultati istraživanja su indikativni, što znači da predstavljaju relevantnu osnovicu za ocjenu dostignutog stupnja harmonizacije sustava eksternog izvještavanja, a temeljeno na primjeni relevantnih okolišnih i društvenih pokazatelja.

Nakon što su prikupljeni i obrađeni svi relevantni podaci (korištenjem programa *Microsoft Excel),* pristupilo se izračunu stupnja harmonizacije, na način kako je to prikazano u tablici 24. Slijedom prethodno detaljno elaboriranog metodološkog okvira ocijenjeno je da je za ocjenu eksterne harmonizacije najpogodnija primjena C-indeksa. Naime, primjenom C-indeksa mjeri se koliko su objavljene informacije međusobno usporedive, pogotovo kada se radi o višestrukom izvještavanju, kakvo je prethodno analizirano. C-indeks omogućuje usporedbu kompatibilnih izvještaja različitih poslovnih sustava iz različitih država, koliko primjenjuju istu računovodstvenu metodu. Raspon ovog indeksa kreće se od < 0 > do <1 >, gdje 0 ukazuje na nedostatak/izostanak *harmonizacije,* dok ishod blizak broju 1 ukazuje na postojanje *harmonizacije*. Primjenom C-indeksa mjeri se broj izvještaja koji su međusobno usporedivi (broj poslovnih sustava koji koriste određeni pokazatelj u odnosu na ukupan broj poslovnih sustava obuhvaćenih istraživanjem).

Tablica 24: Izračun harmonizacije temeljen na primjeni okolišnih i društvenih GRI pokazatelja

temeljni okolišni pokazatelji	**301**	**302**	**303**	**304**	**305**	**306**	**307**	**308**	**Σ**
MARRIOTT	0	5	5	3	5	3	1	3	**25**
ACCOR	1	5	5	2	5	4	2	2	**26**
WYNDHAM	0	5	5	2	5	5	0	3	**25**
HILTON	1	5	5	3	5	4	2	4	**29**
HYATT	0	5	5	1	5	5	0	2	**23**
JIN JIANG	0	3	2	0	3	2	0	0	**10**
SHANGRI-LA	0	3	5	5	5	5	0	0	**23**
MELIÁ	4	5	5	5	5	5	5	4	**38**
IHG	0	3	5	0	5	5	1	5	**24**
NH	0	5	3	0	5	2	0	4	**19**
UKUPNO	**6**	**44**	**45**	**21**	**48**	**40**	**11**	**27**	**242**
C indeks	**0,153458386**								

temeljni društveni pokazatelji	**401**	**402**	**403**	**404**	**405**	**406**	**407**	**408**	**409**	**410**	**411**	**412**	**413**	**414**	**415**	**416**	**417**	**418**	**419**	**Σ**
MARRIOTT	3	0	2	4	4	0	0	1	1	1	0	3	3	2	3	2	2	0	0	**31**
ACCOR	4	0	4	4	5	2	1	1	1	0	0	1	5	3	0	4	0	2	2	**39**
WYNDHAM	5	0	2	5	5	0	0	2	2	0	0	1	3	4	3	2	3	3	0	**40**
HILTON	5	1	2	5	3	1	3	3	3	3	1	2	4	4	2	1	3	3	1	**50**
HYATT	2	0	1	3	4	0	0	1	0	1	0	1	5	0	0	4	0	0	0	**22**
JIN JIANG	0	0	0	3	2	0	0	2	0	0	0	0	3	2	2	2	0	0	0	**16**
SHANGRI-LA	0	0	5	4	0	5	5	5	5	0	0	5	0	0	0	5	0	0	0	**39**
MELIÁ	5	5	5	4	5	5	4	5	5	4	5	4	5	4	5	5	4	5	5	**89**
IHG	0	0	0	5	5	0	0	0	0	0	0	2	4	2	0	0	0	0	0	**18**
NH	4	0	0	5	5	0	0	0	0	0	0	1	3	4	0	0	1	0	0	**23**
UKUPNO	**28**	**6**	**21**	**42**	**38**	**13**	**13**	**20**	**17**	**9**	**6**	**20**	**35**	**25**	**15**	**25**	**13**	**13**	**8**	**367**
C indeks	**0,065127083**																			

Rezultati istraživanja (tablica 24) ukazuju da C-indeks za okolišne pokazatelje iznosi 0,15, a to znači da je stupanj eksterne harmonizacije okolišnih pokazatelja vodećih svjetskih hotelskih lanaca vrlo nizak. No kako je indeks harmoniziranosti društvenih pokazatelja samo 0,07, zaključak je da je eksterna harmonizacija društvenih pokazatelja izrazito niska (skoro da i ne postoji). Navedeno se može povezati s korištenjem različitih temelja izvještavanja o održivosti, ali i s fazama prilagodbe zahtjevima GRI standarda (obaveza primjene od 2018. g.). Za očekivati je da će daljnja istraživanja ove vrste ukazati na viši stupanj harmonizacije, ako bude prihvaćen viši stupanj primjene GRI standarda kao temelja izvještavanja o održivosti, ali i kada bude daleko veći broj hotelskih poslovnih sustava uključenih u sustav izvještavanja o održivosti, temeljeno na primjeni GRI standarda. U okviru ovog istraživanja nije bilo moguće obuhvatiti dovoljno velik broj subjekata zbog dobrovoljnosti te relativno kratkog razdoblja izvještavanja o održivosti promatranih poslovnih sustava, a s povećanjem relevantnog uzorka moguća je primjena i multivarijatnih analiza za pronalaženje korelacijskih i kauzalnih odnosa među varijablama koje bi mogle biti od značaja za postizanje unificiranja i harmonizacije odnosa u sustavu izvještavanja o održivosti. Iako se istražuje harmoniziranost eksternog izvještavanja (Brunelli & Di Carlo, 2020, pp. 67–88; Caputo et al., 2020), u budućim istraživanjima nužno je fokusirati se na pojedinu djelatnost kako bi se za početak unutar pojedine djelatnosti postigla harmoniziranost izvještavanja o održivosti. Kako bi se ovo postiglo, sugeriraju se longitudinalna istraživanja, a uzimajući u obzir životne cikluse poslovnih sustava (stečajevi, prodaje, spajanja poslovnih sustava) poželjno je da u ovim istraživanjima većinu čine već istraživani poslovni sustavi. S obzirom na neistraženost ove problematike, buduća istraživanja na ovu temu trebala bi biti i kvalitativne i kvantitativne prirode (Aureli et al., 2019; La Torre et al., 2018; Manes-Rossi et al., 2018), kako bi se doprinijelo suštinskom razumijevanju ove problematike te kako bi se utvrdili nedvosmisleni korelacijski i kauzalni odnosi.

3.4. Istraživanje dostignute razine interne harmonizacije

Nakon ocjene eksterne harmonizacije pristupilo se ocjeni dostignute razine interne harmonizacije temeljem empirijskog istraživanja provedenog u poslovnim sustavima u hotelijerstvu Hrvatske, koje je provedeno korištenjem za to posebno pripremljenog anketnog upitnika, s ciljem da se ocijene stavovi stručnjaka i odgovornog menadžmenta u hotelima.

Slijedom rezultata ranijih istraživanja, ocijenjeno je relevantnim istražiti ocjenu dostignute razine interne harmonizacije u većim poslovnim sustavima, koji su prvenstveno orijentirani na sastavljanje izvještaja o održivosti.

U cilju oblikovanja relevantnog uzorka korišteni su podaci dostupni u „Digitalnoj komori“ (HGK, n.d.) o onim hotelskim poslovnim sustavima koji zapošljavaju više od 50 zaposlenih (veći hotelski poslovni sustavi). Slijedom ovog kriterija baza je generirala pregled od ukupno 90 hotelskih poslovnih sustava registriranih u Republici Hrvatskoj. Daljnjom je analizom utvrđeno da treba iz uzorka isključiti 25 hotelskih poslovnih sustava i to iz razloga što se pod kategorijom „hotelski poslovni sustav“ uključivalo:

- jedno apartmansko naselje (Apartmani Medena d.d.)
- jedan sustav kojeg čine bungalovi (Pakoštane d.d.)
- dva sustava koji sadrže kampove (Kamp Šimuni d.o.o., Vranjica Belvedere d.d.)
- dva hotelska poslovna sustava imala su manje od prosječno 50 zaposlenih, promatrano u definiranoj kalendarskoj godini (Mistral d.o.o. s 22 zaposlena; Mulino d.o.o. 48 zaposlenih)
- jedan je hotelski poslovni sustav bio u fazi restrukturiranja, a uslijed promjene vlasništva
- jedan je hotelski poslovni sustav bio u rekonstrukciji (Hoteli Plat d.d.)
- jedan je hotelski poslovni sustav bio u stečaju, a za njega se nisu mogli dobiti kontakt podaci (Helios Faros d.d. u stečaju), kao i za tri 3 ostala hotelska poslovna sustava (Ivka d.o.o., Maslinica d.o.o., Medora hoteli i ljetovališta, Primošten hoteli d.o.o.)
- preostalih trinaest hotelskih poslovnih sustava djeluju u sastavu 4 hotelske grupacije (Falkensteiner, Hilton, BlueSunhotels, Amadria Park Grupa).

Istraživanje se provodilo na način da je na dostupne kontakt adrese relevantnog uzorka od preostalih 68 hotelskih poslovnih sustava e-mailom poslan anketni upitnik s obrazloženjem (prezentiran u Prilog 5). Korištena je EnKlik platforma za provođenje anketa (EnKlik, n.d.). Odgovorni menadžment u hotelskim poslovnim sustavima mogao je upitnik popunjavati u razdoblju od 2. 4. 2019. do 4. 10. 2019. godine. U nastojanju da se prikupi što veći broj odgovora, iteracija je ponovljena 3 puta, zabilježeno je i višestruko otvaranje ankete (134), no veći broj povrata nije bilo moguće dobiti. Dakle, upitnik je u potpunosti ili djelomično popunilo 15 hotelskih poslovnih sustava (Arena Hospitality Group d.d., Laguna Novigrad d.d., Valamar Riviera d.d., Liburnia Riviera Hoteli d.d., Maistra d.d., Hoteli Živogošće d.d., Gastrocom d.o.o., Grand Hotel Lav d.o.o., Ilirija d.d., Plava Laguna d.d., Esplanade Oleander d.o.o., Top-Terme d.o.o., Hoteli Njivice d.o.o., Villa Dubrovnik).

3.4.1. Opća obilježja i reprezentativnost uzorka

Anketni upitnik je kreiran za potrebe ovog empirijskog istraživanja sa svrhom prikupljanja općih i specifičnih informacija o dostignutom stupnju razvoja primjene načela održivog razvoja u hotelskim poslovnim sustavima, s posebnim naglaskom na elemente relevantne za ocjenu interne harmonizacije izvještavanja o održivosti. Kako je sadržaj upitnika bio sveobuhvatan, a materija za ispitanike dosta složena, u dijelu upitnika izostali su odgovori na neka od postavljenih pitanja. Za ove je situacije uvedena vrijednost *„missing*". Izostanak odgovora opravdavao se potrebom ispitanika da sačuvaju tajnost određenih podataka (npr. naziv hotelskog poslovnog sustava, vrijednost aktive, visina prihoda i sl.) ili nemogućnost pružanja relevantnih odgovora. Stoga je na neka od pitanja dobiven odgovor da „nije primjenjivo" u anketiranom poslovnom sustavu, a kod višestruko mogućih odgovora u tom je slučaju izabrana opcija „ne odnosi se na" istraživani hotelski poslovni sustav. Karakteristike uzorka prikazuje tablica 25.

Tablica 25: Prosječan broj hotela; prosječan godišnji broj zaposlenih; prosječan iznos prihoda u 2018.g.

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Broj hotela u poslovnom sustavu	15	1	39	8,93	12,49
Prosječan godišnji broj zaposlenih	14	100	6600	985,07	1738,31
Iznos prihoda u 2018. g.	15	23,367.615,00	1.848.245.833,00	411.356.544,67	547.935.633,92
Valid N (listwise)	14				

Iako je u istraživanju sudjelovao ograničen broj većih hotelskih poslovnih sustava (15), a jedan od ispitanika nije pružio sve relevantne podatke (naziv i sl.), uzorak koji čine najznačajnije hotelske kompanije u RH (14) može se smatrati reprezentativnim, a prvenstveno iz sljedećih razloga:

- Istraživanjem je obuhvaćeno ukupno 22% hotela koji su po svojoj strukturi reprezentant strukture hotelskog smještaja u Republici Hrvatskoj (prosječno je na razini kompanije obuhvaćeno od jednog do 39 hotela).
- Uzorkom su obuhvaćeni hoteli koji djeluju na prostorima svih prepoznatljivih turističkih regija u Republici Hrvatskoj, od Istre (Laguna Novigrad d.d., Plava Laguna d.d.), Kvarnera (Liburnia Riviera Hoteli d.d., Hoteli Njivice d.o.o.), Dalmacije (Ilirija d.d., Grand Hotel Lav d.o.o., Hoteli Živogošće d.d., Villa Dubrovnik) do kontinentalne Hrvatske (Top-Terme d.o.o., Esplanade Oleander, d.o.o., Gastrocom

d.o.o.), uz naglasak da neke od istraživanih kompanije djeluju na prostorima više regija (Arena Hospitality Group d.d., Valamar Riviera, d.d., Maistra d.d.), a u strukturi uzorka se nalaze različite veličine, tipovi hotela i struktura usluga (odmorišni, lječilišni, povijesni, gradski i sl.), kao i različiti načini upravljanja.

- Uzorak karakterizira financijski potencijal od 23 do 1.848 milijuna kn po pojedinom poslovnom sustavu (najveći broj je u kategoriji 50 – 100 milijuna kn), te značajan kadrovski potencijal različitih specijalnosti (od razine hotela do hotelske kompanije), jer se po pojedinom hotelskom poslovnom sustavu prosječno godišnje zapošljava od 100 do 6600 zaposlenika.

Na polazištima činjenice da su prikupljeni odgovori stvarni reprezentant stanja u hotelijerstvu Hrvatske (da su prikupljeni podaci reprezentativni), u nastavku će se pristupiti njihovoj analizi, i to od općih podataka do podataka koji su karakteristični za ocjenu dostignute razine primjene načela održivosti, kao temeljne pretpostavke za ocjenu kvalitete nefinancijskog izvještavanja.

Tablica 26: Frekvencija odgovora za varijable: iznos aktive, iznos prihoda, oblik vlasništva

		Iznos aktive	Iznos prihoda	Oblik vlasništva
N	Valid	14	15	15
	Missing	1	0	0

Od ukupno obrađenih rezultata prikupljenim anketnim istraživanjem za 15 hotelskih poslovnih sustava, izostali su podaci jednog poslovnog sustava o visini vrijednosti imovine (aktiva) (tablica 26), pa se u tablici 27 prezentiraju rezultati temeljeni na stanju ostalih hotelskih poslovnih sustava.

Tablica 27: Iznos aktive hotelskih poslovnih sustava u RH

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.600.001 - 30.000.000	1	6,7	**7,1**	7,1
	50.000.001 - 100.000.000	2	13,3	**14,3**	21,4
	150.000.001 - 200.000.000	1	6,7	**7,1**	28,6
	više od 300.000.000	10	66,7	**71,4**	100,0
	Total	14	93,3	**100,0**	
Missing	System	1	6,7		
Total		15	100,0		

U najvećem broju ispitanih hotelskih poslovnih sustava (u 10 od analiziranih 14) ukupna vrijednost aktive iznosi 300 milijuna kn i više, što dokazuje da se radi o poslovnim sustavima značajnog potencijala, koji bi slijedom primjera dobre svjetske prakse trebali biti orijentirani na izvještavanje o održivosti te slijediti načela održivog razvoja.

Tablica 28: Iznos prihoda hotelskih poslovnih sustava u RH

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5.200.001 - 60.000.000	2	13,3	**13,3**	13,3
	60.000.001 - 100.000.000	2	13,3	**13,3**	26,7
	100.000.001 - 150.000.000	1	6,7	**6,7**	33,3
	150.000.001 - 200.000.000	2	13,3	**13,3**	46,7
	250.000.001 - 300.000.000	1	6,7	**6,7**	53,3
	više od 300.000.000	7	46,7	**46,7**	100,0
	Total	15	100,0	**100,0**	

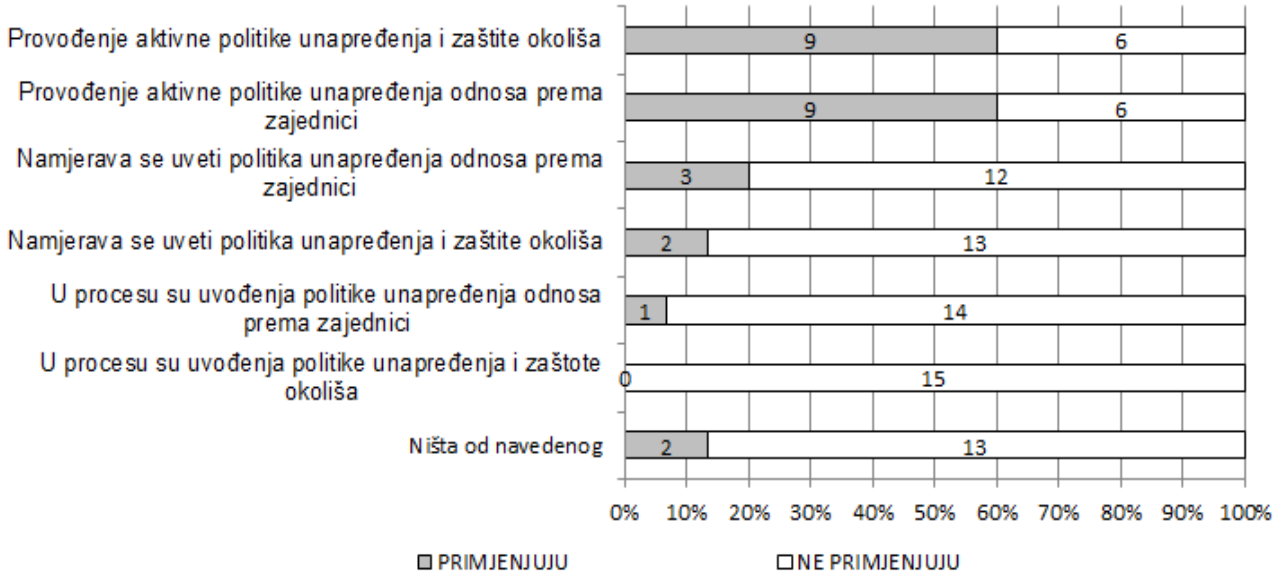
Spoznaje koje se odnose na vrijednost aktive mogu se analogno primijeniti i na visinu prihoda (tablica 28), s obzirom na to da čak 47% anketiranih hotelskih poslovnih sustava spada u kategoriju onih koji ostvaruju više od 300 milijuna prihoda godišnje. Radi se o hotelskom potencijalu od značaja za razvoj turističkih destinacija, što dodatno nameće potrebu njihovog angažmana u provođenju načela održivog razvoja u užoj i široj okolini (na regijama na kojima djeluju). Dakle, spoznaje koje se temelje na analizi rezultata istraživanog uzorka mogu se nedvojbeno prihvatiti kao reprezentant ocjene dostignutog stupnja razvoja provedbe načela održivosti u hotelijerstvu Republike Hrvatske.

Tablica 29: Oblik vlasništva hotelskih poslovnih sustava

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	• domaće - privatno	6	40,0	**40,0**	40,0
	• domaće - državno	1	6,7	**6,7**	46,7
	• inozemno	4	26,7	**26,7**	73,3
	• mješovito	4	26,7	**26,7**	100,0
	Total	15	100,0	100,0	

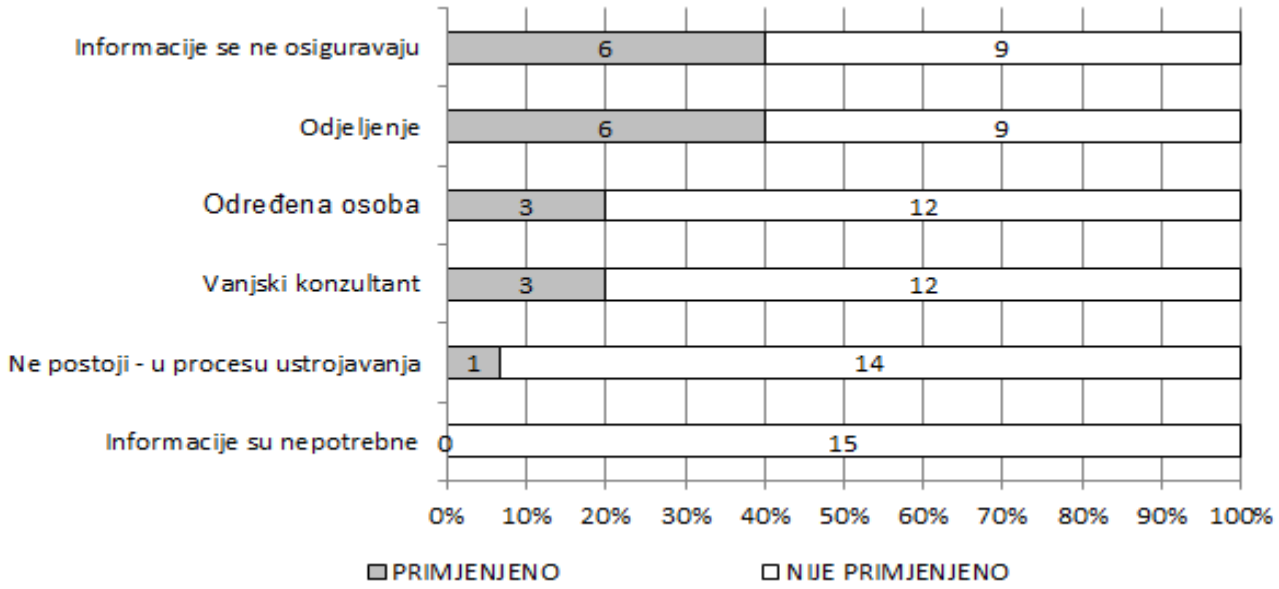
U okvire istraživanog uzorka uključeni su hotelski poslovni sustavi različitog oblika vlasništva (tablica 29), od čega ih je najviše (6) u domaćem privatnom vlasništvu (40%), slijede hotelski poslovni sustavi (po 4) u inozemnom (26,7%) i u mješovitom vlasništvu (26,7%), a jedan je hotelski poslovni sustav u domaćem državnom vlasništvu (6,7%). Heterogenost istraživanog uzorka omogućava da se dobiveni rezultati povežu s različitim

oblicima vlasništva i njihovom utjecaju na primjenu načela održivog razvoja u hotelijerstvu Hrvatske.



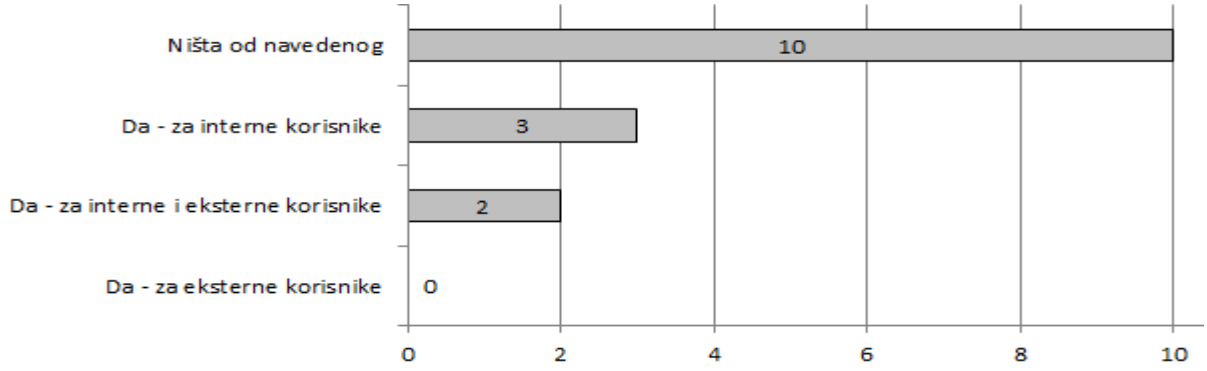
Slika 19: Faze provođenja politike održivog razvoja

Kako je vidljivo iz slike 19, ohrabruje činjenica da od ukupnog broja ispitanika njih čak 60% provodi aktivnu politiku unaprjeđenja zaštite okoliša te imaju aktivan odnos prema zajednici, dok ih 20% planira uvesti politiku unaprjeđenja odnosa prema zajednici, a 6% ih je u procesu uvođenja ove politike. S druge strane, njih 13% planira uvesti politiku unaprjeđenja i zaštite okoliša, no ni jedan hotelski poslovni sustav nije u procesu uvođenja politike unaprjeđenja. Podatak da njih 13% niti primjenjuje niti planira provoditi aktivne mjere unapređenja i zaštite okoliša i odnosa prema zajednici nije značajan, ali zabrinjava. No kako većina ispitanih hotelskih poslovnih sustava (60%) provodi aktivnu politiku temeljenu na načelima održivosti, navedeno otvara prostor za širu primjenu relevantnog instrumentarija u pripremi informacija za upravljanje održivim razvojem. Za kvalitetu informacija o održivom razvoju koje su relevantne za poslovno odlučivanje internih i eksternih korisnika, od velikog je značaja osiguranje pretpostavki za prikupljanje, obradu i prezentiranje informacija, na način kako to prikazuje slika 20.



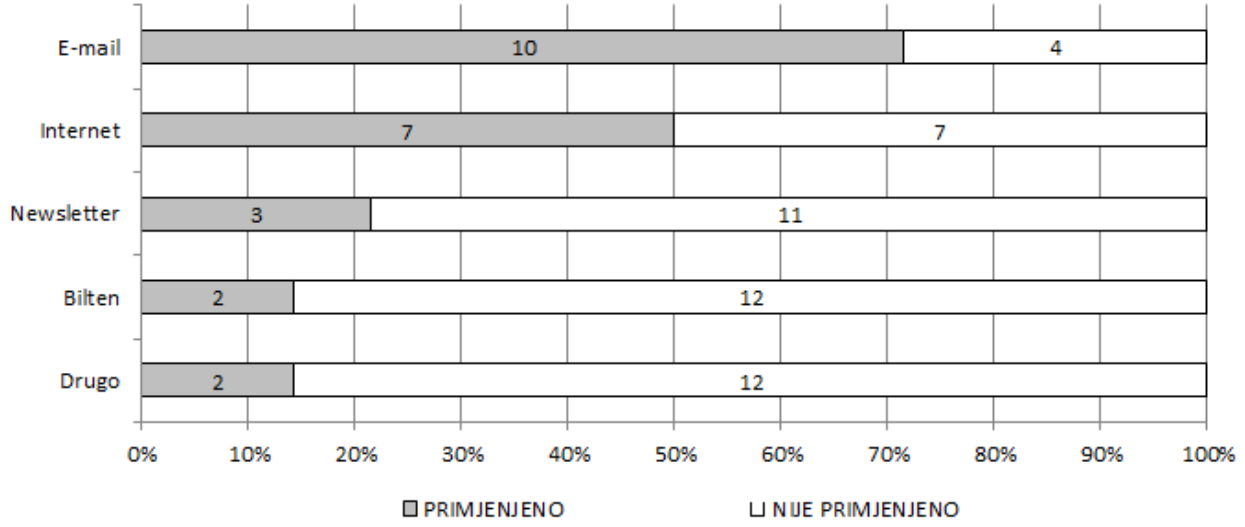
Slika 20: Zadatak operativne provedbe prikupljanja, obrade i prezentiranja informacija o održivom razvoju za interne i eksterne korisnike

Od velikog je značaja što čak 63% hotelskih poslovnih sustava operativno prikuplja, obrađuje i prezentira informacije o održivom razvoju, koje su relevantne u zadovoljenju informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika. Ove se informacije u najvećem broju slučajeva osiguravaju na razini odjeljenja (31%), u segmentu poslovnih operacija, operativnih inovacija, centralne kontrole kvalitete, korporativnih poslova, strateškog kontrolinga i sl. U nekim je hotelskim poslovnim sustavima za to zadužena određena osoba (16%) poput tajnice uprave, predstojnice ureda direktora, voditelja smještaja (*room division director)*, ili se angažira vanjski konzultant (16%) u osobi PR agenta, strane partnerske institucije, specijalizirani novinari i sl. Jedan dio hotelskih poslovnih sustava u procesu je ustrojavanja ovog sustava (5%), dok se informacije o održivosti u nekima uopće ne osiguravaju (31%). No indikativno je da ispitanici smatraju da je ova vrsta informacija potrebna, ali i vrlo značajna za upravljanje održivim razvojem hotelskih poslovnih sustava. Da bi to bilo moguće, potrebno je osigurati odgovarajuće pokazatelje (indikatori, KPIs) slijedom globalnih polazišta mjerenja dostignute razine održivosti i stvarnih informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika, zbog čega se ispitalo kojoj su skupini dionika namijenjeni pokazatelji koji se prikupljaju (slika 21).



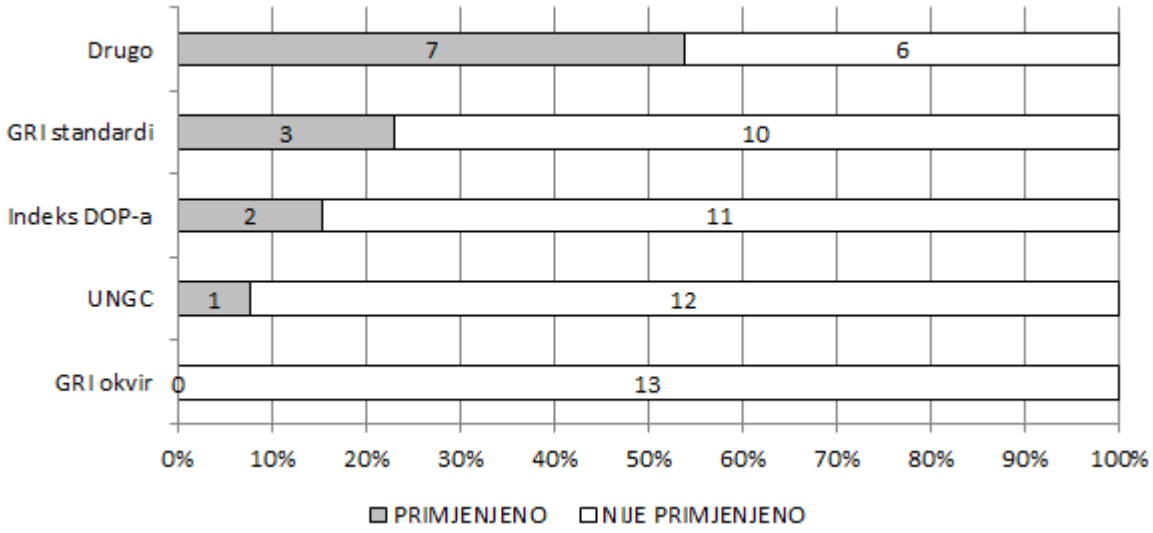
Slika 21: Definirani temeljni pokazatelji (KPIs) za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju

Slijedom navedenog, utvrđeno je da čak 67% ispitanika ne osigurava relevantne informacije za ciljne korisnike, njih 20% ima definirane pokazatelje za pripremu informacija za interne korisnike (20%), nešto manje za interne i za eksterne korisnike (13%), a nitko ne osigurava pokazatelje samo za eksterne korisnike. U nastavku će se istražiti načini prezentiranja informacija internim korisnicima (slika 22).



Slika 22: Načini izvještavanja internih korisnika o održivom razvoju

Rezultati istraživanja ukazuju da najveći broj internih korisnika informacije o održivom razvoju dobiva putem elektroničke pošte (42%) ili korištenjem intraneta (29%). Određeni broj hotelskih poslovnih sustava priprema *newsletter* (13%) ili bilten (8%), dok ostali hotelski poslovni sustavi (8%) nemaju izgrađen sustav izvještavanja internih korisnika o održivom razvoju. Slijedom prethodno utvrđene činjenice da se ne oblikuju specifični KPIs za izvještavanje eksternih korisnika, istražilo se na kojim se polazištima prezentiraju ove informacije u izvještajima koji su prvenstveno orijentirani eksternim korisnicima (slika 23).



Slika 23: Polazišta za izradu izvještaja o održivom razvoju

Rezultati istraživanja ukazuju da samo 23% hotelskih kompanija u Republici Hrvatskoj izvještavanje eksternih korisnika temelji na primjeni GRI standarda (nitko više ne koristi GRI okvir/smjernice na kojima se temeljilo uvođenje GRI standarda 2018. godine). Navedeno značajno odstupa od rezultata istraživanja u svjetskom hotelijerstvu (tablica 23), gdje se u 54% slučajeva koriste GRI standardi, kao i GRI okvir/smjernice koji su mu prethodili. UN Global Compact, kao drugi oblik globalno prihvaćenih pokazatelja, koristi samo 8% ispitanika, a nešto više njih nacionalno prihvaćen Indeks DOP-a (15%), što ukazuje na značajan utjecaj projekata Hrvatske gospodarske komore i drugih aktivnosti na popularizaciji društveno odgovornog ponašanja (indeks DOP-a). Najveći dio ispitanika navodi da se izvještavanje eksternih korisnika temelji na drugim polazištima („drugo“ – 54%), poput Green Globe Standarda i sl. Navedeno upućuje na potrebu veće popularizacije primjene GRI standarda i drugih globalnih pokazatelja.

3.4.2. Interna harmonizacija izvještavanja o održivom razvoju poslovnih sustava u hotelijerstvu Hrvatske

Nakon što su prikupljene polazišne informacije, pristupilo se ocjenjivanju dostignute razine interne harmonizacije, relevantne za sustav izvještavanja o održivom razvoju. Stupanj interne harmonizacije ispitan je primjenom metodološkog okvira Kendallovog koeficijenta konkordancije. Promatrali su se i pokazatelji koje hotelski poslovni sustavi koriste u donošenju poslovnih odluka u internim procesima. U tu svrhu su posebno pripremljena i šifrirana pitanja, na način da se „Q“ koristi kao oznaka pitanje (eng. *question*) iz upitnika, a

brojka do oznake odražava redni broj pitanja, Dakle, slijedom rezultata anketnog istraživanja ocjenjivat će se dobiveni rezultati za sljedeća relevantna područja:

a) temeljni izvori informacija relevantni za izvještavanje o održivom razvoju (Q19_Q20)
b) primjena načela održivog razvoja (Q22)
c) praćenje okolišnih pokazatelja po aktivnostima/procesima/odjeljenjima (Q23_Q24)
d) način praćenja/izražavanja okolišnih pokazatelja (KPIs) (Q26_Q27)
e) ocjena važnosti okolišnih pokazatelja (KPIs) (Q26_Q28)
f) ocjena kvalitete pokazatelja o okolišu (KPIs) (Q29)
g) način praćenja/izražavanja društvenih pokazatelja (KPIs) (zajednica i zaposlenici) (Q30_Q31)
h) ocjena važnosti društvenih pokazatelja (KPIs) (zajednica i zaposlenici) (Q30_Q32)
i) ocjena kvalitete društvenih pokazatelja (KPIs) (Q33)
j) način verificiranja/revizije informacija o održivom razvoju (Q35)
k) razlog/korisnost od prikupljanja, obrade i izvještavanja informacija o održivosti (Q36)
l) daljnji razvoj izvještavanja o održivosti (Q37).

Za mjerenje je korištena ordinalna Likertova skala (1-5), a stupanj harmonizacije ispitivan je primjenom Kendallovog W koeficijenta konkordancije (Gibbons & Chakraborti, 2003, pp. 466–476; Petz, Kolesarić, & Ivanec, 2012, pp. 325–327), čija je karakteristika da se koristi za „testiranje odnosa između stvarnog slaganja i maksimalnog mogućeg broja slaganja“, pri čemu se koeficijent kreće u rasponu od 0 do 1. Dakle, ako je $W = 0$, javlja se situacija neslaganja (nema harmonizacije), a ako je $W = 1$, javlja se situacija potpunog slaganja (Petz et al., 2012, p. 326), odnosno potpune harmonizacije. Razina signifikantnosti izražena je kao *Asymp. Sig.* u tablicama, odnosno kao p-vrijednost u popratnom tekstu. Kada je N promatranih jedinica veći od 7, tada je Kendallov W moguće računati pomoću hi-kvadrat testa. Time se omogućuje testiranje značajnosti Kenadallovog W, pa značajnost hi-kvadrata potvrđuje i značajnost Kendallovog W pokazatelja (Gibbons & Chakraborti, 2003, p. 475; Petz et al., 2012, p. 327). Kod istraživanja čiji se rezultati ne temelje na primjeni ordinalne skale, mjerenja dostignute razine harmonizacije temeljit će se na primjeni C indeksa. U razmatranje je bilo moguće uzeti rezultate istraživanja za 14 ispitanih hotelskih poslovnih sustava koji su cjelovito ispunili anketni upitnik. Opcije „drugo“, koje ne prati relevantno tekstualno obrazloženje, izuzete su iz daljnje analize.

a) Temeljni izvori informacija relevantni za izvještavanje o održivom razvoju (Q19_Q20)

Za upravljanje održivim razvojem hotelski poslovni sustavi mogu koristiti različite izvore informacija o održivom razvoju (Q19_Q20). Stoga je ispitanicima u okviru anketnog upitnika ponuđeno prepoznavanje onih izvora koji su relevantni za njihov hotelski poslovni sustav. Tablice 30 i 31 prezentiraju dobivene rezultate istraživanja.

Tablica 30: Rangiranje značaja pojedinih izvora informacija o održivom razvoj

	Mean Rank
• eksterni izvori	**5,75**
• marketing	**5,75**
• nabava	5,21
• plan	5,21
• analiza	5,18
• statistika	5,04
• financije	4,46
• računovodstvo	4,25
• prodaja	4,14

Tablica 31: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	14
Kendall's W[a]	**,094**
Chi-Square	10,556
df	8
Asymp. Sig.	**,228**

Između mogućih izvora informacija o održivosti, na najviši rang su pozicionirani eksterni izvori informacija i marketing (5,75), dok su financije, računovodstvo i prodaja najlošije rangirani (4,46-4.14). Izračunati Kendallov koeficijent konkordancije W iznosi 0,094 (p = 0,228) što ukazuje da ne postoji usuglašenost među ispitivanim kategorijama, odnosno da nema harmonizacije u okvirima primarnih izvora na kojima se temelji prikupljanje informacija o održivosti hotelskih poslovnih sustava. Navedeno upućuje na potrebu da se na razini hotelskih poslovnih sustava jasno definiraju oni izvori koji bi bili relevantni za osiguranje informacijske osnovice upravljanja održivi razvojem.

b) Primjena načela održivog razvoja (Q22)

U teoriji i praksi prisutni su različiti motivi primjene načela održivog razvoja (Q22), pa su u ovom anketnom istraživanju ispitanicima na ocjenu ponuđeni oni potencijalni pokazatelji koji

mogu biti njima relevantni za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju, na način kako to prikazuju tablice 32 i 33.

Tablica 32: Rangovi razloga primjene okolišnih i društvenih pokazatelja

	Mean Rank
• provođenje politike očuvanja i zaštite okoliša	**5,39**
• provođenje politike unaprjeđenija odnosa s lokalnom zajednicom i zaposlenicima	**5,39**
• društveno uključivanje dionika (interesne skupine / partneri)	**5,39**
• usklađivanje s propisima i standardima	5,36
• udovoljavanje potrebama i željama kupaca	5,07
• stjecanje ekocertifikata kao dokaza kvalitete i ekokvalitete	5,04
• korištenje tržišnih mogućnosti koje se temelje na načelima održivosti	4,71
• izrada "održivih strategija" kao preduvjeta za dugoročni poslovni uspjeh	4,39
• provođenje akata / izrada priručnika (o kvaliteti i/ili o okolišu)	4,25

Tablica 33: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	14
Kendall's W[a]	**,076**
Chi-Square	8,541
df	8
Asymp. Sig.	**,382**

Ispitanici su mišljenja da su pokazatelji vezani za provođenje politike očuvanja i zaštite okoliša, uključivanje dionika te unaprjeđenja odnosa s lokalnom zajednicom i zaposlenicima od izuzetnog značaja za upravljanje održivim razvojem (5,39). S druge strane, provođenje akata / izrada priručnika (4,25) te izrada održivih strategija kao preduvjeta za dugoročni poslovni uspjeh (4,39) najlošije su rangirani pokazatelji. Naime, navedeni elementi nisu prepoznati kao posebno značajni, iako baš oni dugoročno mogu biti od koristi na putu podizanja kvalitete internih odnosa te u postizanju ciljeva održivog razvoja. Kendallov W iznosi 0,076 (p = 0,382), temeljem čega se zaključuje da ne postoji usklađenost, odnosno harmoniziranost između različitih motiva relevantnih za uvođenje, primjenu i praćenje pokazatelja o održivosti.

c) Praćenje okolišnih pokazatelja po aktivnostima/procesima/odjeljenjima (Q23_Q24)

Specifičnosti hotelijerstva kao djelatnosti prepoznaju se kroz jasno definiranje odnosa na razini procesa/aktivnosti/odjeljenja. U tu svrhu pristupilo se ocjeni značenja relevantnih okolišnih pokazatelja za odjeljenje smještaja, hrana i piće, *wellness*/spa, kongresa, energije, održavanja i praonice. Naime, upravo se na toj razini oblikuju potencijalni izvještajni segmenti koji predstavljaju temeljni okvir za izvještavanje o dostignutoj razini održivog

razvoja, prvenstveno za interne, a sekundarno i za eksterne korisnike, slijedom elemenata prikazanih u tablici 34.

Tablica 34: Praćenje okolišnih pokazatelja po procesima/aktivnostima/odjeljenjima

Praćenje okolišnih pokazatelja (KPIs) po procesima/aktivnostima/ odjeljenjima	**Smješ-taj**	**hrana i piće**	**wellne ss / spa**	**kon-gresi**	**energija i održava-nje**	**prao-nica**	**UKUPNO**
• potrošnja materijala po vrstama	7	**11**	7	6	9	6	**46**
• potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	8	8	8	2	6	6	38
• recikliranje otpada	7	9	5	4	9	4	38
• potrošnja vode	7	7	5	4	9	4	36
• potrošnja energije po izvorima	6	5	4	3	**10**	4	32
• tretman otpadnih voda - recikliranje	6	5	5	2	9	4	31
• mjere smanjenja emisija stakleničkih plinova	5	5	4	3	9	4	30
• investicije na razini destinacije	6	7	4	3	7	3	30
• tretman štetnih oblika otpada	5	6	2	2	9	5	29
• utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	6	7	3	2	7	4	29
• ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete	6	4	3	3	9	4	29
• posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	5	5	4	2	8	4	28
• tretman krutog otpada	5	6	3	2	8	3	27
• utjecaj prometa na okoliš	5	4	3	3	8	3	26
• obnovljivi izvori energije po izvorima	4	3	3	2	8	5	25
• utjecaj na bioraznolikost	6	5	2	1	7	4	25
UKUPNO	94	**97**	65	44	**132**	67	499
C indeks				**0,184384834**			

U ocjeni okolišnih pokazatelja je u ukupnosti prioritetno mjesto stavljeno na potrošnju materijala po vrstama (46), s time da se poseban naglasak stavlja na primjenu u odjeljenju hrane i pića (11). Po rangu slijedi ukupna potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje (38) te recikliranje otpada (38), a pojedinačno se ističe potrošnja energije po izvorima u odjeljenju energija i održavanja (10). Posebno se naglašava potreba praćenja ishoda primjenom relevantnih pokazatelja u odjeljenju energije i održavanja (132) te u odjeljenju hrane i pića (97). Najmanji značaj se u ovom istraživanju po elementima stavlja na bioraznolikost i obnovljive izvore energije (25), dok se najmanji utjecaj na razini odjeljenja vezuje uz aktivnost kongresa (44). Za izračun stupnja usklađenosti je korišten C indeks, jer se naglasak stavlja na specifičnosti procesa/aktivnosti/odjeljenja, a rezultati nisu prezentirani ordinalnom

skalom. Stupanj usklađenosti od 0,18 ukazuje na nizak stupanj harmonizacije (postoji tek neznatna harmonizacija).

d) Način praćenja/izražavanja okolišnih pokazatelja (KPIs) (Q26_Q27)

Istraživanjem su bili obuhvaćeni stavovi odgovornog menadžmenta o mogućem izboru pojedinih bitnih okolišnih pokazatelja te načinu njihova izražavanja (naturalno, vrijednosno ili relativno), uz mogućnost da se koristi i oznaka „ne pratimo“ za one pokazatelje koji ne koriste (tablica 35).

Tablica 35: Način praćenja/izražavanja okolišnih pokazatelja (KPIs)

Praćenje okolišnih pokazatelja (KPIs)	ne pratimo	naturalno	vrijednosno	relativno	UKUPNO
• potrošnja vode	2	6	8	1	**15**
• potrošnja energije po izvorima	2	5	8	1	**14**
• potrošnja materijala po vrstama	3	4	7	1	12
• mjere smanjenja emisija stakleničkih plinova	3	5	4	1	10
• potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	2	3	7	0	10
• recikliranje otpada	3	4	5	1	10
• investicije na razini destinacije	3	2	7	0	9
• posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	4	3	5	1	9
• tretman otpadnih voda - recikliranje	3	4	5	0	9
• ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete	3	4	5	0	9
• tretman krutog otpada	3	4	4	0	8
• tretman štetnih oblika otpada	4	3	4	0	7
• utjecaj na bioraznolikost	7	1	3	0	4
• utjecaj prometa na okoliš	7	1	3	0	4
• utjecaj proizvoda / usluga na okoliš	7	1	2	0	3
UKUPNO	**56**	**50**	**77**	**6**	**133**
C indeks			**0,474596**		

Može se uočiti da se prvenstveno koriste naturalno i vrijednosno izraženi pokazatelji o potrošnji vode (100%) i energije (93%), dok se daleko najmanji značaj daje korištenju pokazatelja o utjecaju proizvoda/usluga na okoliš (21%), te o bioraznolikosti i utjecaju prometa na okoliš (28%). Dominiraju *vrijednosno* izraženi pokazatelji, a rezultati istraživanja upućuju na zaključak da se prvenstveno koriste jednostavniji i operativnom upravljanju primjereniji pokazatelji. S druge strane, znatno se manje koriste složeniji i strateškom upravljanju usmjereni pokazatelji. Stupanj harmonizacije načina izražavanja okolišnih pokazatelja (KPIs) (Q26_Q27) mjeren je primjenom metodološkog okvira C indeksa.

Vrijednost C-indeksa za ukupnost odgovora iznosi 0,47, te ukazuje da postoji srednje jaka harmonizacija. No uključi li se i opcija odgovora „ne pratimo“, tada se indeks harmonizacije

spušta na 0,32, što ukazuje na relativno slabiju razinu harmonizacije. Napomena: stupac „ukupno“ koji uključuje zbroj svih metoda prelazi broj ukupnog broja hotelskih poslovnih sustava koji su popunjavali upitnik (15) zbog nedostatka upitnika. Nedostatak upitnika očitovao se u nemogućnosti postavljanja upitnika tako da se ostale metode (naturalno, vrijednosno, relativno) automatski isključe odabirom metode „ne pratimo“ koja je po svojoj prirodi oprečna preostalim trima opcijama odgovora, zbog čega se odabirom ovog odgovora preostala tri odgovora isključuju.

Iz ovog se razloga kod pokazatelja koji u stupcu ukupno (potrošnja vode; potrošnja energije po izvorima) prelaze broj 15 pošlo od pretpostavke da su ispitanici, uz ostale odabrane opcije, greškom kliknuli i na oprečnu opciju „ne pratimo“ te su u daljnji izračun stupnja harmonizacije uzeti afirmativni odgovori prema kojima se primjenjuje neka od navedenih metoda. Ova pretpostavka temelji se na dobivenim rezultatima niskih koeficijenata harmonizacije, pa iako su ispitanici možda greškom označili neku od afirmativnih metoda (naturalno, vrijednosno, relativno), a zapravo se na njih odnosi oprečna opcija „ne pratimo“, u izračunu koeficijenta harmonizacije išlo se u prilog postojanju iste i primjeni metoda praćenja okolišnih pokazatelja. Uračunavanjem metode „ne pratimo“, indeks harmonizacije se smanjuje, ali ne značajno u odnosu na prvotno dobiven rezultat.

e) Ocjena važnosti okolišnih pokazatelja (KPIs) (Q26_Q28)

Nakon što su istraženi stavovi odgovornog menadžmenta o načinu izražavanja pojedinih okolišnih pokazatelja, ocjenjivana je percepcija ispitanika o važnosti tih pokazatelja za poslovno odlučivanje, a rezultati se prezentiraju u tablicama 36 i 37.

Tablica 36: Rangovi važnosti okolišnih pokazatelja

	Mean Rank
• potrošnja energije po izvorima	**9,54**
• potrošnja vode	**9,54**
• potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	**9,54**
• recikliranje otpada	8,69
• tretman otpadnih voda (recikliranje)	8,31
• mjere smanjenja stakleničkih plinova	8,31
• tretman krutog otpada	8,12
• tretman štetnih oblika otpada	7,73
• ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete	7,73
• posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	7,73
• investicije na razini destinacije	7,35
• potrošnja materijala po vrstama	7,23
• utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	7,12
• utjecaj na bioraznolikost	6,54
• utjecaj prometa na okoliš (nabavka resursa, dolazak turista u destinaciju i sl.)	6,54

Ispitanici daju poseban značaj onim pokazateljima koji su vezani za neposrednu potrošnju energije, vode, deterdženata i sredstava za čišćenje (9,54), dok su daleko lošije rangirani oni pokazatelji koji se vezuju uz bioraznolikost te utjecaj prometa na okoliš (6,54). Navedeno opet potvrđuje prethodno izražene stavove kako se veće značenje daje onim pokazateljima koji su od posebnog značaja za operativno upravljanje poslovanjem, dok se pokazatelji na kojima se prvenstveno temelji proces strateškog pozicioniranja poslovnog sustava u okruženju i ocjena konkurentnosti, znatno lošije percipiranju.

Tablica 37: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	13
Kendall's W[a]	**,160**
Chi-Square	29,069
df	14
Asymp. Sig.	**,010**

Važnost okolišnih pokazatelja (Q26_Q28) mjerena je Kendallovim koeficijentom konkordancije W iznosi 0,160 (p = 0,010), temeljem čega je moguće zaključiti da ne postoji harmoniziranost u odabiru okolišnih pokazatelja koje hotelski poslovni sustavi smatraju važnim za upravljanje održivim razvojem hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj.

f) Ocjena kvalitete pokazatelja o okolišu (KPIs) (Q29)

U sljedećem je koraku ocjenjivana percepcija ispitanika o dostignutoj kvaliteti pokazatelja o okolišu. Sagledavali su se različiti aspekti kvalitete, a ovisno o značaju informacije za potrebe operativnog i strateškog upravljanja poslovanjem. U tu svrhu su ponuđene moguće opcije na način kako je to prezentirano u tablici 38, dok je stupanj usklađenosti prikazan u tablici 39.

Tablica 38: Rangovi elemenata kvalitete izvještaja o okolišu

	Mean Rank
• temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	**4,75**
• mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	**4,50**
• točne informacije	**4,25**
• mogućnost usporedbe s planom i budžetom	3,83
• pravovremene informacije	3,71
• informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	3,67
• temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	3,29

Tablica 39: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	12
Kendall's W[a]	**,144**
Chi-Square	10,398
df	6
Asymp. Sig.	**,109**

Ispitanici kvalitetu informacija povezuju s njenom podobnošću za donošenje dugoročnih poslovnih odluka (4,75), ali i s mogućnošću da se osigura usporedba s prethodnim razdobljem (4,5). Stav je i da je kvalitetna ona informacija koja je točna (4,25). Na znatno nižoj su razini po ocjeni ispitanika one informacije koje su usmjerene na donošenje kratkoročnih poslovnih odluka (3,29). Treba naglasiti da je navedeno u određenoj suprotnosti s prethodno prezentiranim rezultatima, gdje je veći naglasak stavljen na operativne informacije. Za elemente ocjene kvalitete okolišnih pokazatelja (Q29) izračunat je Kendallov koeficijent, a W iznosi 0,144 (p = 0,109), što ukazuje na izrazito niski stupanj harmonizacije.

g) Način praćenja/izražavanja društvenih pokazatelja (KPIs) (zajednica i zaposlenici) (Q30_Q31)

Isti pristup koji je primijenjen za ocjenu okolišnih pokazatelja primijenit će se i za ocjenu harmoniziranosti načina praćenja društvenih pokazatelja (Q30_Q31), uz naglasak je da je za ovu vrstu istraživanja (nema ordinalne skale) optimalna primjena C-indeksa, a rezultati se prikazuju u tablici 40.

Tablica 40: Način praćenja/izražavanja društvenih pokazatelja (KPIs)

Praćenje društvenih pokazatelja (KPIs)	Ne pratimo	Naturalno	Vrijednosno	Relativno	UKUPNO
• utjecaj proizvoda/usluga na zdravlje i sigurnost kupaca	0	5	8	2	**15**
• podupiranje kulturnih događaja u destinaciji	0	5	7	3	**15**
• lojalnost zaposlenika	0	5	8	2	**15**
• smanjenje fluktuacije zaposlenika	0	5	6	4	**15**
• ulaganje u obrazovanje i razvoj zaposlenika	0	6	5	4	**15**
• radna, osobna i moralna prava zaposlenika	0	6	4	5	**15**
• primjena propisa i etičkih načela u poslovanju	0	6	6	2	14
• radni uvjeti, zdravlje i sigurnost zaposlenika	0	5	5	4	14
• investiranje u projekte unaprjeđenja kvalitete života u zajednici	1	3	9	1	13
• načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima	1	5	5	3	13
• uključivanje dionika na razini destinacije	1	5	6	2	13
• promocija i nagrađivanje učinkovitosti i postignuća	0	4	7	2	13
• antikorupcijsko ponašanje na tržištu	0	7	3	3	13
• prevencija incidentnih situacija	2	5	4	3	12

Praćenje društvenih pokazatelja (KPIs)	Ne pratimo	Naturalno	Vrijednosno	Relativno	UKUPNO
UKUPNO	**5**	**72**	**83**	**40**	**195**
C indeks			**0,356278086**		

Rezultati istraživanja u domeni društvenih pokazatelja ukazuju da su vrijednosno/financijski izraženi pokazatelji (83) nešto više prisutni od onih koji su izraženi naturalno (72) odnosno u relativnim kategorijama (40), dok se manji broj pokazatelja uopće ne prati (5). Kada se pristupilo izračunu stupnja harmoniziranosti (isto kao i kod pokazatelja za okoliš), nisu uzete u razmatranje veličine koje spadaju u kategoriju „ne pratimo“ (5). Harmoniziranost načina praćenja društvenih pokazatelja (Q30_Q31) izračunato primjenom C indeksa za neto veličine (tj. bez elemenata „ne pratimo“) iznosi 0,36, što ukazuje na određenu razinu prisutnosti harmonizacije.

h) Ocjena važnosti društvenih pokazatelja (KPIs) (zajednica i zaposlenici) (Q30_Q32)

U istraživanju su ispitanicima ponuđeni na ocjenu relevantni društveni pokazatelji (Q30_Q32) u cilju ocjene dostignutog stupnja harmonizacije, ali i ocjene percepcije ispitanika o prioritetnim područjima od posebnog interesa. Zbog postojanja ordinalne skale bilo je moguće primijeniti metodološki okvir definiran Kendallovim koeficijentom konkordancije, a rezultati istraživanja prezentirani su u tablicama 41 i 42.

Tablica 41: Rangovi procjene važnosti društvenih pokazatelja

	Mean Rank
• ulaganje u obrazovanje i razvoj zaposlenika	**8,65**
• radni uvjeti, zdravlje i sigurnost zaposlenika	**8,54**
• radna, osobna i moralna prava zaposlenika	**8,54**
• lojalnost zaposlenika	8,12
• promocija i nagrađivanje učinkovitosti i postignuća	8,08
• investiranje u projekte unaprjeđenja kvalitete života u zajednici	7,85
• smanjenje fluktuacije zaposlenika	7,62
• primjena propisa i etičkih načela u poslovanju	7,58
• podupiranje kulturnih događaja u destinaciji	7,08
• načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici, sl.)	7,04
• utjecaj proizvoda/usluga na zdravlje i sigurnost kupaca	7,04
• antikorupcijsko ponašanje na tržištu	7,00
• uključivanje dionika na razini destinacije	6,08

	Mean Rank
• prevencija incidentnih situacija	5,81

Ocjenjuje se da je praćenje ulaganja u obrazovanje i razvoj zaposlenika (8,65) prioritetna zadaća u segmentu društvenih pokazatelja, nakon čega slijede radni uvjeti, zdravlje i sigurnost zaposlenika (8,54) te radna, osobna i moralna prava zaposlenika (8,54). U okvirima društvenih pokazatelja na zadnje je mjesto rangirana prevencija incidentnih situacija (5,81), iza potreba uključivanja dionika na razini destinacije (6,08), što kao i kod okolišnih pokazatelja naglasak stavlja na veću prisutnost pokazatelja za operativno upravljanje, u odnosu na one koji su temelj strateškog promišljanja razvoja u segmentu odnosa prema zajednici i zaposlenicima.

Tablica 42: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	13
Kendall's W[a]	**,112**
Chi-Square	18,990
df	13
Asymp. Sig.	**,123**

Mjereno Kendallovim koeficijentom konkordancije utvrđen je stupanj usklađenosti u važnosti društvenih pokazatelja (Q30_Q32). Budući da je W = 0,112 (p = 0,123), može se zaključiti da nema značajnije harmonizacije u okvirima društvenih pokazatelja promatranih po važnosti.

i) Ocjena kvalitete društvenih pokazatelja (KPIs) (Q33)

Nakon važnosti, ocjenjivana je kvaliteta društvenih pokazatelja (Q33) po istim kriterijima koji su korišteni ranije i za ocjenu okolišnih pokazatelja, a temeljeno na primjeni Kendallovog koeficijent konkordancije. Kriteriji ocjene te stupanj harmonizacije prikazani su u tablicama 43 i 44.

Tablica 43: Rangovi elemenata kvalitete društvenih pokazatelja

	Mean Rank
• temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	**4,58**
• točne informacije	**4,31**
• pravovremene informacije	4,08
• mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	4,08
• mogućnost usporedbe s planom i budžetom	3,81
• temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	3,62
• informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	3,54

Kao i kod okolišnih pokazatelja, prioritetno mjesto u ocjeni kvalitete društvenih pokazatelja odnosi se na činjenicu da informacija mora biti pouzdan temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka (4,58), a isto tako i da informacija mora biti točna (4,31). Kao najniže rangirani element kvalitete društvenih pokazatelja vezuje se uz činjenicu da informacija treba biti dostupna (raspoloživa) u jedinstvenoj bazi podataka (3,54). Navedeno nije u skladu sa suvremenim zahtjevima da se informatizacija tretira kao značajan element u osiguranju dostupnosti informacija relevantnih za upravljanje poslovnim procesima.

Tablica 44: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	13
Kendall's W[a]	**,077**
Chi-Square	6,000
df	6
Asymp. Sig.	**,423**

Izračunat je i Kendallov koeficijent konkordancije koji iznosi W = 0,077 (p = 0,423), što ukazuje da ne postoji usklađenost elemenata kvalitete društvenih pokazatelja, odnosno da isti nisu u funkciji donošenja poslovnih odluka, temeljenih na primjeni društvenih pokazatelja koji takve odluke trebaju podupirati.

j) Način verificiranja/revizije informacija o održivom razvoju (Q35)

Da bi se moglo ocijeniti jesu li dostupne informacije o održivom razvoju kvalitetne, pouzdane i relevantne za donošenje poslovnih odluka, u teoriji i praksi preporučuje se da iste ocjenjuje (verificira) odgovarajuće nezavisno tijelo, kvalificirano u domeni održivog razvoja. U tu svrhu pristupilo se ocjenjivanju načina i oblika kontrole, odnosno interne ili eksterne revizije (audita) relevantnih okolišnih i društvenih pokazatelja. Za ocjenu stupnja harmonizacije primijenjen je Kendallov koeficijent konkordancije, a rezultati istraživanja prezentirani su u tablicama 45 i 46.

Tablica 45: Rangovi načina verificiranja informacija o održivom razvoju

	Mean Rank
• razvijen sustav internih kontrola	2,12
• usluge nezavisnog eksternog audita (revizora)	2,00
• ustrojena interna revizija	1,88

Da je područje eksternog verificiranja prezentiranih informacija o održivom razvoju slabo razvijeno, dokazuju rezultati istraživanja za segment okolišnih i društvenih pokazatelja (Q33). Unutar toga je na najviši rang stavljeno postavljanje organizacijskog ustroja sustava internih kontrola (2,12), manje su prisutne usluge nezavisnog eksternog audita (revizora) (2,0), dok su aktivnosti interne revizije najlošije rangirane (1,88).

Tablica 46: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	13
Kendall's W[a]	**,033**
Chi-Square	,857
df	2
Asymp. Sig.	**,651**

Kendallov koeficijent konkordancije iznosi W = 0,033 (p = 0,351), što navodi na zaključak da nema harmoniziranosti u području relevantnom za način verificiranja informacija o održivom razvoju u hotelskim poslovnim sustavima u hotelijerstvu Hrvatske.

k) Razlog/korisnost prikupljanja, obrade i izvještavanja informacija o održivosti (Q36)

Evidentno je da je prepoznavanje, prikupljanje, razvrstavanje i evidentiranje relevantnih podataka vezanih za okoliš i zajednicu temelj izvještavanja nefinancijskih informacija. Stoga je potrebno ustrojiti njihovu uspješnu obradu te oblikovanje i prezentiranje informacija njihovim korisnicima (u skladu s informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika). Navedeno je od izuzetnog značaja za uspješno upravljanje održivim razvojem. Stoga se pristupilo ocjenjivanju ove situacije u hotelskim poslovnim sustavima u RH, rezultati istraživanja prezentirani su u tablici 47, a za ocjenu dostignutog stupnja harmonizacije primijenjen je Kendallov koeficijent konkordancije (tablica 48).

Tablica 47: Deskriptivna statistika i rangiranje razloga za prikupljanje, obradu i prezentiranje informacija o održivosti

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Main Rank
• usklađenost sa standardima	12	4,42	,669	3	5	**3,38**
• usklađenost s regulativom	12	4,33	,651	3	5	**3,17**
• ocjena vlastite pozicije u odnosu na konkurenciju (*benchmarking*)	12	4,25	,754	3	5	2,96
• komunikacija s dionicima	12	4,17	,718	3	5	2,75
• ocjena ulaganja i koristi	12	4,17	,718	3	5	2,75

Ispitanici su mišljenja da je od izuzetnog značaja u procesu prikupljanja, obrade i prezentiranja okolišnih i društvenih pokazatelja poznavanje globalno prihvaćenih standarda

izvještavanja o održivom razvoju te osiguranje visokog stupnja usklađenosti s tim standardima (3,38). Ne manje značajnim naglašavaju potrebu osiguranja usklađenosti s pravnom regulativom (3,17). Najniže je rangirani zahtjev potreba da se stvore pretpostavke za ocjenu ulaganja i koristi (2,75), kao i da se uspostavi visoki stupanj komunikacije s dionicima (2,75). Navedeno ponovno upućuje na zaključak da su u svijesti ispitanika više prisutni zahtjevi vezani za tekuće/operativno poslovno odlučivanje, dok su strateški orijentirane informacije znatno lošije rangirane.

Tablica 48: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	12
Kendall's W[a]	**,083**
Chi-Square	4,000
df	4
Asymp. Sig.	**,406**

Za ocjenjivanje razloga za prikupljanje, obradu i prezentiranje okolišnih i društvenih indikatora (Q36) korišten je Kendallov koeficijent konkordancije koji iznosi $W = 0{,}083$ ($p = 0{,}406$), što navodi na zaključak da ne postoji usklađenost između motiva temeljem kojih hotelski poslovni sustavi u RH uspostavljaju sustav izvještavanja o održivosti.

l) Daljnji razvoj izvještavanja o održivosti (Q37)

Uzimajući u obzir dostignuti stupanj razvoja u primjeni načela održivosti te jakih i slabih strana sustava, ocjenjivana je i percepcija ispitanika o mogućnosti daljnjeg razvoja izvještavanja o održivosti (Q37). U tom smislu su u okviru anketnog upitnika na ocjenjivanje ponuđene one temeljne mogućnosti koje su preuzete iz relevantne stručne literature, ali i iz primjera dobre prakse. Naime, za sagledavanje razvoja oblika i načina u prezentiranju nefinancijskih informacija njihovim korisnicima te potrebe da se sustav izvještavanja prilagodi stvarnim informacijskim zahtjevima korisnika u hotelskim poslovnim sustavima, ocjenjivana je usklađenost teorijskih polazišta i primjera dobre prakse u odnosu na stvarne potrebe ove djelatnosti. Dobiveni rezultati empirijskog istraživanja prikazani su u tablici 49, a ocjenjivat će se primjenom Kendallovog koeficijenta konkordancije (tablica 50).

Tablica 49: Rangovi mogućnosti daljnjeg razvoja izvještavanja o održivosti

	Mean Rank
• potrebno je propisati primjenu standarda za izvještavanje o održivosti kao pretpostavku *benchmarkinga* i ocjene konkurentnosti	**5,23**
• potrebna je viša razina podrške poslovnim sustavima koji dobrovoljno izvještavaju o održivosti	5,19
• najprihvatljiviji oblik su integrirani izvještaji u koje se aktivno uključuju dionici	4,19

	Mean Rank
• obveznost izvještavanja o održivosti potrebno je proširiti i na poslovne sustave koji imaju manje od 500 zaposlenih	4,15
• najprihvatljiviji oblik je nadogradnja postojećih financijskih izvještaja s informacijama o održivosti	3,38
• najprihvatljiviji oblik su samostalni izvještaji o održivosti koji se javno objavljuju	3,12
• postojeći sustav je zadovoljavajući	**2,73**

Najveći broj ispitanika je svjestan toga da postojeći sustav još uvijek ne zadovoljava (2,73), pa se prioritetno preporučuje *propisati primjenu standarda za izvještavanje o održivosti kao pretpostavku benchmarkinga i ocjene konkurentnosti* (5,23). Motiv za visoko rangiranje ovog zahtjeva temelji se na činjenici da se primjena standarda održivosti temelji na načelu dobrovoljnosti (korisnici biraju o čemu će unutar mogućeg izvještavati), pa to rezultira da prezentirane informacije često nisu usporedive. Rezultati do kojih se došlo ovim istraživanjem, a u svrhu podizanja kvalitete eksterno prezentiranih izvještaja, sugeriraju viši stupanj uniformnosti u izvještavanju, a temeljeno na uvažavanju stvarnih informacijskih zahtjeva korisnika u hotelijerstvu. Krajnji cilj je dostignuti onu kvalitetu nefinancijskog izvještavanja koja odgovara dostignutoj razini financijskog izvještavanja u praksi.

Tablica 50: Kendallov koeficijent konkordancije *W*

N	13
Kendall's W[a]	,**293**
Chi-Square	22,852
df	6
Asymp. Sig.	**,001**

Kao polazište za daljnji razvoj izvještavanja o održivosti (Q37) u hotelskim poslovnim sustavima izračunat je Kendallov koeficijent konkordancije, a on iznosi W = 0,293 (p=0,001), što potvrđuje da je usklađenost u mišljenjima o tome kakav treba biti daljnji razvoj izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima relativno nizak. To ujedno ukazuje da nema usklađenosti / jedinstvenog stava kako bi se dalje trebao razvijati, odnosno koja je najveća trenutna potreba u postupku uspostavljanja i uvođenja sustava izvještavanja o održivosti.

Sumiraju li se svi prethodno prezentirani rezultati, isti upućuju na zaključak da je interna harmonizacija izvještavanja o održivom razvoju u hotelskim poslovnim sustavima u nekim segmentima (okoliš) minimalno prisutna, dok je u ostalim segmentima zanemariva ili je uopće nema. Ovi rezultati ukazuju da je tek potrebno uložiti značajne napore i s aspekta *de jure* i s aspekta *de facto* harmonizacije kako bi se sustav prilagodio stvarnim potrebama

prepoznavanja, praćenja, obrade i prezentiranja informacija o održivosti, na način da iste budu što kvalitetnije i osiguraju donošenje relevantnih poslovnih odluka.

4. DOKAZIVANJE HIPOTEZA I POLAZIŠTA APLIKATIVNOG MODELA

Prethodno prezentirani rezultati istraživanja relevantno su polazište u dokazivanju/opovrgavanju hipoteza, stoga zahtijevaju određenu raspravu. Uz elaboriranje postavljene temeljne hipoteze i na ovim polazištima postavljenih subhipoteza, tražit će se i odgovori na postavljena istraživačka pitanja. Spoznaje do kojih se došlo ovim pristupom uvažavane su za oblikovanje aplikativnog modela, uzimajući u obzir mnoga ograničenja koja su nedvojbeno pratila ovo istraživanje. Relevantne spoznaje izvedene su temeljem sagledavanja mogućih pravaca, kojima treba provoditi daljnja istraživanja usmjerena na unaprjeđenje nefinancijskog izvještavanja internih i eksternih korisnika, a radi unaprjeđenja primjene načela održivog razvoja u hotelskim poslovnim sustavima u Republici Hrvatskoj.

4.1. Rasprava o rezultatima istraživanja

Prethodno prezentirani rezultati istraživanja o dostignutom stupnju održivosti u hotelskim poslovnim sustavima, kao i stupnju harmonizacije elemenata prezentiranih u okvirima izvještaja o održivosti koje objavljuju, zahtijevaju detaljnije elaboriranje. Ocjenjivanje dostignute razine eksterne i interne harmonizacije ukazalo je da je u najvećem dijelu istraživanih varijabli utvrđena relativno niska ili vrlo niska razina harmonizacije. Navedeno upućuje na potrebu da se detaljnije sagledaju razlozi i okolnosti koje su to uvjetovale te da se ukaže na utjecaje od značaja za podizanje postojećeg stupnja harmonizacije. U tom kontekstu povezat će se spoznaje temeljene na teorijskim polazištima sa spoznajama o mogućnostima primjene globalno prihvaćenih standarda, dostignutoj razini normativnog reguliranja te rezultatima analize eksternih izvještaja o održivosti koje objavljuju vodeći svjetski hotelski lanci, a prvenstveno sa spoznajama temeljenim na empirijskom istraživanju o dostignutom stupnju održivosti hotelskih poslovnih sustava u Republici Hrvatskoj.

Slijedi li se povijesni razvoj računovodstva održivosti te izvještavanja o održivosti, može se zaključiti da to nije jednostavno, jer nalaže preorijentaciju s opće prihvaćene računovodstvene paradigme financijskog izvještavanja na novu paradigmu u kojoj se poseban naglasak treba staviti na pripremu i prezentiranje kvalitetnih nefinancijskih informacija, prilagođenih informacijskima zahtjevima internih i eksternih korisnika. Računovodstvo treba

kao i uvijek slijediti informacijske zahtjeve donositelja poslovnih odluka, ali i uvažavati utjecaje okruženja, zbog rastućih potreba za relevantnim informacijama o okolišu (utjecaj djelovanja/nedjelovanja u odnosu na okoliš), kao i o odnosima s društvenom zajednicom (posebno dionicima na razini destinacije), što danas bitno mijenja ukupan odnos prema vrsti i karakteru informacija koje pravodobno treba pripremiti i prezentirati ciljnim korisnicima. Navedeno je od bitnog značaja i kod kreiranja i razvoja relevantnih okvira/smjernica i standarda izvještavanja o održivosti (GRI, n.d.-b; Perrini, 2005, p. 614; SASB, n.d.-c). Za unaprjeđenje nefinancijskog izvještavanja u teoriji i praksi poseban se značaj stavlja na primjenu aktualnih GRI i SASB standarda, kao i ostalih globalno prihvaćenih smjernica kojima se ova problematika nastoji usmjeravati, a posebno i regulirati (Direktiva, 2014).

Posebno treba istaknuti značaj GRI standarda koji su obilježili jednu eru izvještavanja o održivosti i to od oblikovanja prve verzije okvira/smjernica G1 (2000. g.), stalnog unapređivanja (GSSB – *Global Sustainability Standards Bord*), a kroz 5 prepoznatljivih verzija (G1, G2, G3, G3.1., G4), da bi 2016. g. zadnja verzija okvira/smjernica (G4) postala polazištem za izradu GRI standarda (stupili na snagu 2018. g.), koji se već uspješno primjenjuju u praksi (24% vodećih svjetskih hotelskih lanaca). Snaga je GRI standarda u njihovoj prilagođenosti specifičnim zahtjevima prakse, na način da se ponuđeni okvir sustava pokazatelja razradio po dekadnom principu na više razina (temeljni, sintetički, analitički i subanalitički). Navedeno omogućuje prilagodbu stupnju razvijenosti računovodstvenog sustava, gdje se ovisno o mogućnostima i veličini poslovnog sustava izgradi optimalan model pripreme i prezentiranja informacija o održivosti.

Uniformna primjena GRI standarda te normiranje minimalnih zahtjeva u izvještavanju o održivosti nedvojbeno bi doprinijelo unaprjeđenju sustava izvještavanja informacija o održivosti, pri čemu je korisno slijediti iskustva do sada dostignutog visokog stupnja harmonizacije, koja je postignuta u okviru pripreme i prezentiranje informacija u temeljnim financijskim izvještajima, koji su usmjereni na eksterne korisnike (sastavljaju se temeljem odrednica MSFI/IFRS ili HSFI). Navedeno se prvenstveno može slijediti u segmentu podizanja razine kvalitete i stupnja harmonizacije eksterno prezentiranih nefinancijskih informacija u izvještajima o održivosti, što nedvojbeno može utjecati na podizanje stupnja harmonizacije. U tu bi svrhu bilo potrebno i u sustavu nefinancijskog izvještavanja na puno jasniji način definirati minimum primjene globalnih standarda održivosti te to na određenoj razini i normirati.

Paralelno s unaprjeđenjem kvalitete izvještavanja eksternih korisnika o održivosti, treba adekvatno pristupiti i unaprjeđenju sustava izvještavanja internih korisnika, a slijedom dostignute razine i kvalitete internih izvještaja, koji se sastavljaju temeljem specifičnih odrednica standarda izvještavanja po segmentu (MSFI/IFRS 8, MRSJS/IPSAS 18, USALI, USFRS i sl.). Ako se razradi sustav informacija relevantnih za interne korisnike, moguće je nadograditi postojeći sustav standarda koji se primjenjuju za interno izvještavanje, što bi nedvojbeno povećalo stupanj harmonizacije nefinancijskog izvještavanja o održivosti za interne korisnike. U specifičnim uvjetima poslovanja hotelskih poslovnih sustava preporučuje se nadogradnja USALI standarda s onim pokazateljima koji se vezuju uz problematiku okoliša i zajednice, a specifični su za poslovanje hotela. Dakle, pozitivna iskustva u primjeni USALI standarda za prezentiranje financijskih informacija internim i eksternim korisnicima nedvojbeno je relevantno polazište za izgradnju sustava izvještavanja o održivosti (izvještavanje po segmentu), prvenstveno za interne korisnike, ali i za informiranje eksternih korisnika o interno dostignutom stupnju održivosti.

Nameće se općeniti zaključak da je unaprjeđenje sustava eksternog i internog izvještavanja o održivosti nužno, ali da se mora temeljiti na pouzdanim i jasno definiranim kriterijima. U oblikovanju minimuma informacija koje treba prezentirati internim i eksternim korisnicima, treba uvažiti rezultate istraživanja vezane za dosadašnju primjenu relevantnih okolišnih i društvenih pokazatelja u sustavu izvještavanja o održivosti praksi (globalno i nacionalno). Potreba unaprjeđenja temelji se na činjenici da je njihova kvaliteta i harmoniziranost sada niska (broj pokazatelja je nedostatan i neujednačen), što ne predstavlja relevantno polazište za ocjenu vlastite pozicije u odnosu na konkurenciju (*benchmarking*), uz naznaku da je relevantna ocjena vlastitog konkurentnog položaja u primjeni načela održivog razvoja jedan od bitnih načela uspješnog razvoja.

Kada se izgradnji sustava izvještavanja o održivosti pristupi na ovim polazišnim osnovama, treba slijediti pozitivna iskustva poslovne prakse, a temeljeno na rezultatima istraživanja (okolišna dimenzija ima neznatno viši stupanj harmonizacije u odnosu na društvenu dimenziju), što je posebno značajno u izboru računovodstvenog instrumentarija te načina prikupljanja, obrade i prezentiranja informacija (pokazatelje o okolišu moguće je lakše računovodstveno valorizirati). Naglasak treba staviti na točnost, korisnost i relevantnost nefinancijskih informacija prezentiranih u izvještajima o održivosti, što je temelj njihove kvalitete. Naime, rezultati istraživanja ukazuju da se pod kvalitetnom informacijom podrazumijeva ona koja je usmjerena na projiciranje budućnosti, koja točno odražava napore

menadžmenta usmjerene na unapređenje i zaštitu okoliša te unaprjeđenje odnosa prema zajednici. Pored toga, potrebna je značajna preorijentacija sa sada dominantne pripreme informacija za kratkoročno poslovno odlučivanje na one koje će u većoj mjeri biti usmjerene na donošenje dugoročnih poslovnih odluka. Npr. treba zadržati relativno zadovoljavajući stupanj operativne primjene pokazatelja o utjecaju na okoliš (energija, voda, otpad...), ali je iste potrebno podignuti na višu razinu radi njihova optimalnog usmjeravanja u skladu sa strateškim odrednicama.

Temeljeno na pozitivnim iskustvima razvoja standarda o održivosti (GRI, SASB) te njihovoj sve većoj operativnosti i prilagodbi specifičnostima pojedinih djelatnosti, za pretpostaviti je da će sustav nefinancijskog izvještavanja u budućnosti slijediti pozitivna iskustva stečena praksom financijskog izvještavanja. Navedeno navodi na zaključak da se u tom kontekstu može očekivati prvo *de jure* harmonizacija, koja bi mogla dalje inicirati i *de facto* harmonizaciju. Prema GRI standardima kvalitetu izvještaja o održivosti definira se kroz točnost informacija, njihovu uravnoteženost i jasnoću, usporedivost te pouzdanost u vrijeme kada je informacija dostupna korisniku (GRI, 2016a, p. 7), no ista mora biti prepoznata i u struci koja ih treba implementirati (*de facto* harmonizacija). Kako to još uvijek nije slučaj, za očekivati je da će u skoroj budućnosti biti moguće koristiti veći uzorak, jer će se generirati daleko veći broj izvještaja koji će se kontinuirano objavljivati pa će biti moguće na daleko realnijim polazištima ocjenjivati dostignutu kvalitetu informacija te samog sustava izvještavanja o održivosti (*de jure* harmonizacija).

Kako količina, kvaliteta i način prezentiranja nefinancijskih informacija još uvijek bitno odstupa od dobre poslovne prakse u sastavljanju, prezentiranju i korištenju financijskih izvještaja, potrebno je da hotelski poslovni sustavi ulože dodatne napore usmjerene na postizanje *de facto* harmonizacije (temeljene na propisima i standardima održivosti), a kao pretpostavke za postizanje više razine harmoniziranosti elemenata prezentiranih u okviru izvještaja o održivosti. Unaprjeđenje sustava nefinancijskog izvještavanja treba ići u pravcu osiguranja visoke kvalitete informacija prezentiranih u ovim izvještajima, a to znači da prezentirane informacije budu točne, pravovremene i dostupne u jedinstvenoj bazi podataka kako bi ih bilo moguće uspoređivati u prostoru i vremenu (s planiranim veličinama i/ili s onima iz prethodnih razdoblja), da budu relevantne za donošenja dugoročnih i kratkoročnih odluka te prilagođene informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika.

4.2. Testiranje hipoteza

Testiranje hipoteza temeljit će se na polazištima teorijskih spoznaja uz korištenje rezultata empirijskog istraživanja i primjenu metodološkog okvira, relevantnog za istraživanu problematiku izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima. Koristit će se rezultati istraživanja vezani za dostignuti stupanj eksterne i interne harmonizacije temeljeno na načelima relevantnim za ocjenu okolišne i društvene održivosti u internim procesima hotelskih poslovnih sustava. Svrha je sagledati relevantne utjecajne činitelje od značaja za osiguranje kvalitete sadržaja u izvještajima o održivosti za interne i eksterne korisnike. U ocjeni dostignutog stupnja harmonizacije uvažit će se pozitivna iskustva dostignutog stupnja razvoja financijskog izvještavanja. Sve navedeno predstavlja temelj i relevantno polazište u dokazivanju hipoteza.

Percepcija o dostignutoj kvaliteti izvještaja o održivosti ocjenjivat će se primjenom metodološkog okvira ocjene korelacije u primjeni pokazatelja o održivosti, a temeljem primjene *Spearmanovog koeficijenta korelacije*. Naime, Spearmanovim koeficijentom korelacije ispituje se „stupanj povezanosti varijabli zapisanih u obliku modaliteta ordinalne (rang) varijable“ te u situacijama kada podaci ne udovoljavaju uvjetima linearnosti, simetričnosti i/ili veličini uzorka (N >30) (Horvat & Mijoč, 2012, p. 482). Formula za izračun Spearmanovog koeficijenta korelacije glasi (Horvat & Mijoč, 2012, p. 482),

(4) $$r_S = 1 - 6\sum_{i=1}^{n} \frac{{d_i}^2}{n(n^2-1)}$$

gdje je: n = broj različitih serija;

d = razlika vrijednosti rangova dvije promatrane varijable.

Vrijednost koeficijenta korelacije kreće se <-1, +1>, pri čemu -1 znači potpunu negativnu korelaciju, +1 potpunu pozitivnu korelaciju, a 0 odsustvo ili nepostojanje korelacije: iznos koeficijenata između ovih veličina je gradiran na snažnu (negativnu ili pozitivnu) korelaciju, umjerenu (negativnu ili pozitivnu) korelaciju te slabu (negativnu ili pozitivnu) korelaciju (Horvat & Mijoč, 2012, p. 482). Primjenom metodološkog okvira Spearmanovog koeficijenta korelacije provest će se testiranje međuovisnosti izabranih varijabli (tablica 52) koje su klasificirane u okvirima tablica 51 i 52.

Tablica 51: Mjerenje načela održivosti, odgovornosti i kvalitete u izvještajima o održivosti

Načela okolišne održivosti	**Načela društvene odgovornosti**	**Kvaliteta izvještaja o održivosti**
potrošnja materijala po vrstama	primjena propisa i etičkih načela u	točne informacije

	poslovanju	
potrošnja energije po izvorima	investiranje u projekte unaprjeđenija kvalitete života u zajednici	pravovremene informacije
potrošnja vode	načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici i sl.)	informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka
potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	utjecaj proizvoda/usluga na zdravlje i sigurnost kupaca	mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem
tretman otpadnih voda (recikliranje)	uključivanje dionika na razini destinacije	mogućnost usporedbe s planom i budžetom
tretman krutog otpada	podupiranje kulturnih događaja u destinaciji	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka
tretman štetnih oblika otpada	lojalnost zaposlenika	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka
recikliranje otpada	smanjenje fluktuacije zaposlenika	
utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	ulaganje u obrazovanje i razvoj zaposlenika	
utjecaj na bioraznolikost	radni uvjeti, zdravlje i sigurnost zaposlenika	
mjere smanjenja stakleničkih plinova	radna, osobna i moralna prava zaposlenika	
utjecaj prometa na okoliš (nabavka resursa, dolazak turista u destinaciju i sl.)	promocija i nagrađivanje učinkovitosti i postignuća	
investicije na razini destinacije	antikorupcijsko ponašanje na tržištu	
ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete	prevencija incidentnih situacija	
posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom		

Varijable prezentirane u prethodnoj tablici rezultat su prethodnih istraživanja, a koristit će se kao polazišta u dokazivanju najprije subhipoteza, a zatim i temeljne hipoteze. U tablicama koje slijede izračunat će se najprije Spearmanov koeficijent korelacije za okolišne pokazatelje (tablica 53), a zatim i za društvene pokazatelje (tablica 54). Kasnije će se u svrhu dokazivanja subhipoteza ekstrahirati one signifikantne korelacije koje najbolje odražavaju odnos između primjene pokazatelja o održivosti te percepcije kvalitete izvještaja o održivosti.

Tablica 52: Spearmanov koeficijent korelacije za okolišne pokazatelje

			točne informacije	pravovremene informacije	informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	mogućnost usporedbe s planom i budžetom	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka
Spearman's rho	potrošnja materijala po vrstama	Correlation Coefficient	,114	,246	,258	,273	,092	,499	,238
		Sig. (2-tailed)	,710	,418	,418	,367	,765	,082	,433
		N	13	13	12	13	13	13	13
	potrošnja energije po izvorima	Correlation Coefficient	,344	,334	,383	,378	,214	,383	,538
		Sig. (2-tailed)	,250	,265	,219	,202	,482	,197	,058
		N	13	13	12	13	13	13	13
	potrošnja vode	Correlation Coefficient	,344	,334	,383	,378	,214	,383	,538
		Sig. (2-tailed)	,250	,265	,219	,202	,482	,197	,058
		N	13	13	12	13	13	13	13
	potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	Correlation Coefficient	,344	,334	,383	,378	,214	,383	,538
		Sig. (2-tailed)	,250	,265	,219	,202	,482	,197	,058
		N	13	13	12	13	13	13	13
	tretman otpadnih voda (recikliranje)	Correlation Coefficient	,286	,386	,468	,313	,141	,593*	,490
		Sig. (2-tailed)	,343	,192	,125	,298	,646	,033	,089
		N	13	13	12	13	13	13	13
	tretman krutog otpada	Correlation Coefficient	,298	,365	,434	,325	,154	,636*	,408
		Sig. (2-tailed)	,324	,221	,159	,278	,615	,019	,167
		N	13	13	12	13	13	13	13
	tretman štetnih oblika otpada	Correlation Coefficient	,310	,379	,458	,340	,167	,636*	,434
		Sig. (2-tailed)	,303	,202	,134	,256	,586	,019	,138
		N	13	13	12	13	13	13	13
	recikliranje otpada	Correlation Coefficient	,402	,365	,446	,445	,275	,481	,510
		Sig. (2-tailed)	,173	,219	,146	,128	,363	,096	,075
		N	13	13	12	13	13	13	13
	utjecaj proizvoda / usluga na okoliš	Correlation Coefficient	,558*	,473	,446	,550	,609*	,424	,523
		Sig. (2-tailed)	,048	,103	,146	,051	,027	,149	,067
		N	13	13	12	13	13	13	13
	utjecaj na bioraznolikost	Correlation Coefficient	,491	,494	,445	,459	,529	,569*	,450
		Sig. (2-tailed)	,088	,086	,147	,114	,063	,042	,123
		N	13	13	12	13	13	13	13
	mjere smanjenja stakleničkih plinova	Correlation Coefficient	,286	,386	,468	,313	,141	,593*	,490
		Sig. (2-tailed)	,343	,192	,125	,298	,646	,033	,089
		N	13	13	12	13	13	13	13
	utjecaj prometa na okoliš (nabavka resursa, dolazak turista u destinaciju i sl.)	Correlation Coefficient	,571*	,549	,444	,563*	,602*	,405	,551
		Sig. (2-tailed)	,042	,052	,149	,045	,030	,170	,051
		N	13	13	12	13	13	13	13
	investicije na razini destinacije	Correlation Coefficient	,264	,426	,269	,302	,303	,401	,400
		Sig. (2-tailed)	,384	,146	,397	,316	,314	,174	,176
		N	13	13	12	13	13	13	13
	ulaganje u stjecanje eko-certifikata i eko oznaka kvalitete	Correlation Coefficient	,310	,379	,458	,340	,167	,636*	,434
		Sig. (2-tailed)	,303	,202	,134	,256	,586	,019	,138
		N	13	13	12	13	13	13	13
	posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	Correlation Coefficient	,176	,255	,468	,363	,166	,565*	,398
		Sig. (2-tailed)	,566	,401	,125	,223	,587	,044	,178
		N	13	13	12	13	13	13	13

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Temeljna hipoteza koja se ovim istraživanjem ispituje glasi:

> **H: Očekuje se povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti za korisnike.**

U svrhu ispitivanja osnovne hipoteze, u prvom se koraku pristupa dokazivanju postavljenih subhipoteza, kako slijedi. Prva subhipoteza (H 1.1. i H 0.1) glasi:

- ***H1.1: Očekuje se povezanost između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti.***
- ***H0.1: Ne očekuje se povezanost između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti.***

Analizom rezultata prezentiranog u tablici 53 može se uočiti da većina okolišnih pokazatelja (potrošnja materijala po vrstama, potrošnja energije po izvorima, potrošnja vode, potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje, recikliranje otpada i investicije na razini destinacije) ne korelira ni s jednim elementom kvalitete izvještaja (točne informacije, pravovremene informacije, informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka, mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem, mogućnost usporedbe s planom i budžetom, temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka i temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka), a da su pokazatelji signifikantni, odnosno da za dobivene koeficijente korelacije razina signifikantnosti iznosi p = 0,01 ili p = 0,05, ili barem 0,10.

Mogu se izdvojiti samo rijetki okolišni pokazatelji, čiji je stupanj korelacije viši od 0,30 promatrano prema određenim elementima kvalitete u sustavu izvještavanja, a odnose se na sljedeće utvrđene odnose:

- Promatrano s polazišta točnosti informacija izdvajaju se utjecaj prometa na okoliš (0,571) i utjecaj proizvoda/usluga na okoliš (0,558), utjecaj na bioraznolikost 0,491).
- Promatrano s polazišta pravovremenosti informacija izdvaja se utjecaj prometa na okoliš (0,549).
- Promatrano s polazišta mogućnosti usporedbe s prethodnim razdobljem izdvajaju se utjecaj proizvoda/usluga na okoliš (0,609) i utjecaj prometa na okoliš (0,563).
- Promatrano s polazišta mogućnosti usporedbe s planom i budžetom izdvajaju se utjecaj proizvoda/usluge na okoliš (0,609) i utjecaj prometa na okoliš (0,602).

- Promatrano s polazišta donošenja kratkoročnih poslovnih odluka izdvajaju se tretman krutog otpada (0,636), tretman štetnih oblika otpada (0,636) i ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete (0,636), mjerenje smanjenja stakleničkih plinova (0,593), tretman otpadnih voda (recikliranje (0,593), utjecaj na bioraznolikost (0,569), posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom (0,565), recikliranje otpada (0,481).
- Promatrano s polazišta donošenja dugoročnih odluka izdvajaju se utjecaj prometa na okoliš (0,551), potrošnja vode (0,538), potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje (0,538), utjecaj proizvoda/usluga na okoliš (0,523), recikliranje otpada (0,510), tretman otpadnih voda (recikliranje) 0,490.

Sve navedeno ***potvrđuje nultu subhipotezu***, a to znači da ne postoji korelacija (umjerena pozitivna korelacija) između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti (stoga se alternativna subhipoteza odbacuje).

Sada se pristupa dokazivanju druge subhipoteze (H 1.2 i H.2), koja glasi:

- ***H1.2: Očekuje se povezanost između primjene načela društvene odgovornosti i kvalitete izvještaja o održivosti.***
- ***H0.2: Ne očekuje se povezanost između primjene načela društvene odgovornosti i kvalitete izvještaja o održivosti.***

Rezultati prikazani u tablici 54 ukazuju da relativno mali broj društvenih pokazatelja korelira s elementima kvalitete izvještaja o održivosti na razini signifikantnosti p = 0,10, a odnose se na sljedeće utvrđene odnose:

- Promatrano s polazišta točnosti informacija izdvajaju se prevencija incidentnih situacija (0,659) i primjena propisa i etičkih načela u poslovanju (0,537).
- Promatrano s polazišta donošenja dugoročnih poslovnih odluka izdvajaju se investiranje u projekte unaprjeđenja kvalitete života u zajednici (0,853), ulaganje u obrazovanje i razvoj zaposlenika (0,639), načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici i sl.) (0,617), podupiranje kulturnih događaja u destinaciji (0,617), lojalnost zaposlenika (0,501), promocija i nagrađivanje učinkovitosti i postignuća (0,501).

- Promatrano s polazišta dostupnosti informacija u jedinstvenoj bazi podataka izdvaja se pokazatelj načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici i sl.) (0,537).

Sve navedeno ***potvrđuje nultu subhipotezu***, a to znači da ne postoji korelacija između primjene načela društvene odgovornosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti (stoga se alternativna subhipoteza odbacuje).

Tablica 53: Spearmanov koeficijent korelacije za društvene pokazatelje

			točne informacije	pravovremene informacije	informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	mogućnost usporedbe s planom i budžetom	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka
Spearman's rho	primjena propisa i etičkih načela u poslovanju	Correlation Coefficient	,537	,071	,098	,071	-,071	,138	,386
		Sig. (2-tailed)	,059	,817	,751	,817	,817	,654	,193
		N	13	13	13	13	13	13	13
	investiranje u projekte unaprjeđenja kvalitete života u zajednici	Correlation Coefficient	-,025	-,144	,319	-,144	-,263	-,041	,853**
		Sig. (2-tailed)	,937	,640	,288	,640	,385	,895	,000
		N	13	13	13	13	13	13	13
	načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici, sl.)	Correlation Coefficient	,098	,238	,537	,238	,071	,413	,617*
		Sig. (2-tailed)	,751	,433	,059	,433	,817	,161	,025
		N	13	13	13	13	13	13	13
	utjecaj proizvoda / usluga na zdravlje i sigurnost kupaca	Correlation Coefficient	,415	,238	,220	,238	,071	,413	,283
		Sig. (2-tailed)	,159	,433	,471	,433	,817	,161	,349
		N	13	13	13	13	13	13	13
	uključivanje dionika na razini destinacije	Correlation Coefficient	,095	-,093	,095	-,093	-,278	,048	,300
		Sig. (2-tailed)	,758	,763	,758	,763	,357	,876	,319
		N	13	13	13	13	13	13	13
	podupiranje kulturnih događaja u destinaciji	Correlation Coefficient	,098	-,071	,220	-,071	-,238	,138	,617*
		Sig. (2-tailed)	,751	,817	,471	,817	,433	,654	,025
		N	13	13	13	13	13	13	13
	lojalnost zaposlenika	Correlation Coefficient	,025	-,098	,300	-,098	-,220	,024	,501
		Sig. (2-tailed)	,935	,751	,319	,751	,471	,939	,081
		N	13	13	13	13	13	13	13
	smanjenje fluktuacije zaposlenika	Correlation Coefficient	,220	-,238	,098	-,238	-,381	-,138	,386
		Sig. (2-tailed)	,471	,433	,751	,433	,199	,654	,193
		N	13	13	13	13	13	13	13
	ulaganje u obrazovanje i razvoj zaposlenika	Correlation Coefficient	-,184	-,283	,184	-,283	-,386	-,099	,639*
		Sig. (2-tailed)	,546	,349	,546	,349	,193	,747	,019
		N	13	13	13	13	13	13	13
	radni uvjeti, zdravlje i sigurnost zaposlenika	Correlation Coefficient	-,086	-,168	,086	-,168	-,252	,106	,091
		Sig. (2-tailed)	,780	,584	,780	,584	,407	,731	,769
		N	13	13	13	13	13	13	13
	radna, osobna i moralna prava zaposlenika	Correlation Coefficient	,158	,051	,184	,051	-,051	,198	,278
		Sig. (2-tailed)	,606	,867	,546	,867	,867	,516	,358
		N	13	13	13	13	13	13	13
	promocija i nagrađivanje učinkovitosti i postignuća	Correlation Coefficient	,350	,220	,300	,220	,098	,306	,501
		Sig. (2-tailed)	,241	,471	,319	,471	,751	,310	,081
		N	13	13	13	13	13	13	13
	anti-korupcijsko ponašanje na tržištu	Correlation Coefficient	,415	,238	,220	,238	,071	-,023	,283
		Sig. (2-tailed)	,159	,433	,471	,433	,817	,941	,349
		N	13	13	13	13	13	13	13
	prevencija incidentnih situacija	Correlation Coefficient	,659*	,111	,182	,111	-,044	,018	,383
		Sig. (2-tailed)	,014	,719	,552	,719	,886	,953	,196
		N	13	13	13	13	13	13	13
	drugo	Correlation Coefficient	,544	,544	,236	,544	,544	,236	,236
		Sig. (2-tailed)	,456	,456	,764	,456	,456	,764	,764
		N	4	4	4	4	4	4	4

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

U sljedećem bi se koraku trebalo pristupiti dokazivanju treće subhipoteze (H1.3 i H0.3), koja glasi:

- ***H1.3: Očekuje se povezanost između kvalitete financijskih izvještaja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti.***
- ***H0.3: Ne očekuje se povezanost između kvalitete financijskih izvještaja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti.***

S obzirom na to da su preliminarna istraživanja ukazala na vrlo nizak stupanj razvijenosti izvještavanja o održivosti internih korisnika po segmentu te na nepostojanje relevantnih naznaka za povezivanje financijskih informacija s izvještajima o održivosti, treću subhipotezu nije bilo moguće dokazati pa je ova problematika isključena iz daljnjeg istraživanja. Naime, ispitivanje korelacije između kvalitete financijskih izvještaja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti nije moguće provesti.

Iako su subhipoteze postavljene na način za koji se očekivalo dokazivanje postojanja (pozitivne) korelacije, rezultati istraživanja su dokazali suprotno. Naime, još uvijek se u percepciji izvještavanja o održivosti ne prepoznaje korelacija između okolišnih i društvenih pokazatelja te kvalitete izvještaja o održivosti. U sljedećem koraku pristupit će se dokazivanju glavne hipoteze, koja glasi:

- ***H: Očekuje se povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti za korisnike.***

Iako je glavna hipoteza testirana na razini signifikantnosti od $p < 0,05$, vrlo mali broj varijabli korelira na signifikantnoj razini, što znači da provedeno istraživanje ukazuje na nepostojanje signifikantne korelacije između primjene načela održivog razvoja te percepcije kvalitete izvještaja o održivosti. U prethodnom postupku to je dokazano, čime su opovrgnute postavljene subhipoteze 1 i 2, a treću je subhipotezu zbog nedostatka relevantnih odnosa trebalo odbaciti.

Za proces dokazivanja glavne hipoteze treba detaljnije sagledati i problematiku vezanu uz izvještavanje o održivosti, koja se odnosi na način percipiranja kvalitete izvještaja o održivosti. Naime, ako primjena pokazatelja nije percipirana kao važna, postavlja se pitanje na koji način osigurati visoku kvalitetu izvještaja o održivosti te koji elementi doprinose percepciji o kvaliteti objavljenih elemenata. Slijedom navedenog i temeljem elemenata prezentiranih u tablicama 53 i 54, ekstrahirane su signifikantne korelacije koje će biti

prokomentirane slijedom elemenata prezentiranih u tablicama koje slijede (tablice 54 i 55), a u svrhu dokazivanja temeljne hipoteze.

Tablica 54: Signifikantne korelacije okolišne održivosti i kvalitete izvještaja o održivosti

Načela okolišne održivosti	**Kvaliteta izvještaja o održivosti**	**Spearman rho**
tretman krutog otpada	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,636
tretman štetnih oblika otpada	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,636
ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,636
utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	0,609
utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	mogućnost usporedbe s planom i budžetom	0,609
utjecaj prometa na okoliš	mogućnost usporedbe s planom i budžetom	0,602
mjere smanjenja stakleničkih plinova	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,593
tretman otpadnih voda (recikliranje)	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,593
utjecaj prometa na okoliš	točnost informacija	0,571
utjecaj na bioraznolikost	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,569
posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,565
utjecaj prometa na okoliš	mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	0,563
utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	točnost informacija	0,558
utjecaj prometa na okoliš	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,551
utjecaj prometa na okoliš	pravovremenost informacija	0,549
potrošnja vode	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,538
potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,538
utjecaj proizvoda/usluga na okoliš	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,523
recikliranje otpada	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,510
utjecaj na bioraznolikost	točnost informacija	0,491
tretman otpadnih voda (recikliranje)	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,490
recikliranje otpada	temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	0,481

Najviša razina korelacije kod okolišnih pokazatelja (0,636) vezuje se uz informacije o otpadu (tretman krutog i štetnih oblika otpada) i temelje verificiranja kvalitete proizvoda/usluga (ulaganje u stjecanje ekocertifikata i ekooznaka kvalitete), promatrano u svjetlu donošenja

kratkoročnih poslovnih odluka. Utjecaj proizvoda/usluga (0,609) i prometa (0,602) na okoliš u visokoj mjeri korelira s mogućnošću usporedbe s planom i budžetom. Utjecaj proizvoda/usluga na okoliš visoko korelira s mogućnošću usporedbe s prethodnim razdobljem. Ostali elementi okolišne održivosti imaju relativno nižu razinu korelacije (0,481 - 0,593) i većina njih se sagledava u kontekstu donošenja kratkoročnih poslovnih odluka, iako je poznato da su za unaprjeđenje i zaštitu okoliša od posebnog značaja upravo one informacije koje osiguravaju strateško upravljanje (odnosno donošenje dugoročnih poslovnih odluka).

Tablica 55: Signifikantne korelacije društvene odgovornosti i kvalitete izvještaja o održivosti

Načela društvene odgovornosti	**Kvaliteta izvještaja o održivosti**	**Spearman rho**
investiranje u projekte unaprjeđenja kvalitete života u zajednici	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,853
prevencija incidentnih situacija	točnost informacija	0,659
ulaganje u obrazovanje i razvoj zaposlenika	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,639
načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici, sl.)	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,617
podupiranje kulturnih događaja u destinaciji	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,617
primjena propisa i etičkih načela u poslovanju	točnost informacija	0,537
načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima (kupci, zaposlenici, sl.)	informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	0,537
lojalnost zaposlenika	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,501
promocija i nagrađivanje učinkovitosti i postignuća	temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	0,501

Kod pokazatelja društvene odgovornosti uočava se znatno manji broj signifikantnih korelacija, ali su prosječne vrijednosti koeficijenata nešto više u odnosu na prethodno prezentirane okolišne korelacije. Najviši koeficijent korelacije (0,853) odnosi se na povezanost dugoročnog poslovnog odlučivanja s investicijama u projekte unaprjeđenja kvalitete života u zajednici. Ostali elementi društvene odgovornosti imaju (relativno) nižu razinu korelacije (0,501 - 0,659), ali se za razliku od okolišnih pokazatelja poseban naglasak stavlja na povezanost sa zahtjevima donošenja dugoročnih poslovnih odluka. Sumiraju li se prethodno prezentirani rezultati istraživanja relevantni za dokazivanje subhipoteza s dodatnom elaboracijom vezanom za malobrojne elemente za koje se prepoznaje statistička značajnost korelacije ($p = 0,10$), može se općenito zaključiti da ne postoji značajna povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete prezentiranih

izvještaja o održivosti za interne i eksterne korisnike, što znači da ***temeljna hipoteza nije potvrđena.***

4.3. Ocjena ostvarenja ciljeva i odgovori na istraživačka pitanja

U okvirima ovog istraživanja definirani su i problematizirani parametri koji utječu na kvalitetu izvještaja o održivosti te su na ovim polazištima osigurana polazišta za dokazivanje hipoteza, što znači da se istraživala povezanost primjene načela održivosti u kontekstu internih procesa, a u odnosu na percipiranu kvalitetu informacija prezentiranih u izvještajima o održivosti. U tom kontekstu u prethodnom je poglavlju primijenjen relevantan metodološki postupak kojim je *dokazano da ne postoji značajna povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitete prezentiranih izvještaja o održivosti*, a to znači da informacije koje se prezentiraju u nefinancijskim izvještajima nisu dovoljno kvalitetne za poslovno odlučivanje.

Navedeno ukazuje da dostignuta razina izvještavanja još uvijek ne odražava uložene napore poslovnih sustava, relevantnih za unapređenje odnosa prema okolišu i društvene odgovornosti u zajednici u kojoj djeluju. Rezultati navode na zaključak da je potrebno podignuti kvalitetu informacija prezentiranih u izvještajima o održivosti kako bi iste bile usklađene s informacijskim zahtjevima ciljnih korisnika i kao takve relevantne za donošenje poslovnih odluka u internim i eksternim procesima. Kvalitetna informacijska osnovica mora imati uporište u primjeni relevantnih pokazatelja o okolišu i društvenoj zajednici, koji trebaju biti uporištem u definiranju strateških dokumenata održivog razvoja, a kao pretpostavke za ocjenu ostvarivanja ciljeva održivog razvoja u dugom i kratkom roku.

U tom cilju provedena su relevantna istraživanja kako bi se sagledali korišteni pokazatelji koji se koriste u izvještajima za eksterne i interne korisnike. Zbog ograničenog broja izvještaja o održivosti koje sastavljaju hotelski poslovni sustavi u Republici Hrvatskoj, a usmjereni su na eksterne korisnike, analizirani su pokazatelji prezentirani u izvještajima 10 globalno najuspješnijih hotelskih lanaca. Dakle, za potrebe testiranja eksterne harmonizacije analiziran je sadržaj izvještaja o održivosti koje ove korporacije objavljuju na vlastitim internetskim stranicama (javno dostupni podaci). U svrhu ocjene dostignutog stupnja eksterne harmonizacije kao najprimjereniji je izabran metodološki okvir C indeksa. Rezultati analize ukazuju da je stupanj harmonizacije izvještaja o održivosti u hotelijerstvu vrlo nizak, neovisno što su analizirani nefinancijski izvještaji vodećih hotelskih kompanija u svijetu koje

se prezentiraju eksternim korisnicima, što je neposredno povezano s **aplikativnim ciljem 1** (»*Istražiti dostignuti stupanj razvoja izvještavanja eksternih korisnika o održivosti*«).

Zbog nerazvijenosti sustava izvještavanja internih korisnika o održivom razvoju u hrvatskom hotelijerstvu nije bilo moguće analizirati pokazatelje korištene u izvještajima za interne korisnike. Da bi se navedeno ipak moglo istražiti, provedeno je u tu svrhu empirijsko istraživanje primjene pokazatelja održivosti u internim procesima srednjih i većih hotelskih poslovnih sustava (s više od 50 zaposlenih) primjenom za to posebno pripremljenog anketnog upitnika. Analizi dobivenih rezultata anketnog istraživanja pristupilo se primjenom mješovitog istraživačkog nacrta, a dobiveni rezultati su relevantni u ocjeni korištenja pokazatelja te dostignutog stupnja harmonizacije.

Dostignuta razina interne harmonizacije ocjenjivana je primjenom Kendallovog koeficijenta konkordancije, dok su hipoteze bile testirane primjenom Spearmanovog koeficijenta korelacije. Rezultati istraživanja ukazali su na nisku razinu korelacije u primjeni okolišnih i društvenih pokazatelja održivosti te percepcije kvalitete izvještaja o održivosti hotelskih poslovnih sustava. Navedeno ujedno predstavlja temelj za oblikovanje odgovora na **istraživačko pitanje 1** (*»Postoji li povezanost između primjene načela okolišne održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti?«)* i **istraživačko pitanje 2** (*»Postoji li povezanost između primjene načela društvene održivosti u internim procesima i kvalitete izvještaja o održivosti?«*), a to znači da ne postoji zadovoljavajući oblik povezanosti okolišnih i društvenih pokazatelja s kvalitetom izvještaja o održivosti.

Temeljeno na analizi izvještaja o održivosti koje hotelski poslovni sustavi prezentiraju za eksterne korisnike te rezultata istraživanja o percepciji korisnika o relevantnim pokazateljima koje bi trebalo objaviti u nefinancijskim izvještajima za interne korisnike, utvrđena je niska razina harmonizacije u oba slučaja, što slijedom odrednica **aplikativnog cilja 5** („*Istražiti koja bi minimalna razina nefinancijskih informacija o održivosti zadovoljila informacijske zahtjeve internih i eksternih korisnika"*) nameće potrebu da se ove informacije definiraju, što se prezentira u nastavku u okvirima aplikativnog modela.

Naime, rezultati istraživanja upućuju na zaključak da hotelski poslovni sustavi još uvijek nisu prepoznali potrebu podizanja kvalitete elemenata prezentiranih u izvještajima o održivosti (*de facto* harmonizacija), već se u većoj mjeri slijede opća polazišta na način da se veći naglasak stavlja na formu primjene globalno definiranih okvira/smjernica/standarda i/ili legislative (*de jure* harmonizacija). Dakle, u praksi izvještavanja o održivosti, više prisutna je *de jure*

harmonizacija, što zahtijeva intenzivniju *de facto* harmonizaciju, čiji će rezultat biti veća kvaliteta i veći stupanj harmoniziranosti prezentiranih informacija u izvještajima o održivosti. Ograničavajući činitelj u tom procesu je nedostatak relevantnih istraživanja vezanih za specifičnosti hotelijerstva koja bi rezultirala oblikovanjem specifičnih pokazatelja kao nadogradnja postojećeg sustava okvira/smjernica/standarda izvještavanja o održivosti.

Aktualna situacija u praksi nije omogućila pronalaženje odgovora na **istraživačko pitanje 3** (*»Postoji li povezanost između primjene standarda financijskog izvještavanja po segmentu i kvalitete izvještaja o održivosti?«*). Naime, rezultati istraživanja ukazuju na potrebu osiguranja znatno višeg stupnja *de facto* i *de jure* harmonizacije, kao pretpostavku primjene metodološkog okvira za ocjenu povezanosti u primjeni standarda financijskog izvještavanja po segmentu (temeljeno na standardima USALI, MSFI/IFRS 8, USFRS...) te utjecaja na kvalitetu izvještaja o održivosti. Zbog nerazvijenosti sustava izvještavanja internih korisnika o održivosti, nije moguće adekvatno sagledati njihov odnos na kvalitetu izvještavanja o održivosti.

Ipak treba naglasiti da je u hotelijerstvu Hrvatske razvijen sustav financijskog izvještavanja po segmentu (primjena standarda USALI), no kako se u taj sustav ne uključuju nefinancijske informacije po segmentu, nije moguće ocijeniti kvalitetu nefinancijskog izvještavanja za interne korisnike. No primjenom relevantnog metodološkog okvira (povezanost USALI-ja s GRI standardima i slično) bilo bi moguće sagledati dostignutu razinu u povezanosti izvještavanja za interne i eksterne korisnike, na način da se slijede načela održivog razvoja. Da bi se mogla ocijeniti dostignuta razina harmonizacije internog i eksternog izvještavanja o održivosti, nužno je izgraditi sustav nefinancijskih informacija i iste ugraditi u sustav internog izvještavanja kao nadogradnju sustava USALI slijedom polazišta definiranih u aplikativnom modelu (slika 23 u poglavlju 3.4). Navedeno upućuje na zaključak kako su **aplikativni ciljevi 2** (»*Istražiti dostignuti stupanj financijskog izvještavanja po segmentu*«), **3** („*Istražiti utjecaj financijskih informacija iskazanih po segmentu na kvalitetu eksternih izvještaje o održivosti"*) i **4** („*Istražiti mogućnosti sastavljanja izvještaja o održivosti za interne korisnike korištenjem metodološkog okvira za izvještavanje po segmentu"*), samo djelomično postignuti.

Temeljeno na prethodnim spoznajama, a radi ukazivanja na potencijalne mogućnosti unaprjeđenja sustava nefinancijskog izvještavanja u hotelskim poslovnim sustavima, sukladno informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika te u svrhu postizanja višeg stupnja harmonizacije, u nastavku je razrađen mogući aplikativni model. Poseban se naglasak

stavlja na definiranje poveznica između internih i eksternih izvještaja o održivosti, jer bez jasno definiranog sustava prepoznavanja, selektiranja, obuhvaćanja, evidentiranja, obrade i prezentiranja informacija o održivosti u internim procesima, nije moguće osigurati kvalitetne izvještaje za eksterne korisnike temeljene na primjeni GRI standarda ili nekog drugog globalno definiranog okvira (smjernica). S obzirom na to da se u praksi hotelijerstva Hrvatske ne prepoznaju realne poveznice između elemenata izvještaja o održivosti za interne korisnike (po segmentu) i kvalitete izvještaja za eksterne korisnike, nužno je u ovom segmentu sustav značajno unaprijediti.

Neovisno o tome što su u ovom istraživanju uočena značajna ograničenja u sustavu nefinancijskog izvještavanja u praksi hotelijerstva Hrvatske, određeni potencijali postoje, a velike mogućnosti otvaraju odrednice Direktive 2014/95/EU koju je donijela Europska komisija sa svrhom obavezne primjene u velikim poslovnim sustavima (s više od 500 zaposlenika) u zemljama EU. Budući da su ove odrednice preuzete i u nacionalno zakonodavstvo (Zakon o računovodstvu), a veći dio istraživanog uzorka ima karakteristike definirane ovom Direktivom, za očekivati je da će navedeno doprinijeti višoj razini izvještavanja o održivosti (*de jure harmonizacija*), ali i osigurati veću kvalitetu izvještaja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima u Republici Hrvatskoj (*de facto* harmonizacija). Navedeno je od velikog značaja, s obzirom na to da rezultati istraživanja ukazuju na vrlo nisku razinu *de facto* harmonizacije.

Veći stupanj obveznosti (Direktiva 2014, Zakon o računovodstvu), uz potrebu definiranja minimalnog broja okolišnih i društvenih pokazatelja relevantnih za specifičnosti hotelijerstva i turizma, bio bi značajan iskorak u odnosu na visoki stupanj dobrovoljnosti koji karakterizira izvještavanje nefinancijskih informacija u izvještajima za eksterne i interne korisnike. Po uzoru na dobra iskustva financijskog izvještavanja (visoki stupanj harmonizacije), potrebno je uz relevantne standarde/smjernice/okvire prilagođene djelatnosti hotelijerstva, donijeti i odgovarajuće priručnike u kojima će se definirati postupci izrade izvještaja za interne i eksterne korisnike, učestalost izvještavanja, učestalost interne i eksterne revizije izvještaja o održivosti i sl., a sve sa svrhom osiguranja relevantnih informacija za ocjenu vlastite pozicije svakog pojedinog poslovnog sustava u ostvarivanju ciljeva održivog razvoja, ali i u podizanju imidža za kupce/klijente/goste.

Uz specifičnosti pojedinog hotelskog poslovnog sustava, treba u sustav ugraditi i globalne smjernice i drugačiji pristup u odnosu na danas dominantna polazišta. Naime, linearan pristup (hotelskih) poslovnih sustava prema prirodi, resursima i zajednici, općenito nije održiv, s

obzirom na to da prirodno okruženje s raspoloživim resursima i zajednicom djeluje ciklički. Naime, hotelski i drugi poslovni sustavi kontinuirano crpe resurse za stvaranje proizvoda i usluga, koji se nakon konzumiranja pretvaraju u dodatan otpad (nepovratno potrošeni resursi). Nasuprot tome, ciklička proizvodnja i potrošnja treba biti dio cikličkih procesa na način da se u prirodi ponovno generiraju resursi koji se koriste, a to je nužno inkorporirati i u izvještavanje o održivosti (briga o okolišu, društvena odgovornost, međuovisnost, recikliranje, partnerstvo, fleksibilnost i raznolikost kao temelj održivosti).

Nužne su informacije za upravljanje u krizama kako bi poslovni sustavi postali otporniji na krizne situacije, a to je temelj održivosti. Navedeno upućuje na potrebu da se u računovodstvu održivosti prihvati nova paradigma temeljena na preoblikovanju dominantnog financijskog izvještavanja na izgradnju sustava izvještavanja nefinancijskih informacija, koje će imati visoki stupanj harmonizacije, a kao iskorak u odnosu na sadašnju praksu. U tu svrhu nužno je bitno redizajnirati pristup ekonomiji na temeljima kreativnog, inovativnog, održivog pristupa. Upravljanje u novim uvjetima treba temeljiti na informacijama koje će osigurati računovodstveni informacijski sustav ustrojen na polazištima nove paradigme. Dakle, izvještavanje o održivosti temeljeno na ovim polazištima postaje mjerljiv, opipljiv, odnosno nezaobilazan dio ovog procesa.

4.4. Polazišta razrade aplikativnog modela

Slijedom spoznaja o prisutnim nedostacima postojećeg sustava izvještavanja o održivosti za eksterne i interne korisnike, a kao temelja za ostvarivanje ciljeva postavljenih u okvirima ovog istraživanja, pristupilo se izradi aplikativnog modela. Aplikativni model ima za cilj u vrlo pojednostavljenoj formi ukazati na pristup koji treba slijediti u obuhvaćanju i prezentiranju informacija o održivosti za eksterne i interne korisnike, vodeći računa o specifičnostima hotelskih poslovnih sustava koje su od bitnog značaja za izbor pokazatelja relevantnih za planiranje, kontrolu i izvještavanje informacija usmjerenih na unapređenje i zaštitu okoliša te podizanje odnosa prema zajednici na višu razinu. U tom procesu treba uvažavati rezultate istraživanja koji ukazuju na ona polazišta koja treba slijediti u izgradnji procesa izvještavanja o održivosti prilagođeno informacijskim zahtjevima eksternih i internih korisnika.

U izgradnji sustava eksternog izvještavanja korisno je slijediti okvir izvještavanja, postavljen od strane Ministarstva okoliša u Japanu (Ministry of the Environment Japan), čijom se primjenom može u izvještavanju o održivosti postići visoka razina *de jure* harmonizacije koja

ima značajan utjecaj i na *de facto* harmonizaciju (ERG, 2004, p. 8), što se adekvatno može aplicirati i na definiranje okvira, koji može biti relevantan za specifične uvjete poslovanja hotelskih poslovnih sustava u definiranju modela za upravljanje održivošću. Jasno definiranje okvira izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima, koji je relevantan za izvještavanje eksternih korisnika, od velikog je značaja i za ustrojavanje sustava izvještavanja internih korisnika, što treba slijediti u izgradnji računovodstva održivosti, prilagođenog specifičnostima djelatnosti. Dakle, polazište treba biti u temeljnoj funkciji koju imaju izvještaji o održivosti orijentirani na eksterne korisnike, a za koje se preporučaju sljedeći temeljni alati za komunikaciju s ciljnim korisnicima (ERG, 2004, p. 8):

- funkcija prezentiranja informacija eksternim korisnicima o dostignutoj razini društvene odgovornosti pojedinog hotelskog poslovnog sustava
- funkcija osiguranja onih informacija koje su korisne dionicima (na razini turističke destinacije i šire), a relevantne su za donošenje poslovnih odluka u odnosu na određeni hotelski poslovni sustav
- funkcija promoviranja aktivnosti povezanih s okolišem i zajednicom između (hotelskih) poslovnih sustava i javnosti po načelu „obavezati se i revidirati".

Za hotelijerstvo Hrvatske bi od posebnog značaja bilo definirati okvir izvještavanja o održivosti na nacionalnoj razini; najbolje da se uz postojeće aktivnosti koje provodi Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj (*Croatian Business Council for Sustainable Development*), a u suradnji sa strukovnim udrugama, uz opće (HRPSOR, n.d.) razrade specifični zahtjevi relevantni za djelatnost hotelijerstva i turizma. Svrha je stimulirati i motivirati hotelske poslovne sustave na veće uključivanje u sustav izvještavanja o održivosti, ali i na podizanje kvalitete ove vrste izvještaja. Također bi bilo poželjno postojeći sustav ocjene i nagrađivanja kvalitete poslovanja hotelskih poslovnih sustava kroz godišnju nagradu „Turistički cvijet – kvaliteta za Hrvatsku" upotpuniti i nagradom koja bi odražavala razinu kvalitete izvještaja o održivosti.

Naime, društveno odgovorno poslovanje od izuzetnog je značaja za održivi razvoj turizma i hotelijerstva i nadilazi klasični pristup ocjeni ekonomskih i srodnih pokazatelja kojima se uobičajeno percipira kvaliteta poslovanja, na način da se kroz ocjenu izvještaja o okolišu pristupi ocjenjivanju i nagrađivanju dostignutog stupnja brige za okoliš i društvo te njihovom uključivanju u sustav donošenja odluka. Time bi se uz dobre poslovne rezultate javnosti dalo do znanja koje su to uspješne hotelske kompanije koje, uz ekonomske parametre, u jednakoj mjeri uvažavaju društvene i okolišne utjecaje te prakticiraju takav poslovni model u kojem se

dobri poslovni rezultati ostvaruju na društveno odgovoran način. Kao kriterij ocjenjivanja i nagrađivanja moguće je primijeniti već definirani *indeks DOP-a* (HRPSOR, n.d.), kojeg je moguće dodatno prilagoditi specifičnostima hotelijerstva.

Naime, primjenu metodološkog okvira na kojem se temelji izračun *indeksa DOP-a* (usmjerenost na ekonomsku održivost, uključenost u društveno odgovorno poslovanje, održivi razvoj i poslovna strategija, primjena odgovornih politika i poslovne prakse u upravljanju okolišem, u odnosima s tržištem i zajednicom, poštivanju raznolikosti i zaštiti ljudskih prava), poželjno je prilagoditi specifičnostima djelatnosti radi osiguranja mjerljivih elemenata za usporedbu (*benchmarking*) na razini hotelskih poslovnih sustava u Republici Hrvatskoj, usmjerenih na postizanje ciljeva održivog razvoja. Potrebna je šira društvena akcija na razini strukovnih udruga usmjerena na postizanje konsenzusa u jasnom definiranju onih elemenata usporedbe koji su relevantni za specifičnosti turizma i hotelijerstva.

Po uzoru na ranije elaborirana teorijska polazišta te pozitivna iskustva primjene *benchmarkinga* u ocjeni pozicije vlastitog poslovnog sustava u odnosu na konkurenciju u ostvarivanju načela održivosti (npr. Business in the Community – CR Index), a kao moguće nadogradnje na postojeći sustav *benchmarkinga* koji se sustavno provodi u hotelijerstvu Hrvatske (Benchmarking hotela, n.d.), moguće je osigurati realna polazišta za ocjenu *indeksa DOP-a*, te rezultate uloženih napora javno promovirati i valorizirati, tim više što je HGK nositelj aktivnosti dodjele nagrade *indeksa DOP-a*, ali i u dodjeli godišnje nagrade „Turistički cvijet – kvaliteta za Hrvatsku“, a temeljeno na spoznaji da „87% uključenih u turistička putovanja, slijede načela održivosti“ (ThinkTourism, n.d.).

Uključivanjem nove kategorije u okvire godišnje turističke nagrade te definiranje specifičnih kriterija temeljenih na općim polazištima *Indeksa DOP-a* nedvojbeno bi motiviralo hotelske poslovne sustave na podizanje kvalitete izvještaja o održivosti, tim više što posljednjih godina ovu nagradu koju zajednički dodjeljuju HR PSOR i HGK nisu osvajali hotelski poslovni sustavi (HRPSOR, n.d.). U razradi specifičnih kriterija za Turistički cvijet temeljeno na specifičnostima *indeksa DOP-a* treba uvažavati odrednice GRI standarda, ali i razradu elemenata za razvoj strategije izvještavanja, koju bi slijedile prvenstveno srednje i veće hotelske kompanije, na način kako to zahtijeva (veliki poslovni sustavi) ili omogućava (ostali) Direktiva 2014/95/EU i tijela relevantna za razvoj računovodstvene struke u suvremenim uvjetima.

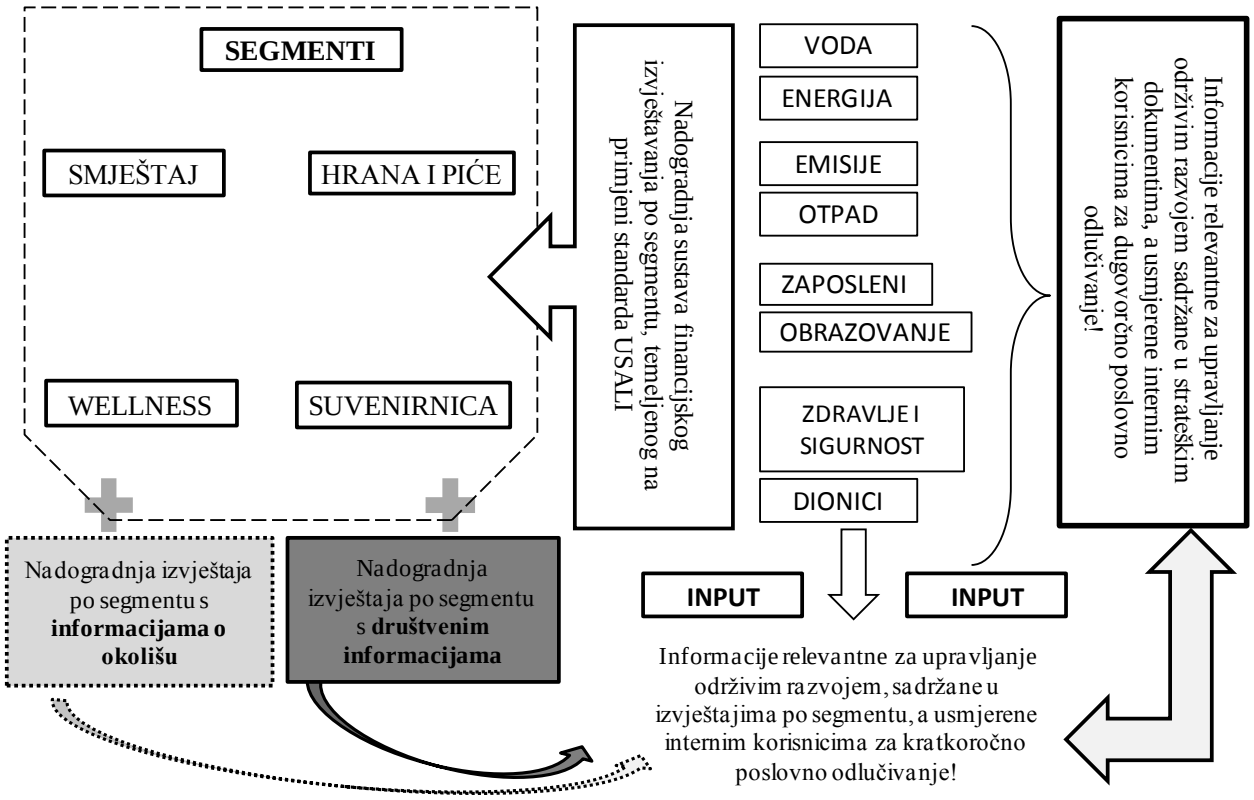
Posebno su značajne odrednice kojima se regulira proces izvještavanja o održivosti u svrhu osiguranja informacija o održivosti sukladno informacijskim zahtjevima različitih ciljnih korisnika, prvenstveno dionika, ali i drugih ciljnih skupina (IFAC, 2011, p. 129). U kreiranje okvira izvještavanja eksternih korisnika o dostignutom stupnju održivosti pojedinog hotelskog poslovnog sustava trebaju se uključiti strukovne udruge i stručnjaci koji će u suradnji s računovodstvenom strukom te uz uvažavanje teorijskih polazišta i mogućnosti GRI standarda, kao i rezultata najbolje svjetske prakse uvažiti dostignuti stupanj razvoja izvještavanja o održivosti u drugim djelatnostima u Republici Hrvatskoj (dostignuta razina primjene *indeksa DOP-a*), kreirati okvir i strategiju izvještavanja o održivosti na način da se osiguraju pretpostavke za ostvarivanje zadovoljavajuće razine (*de jure* i *de facto*) harmonizacije. Model koji se predlaže u tablici 56 samo je okvir u kojem se slijede rezultati provedenog istraživanja prezentirani u ovom radu, a uz uvažavanje temeljnih informacijskih zahtjeva eksternih korisnika i specifičnosti hotelskih poslovnih sustava povezanih s ostvarivanjem načela održivog razvoja.

Tablica 56: Okvir pristupa izradi izvještaja o održivosti za eksterne korisnike u hotelskim poslovnim sustavima, a temeljeno na primjeni GRI standarda (godišnja razina)

temeljni pokazatelj		**sintetički pokazatelj**		**analitički pokazatelj**		**subanalitički pokazatelj**			
broj	**Naziv**	**broj**	**Opis**	**broj**	**Opis**	**broj**	**Opis**	**Rezultat (vrijednost)**	**broj stranice u izvještaju (ili neka druga referenca)**
				(Ovisno o veličini poslovnog ustava, te stvarnim mogućnostima i potrebama, a za vlastite potrebe, svaki će hotelski poslovni sustav detaljnije razraditi analitičke i subsintetičke pokazatelje)					
302	Energija 2018	302-1	Potrošnja energije u poslovnom sustavu 2018	--	--	--	--	18,92 mil megawatta	str. 6
		302-3	Intenzitet energije 2018	--	--	--	--	480 kw sati po m2	str. 6
		302-4	Smanjenje potrošnje energije 2018	--	--	--	--		Izvještaj o potrošnji energije (interni izvještaj)
303	Voda i otpadne vode 2018	303-3	Povlačenje vode iz različitih izvora	--	--	--	--	130,7 mil m3	str. 7
304	Biološka raznolikost 2018	304-3	Zaštićeni ili obnovljeni habitati	--	--	--	--		Izvještaj o utjecaju na habitate (dostupno na …..)
401	Zapošljavanje 2018	401-1	Zapošljavanje novih i fluktuacija postojećih zaposlenika	--	--	--	--	64000 novo-zaposlenih	detaljnije u internim izvještajima
404	Obrazovanje i trening u 2018	404-1	Prosječan godišnji broj sati treninga (cjeloživotnog učenja) po zaposleniku	--	--	--	--	50 sati po zaposleniku	detaljnije u internim izvještajima
i t d …	*Na razini grane, potrebno je definirati minimalan broj okolišnih i društvenih pokazatelja, kao pretpostavku benchmarkinga.*							*Na razini grane osigurati usporedbu sa najboljom praksom!*	*Osigurati pretpostavke za transparentnost izvještavanja!*

Izvor: Prijedlog autora temeljeno na rezultatima istraživanja i odrednicama GRI standarda (GRI, n.d.-b)

Rezultati istraživanja ukazali su da sustav izvještavanja o održivom razvoju usklađen s informacijskim zahtjevima internih korisnika nije dovoljno razvijen te da je isti potrebno podignuti na višu razinu, a slijedom pozitivnih iskustava u razvoju financijskog izvještavanja po segmentu u hotelijerstvu Hrvatske, temeljenog na primjeni standarda USALI (Janković & Peršić, 2015). Dakle, koncepciju sustava financijskog izvještavanja po segmentu treba nadograditi s relevantnim informacijama o održivosti uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti na način kako je to obuhvaćeno u modelu prikazanom na slici 24.



Slika 24: Polazišta izgradnje sustava izvještavanja internih korisnika o održivosti (kratkoročno i dugoročno) (obrada autora temeljem (Peršić, 2018, p. 12)

Sustav izvještavanja internih korisnika o održivosti treba podržati odgovarajućom razinom informatičke podrške na način da se iz jedinstvene baze podataka osiguraju relevantne informacije za kratkoročno i dugoročno poslovno odlučivanje. Kako većina hotelskih poslovnih sustava u Republici Hrvatskoj posjeduje softver koji podržava financijsko izvještavanje po segmentu, isti bi trebalo nadograditi na način da se na razini svakog pojedinog segmenta (definiranog standardima USALI) dodatno osiguraju one informacije koje će biti relevantne za upravljanje održivim razvojem u kratkom i dugom roku. Navedeni okvir treba slijediti u koncipiranju sustava izvještavanja o održivosti, ali i u izgradnji softvera koji to podržava. No u prikupljanju podataka o održivosti, a u cilju osiguranja informacija za

izvještavanje o održivosti, treba u potpunosti slijediti koncepciju definiranu za eksterno izvještavanje kako bi se izravno iz baze podataka osigurali podaci koji će biti uključeni u sustav izvještaja za interne i za eksterne korisnike.

U sustavu internog izvještavanja korisnicima treba omogućiti pristup pojedinačnim informacija u okviru jedinstvene baze podataka (sustavom šifriranja), ali i razraditi sustav sažimanja ovih informacija za potrebe izrade „održivih strategija" kao temelja za izgradnju kratkoročnog i dugoročnog upravljanja održivim razvojem na razini hotelskog poslovnog sustava. Tako koncipiran sustav pripreme i korištenja informacija o održivosti predstavlja realnu osnovicu za definiranje strateških odrednica i za provođenje politika održivog razvoja na način da se jasno definiraju dugoročni i kratkoročni ciljevi, čija se ocjena treba temeljiti na pouzdanim računovodstvenim informacijama. Navedeno ukazuje na potrebu osiguranja visokog stupnja harmonizacije internih i eksternih izvještaja o održivosti kao temelja provođenja održivih razvojnih politika.

Ovakav bi pristup doprinio boljim rezultatima u odnosu na one do kojih se došlo ovim istraživanjem, a to je da primjena pokazatelja o održivosti nije povezana s percepcijom njihove kvalitete. Dakle, novim pristupom osigurao bi se viši stupanj korelacije između informacija koje se prezentiraju internim korisnicima u odnosu na one koje bi trebalo prezentirati u izvještajima o održivosti za eksterne korisnike. Uz prethodno elaborirane napore koje treba poduzeti radi unaprjeđenja sustava izvještavanja eksternih korisnika o održivosti, još veće značenje treba biti pridodano pripremi informacija za interne korisnike, jer su one od vitalnog značaja za upravljanje održivim razvojem na razini svakog pojedinog hotelskog poslovnog sustava. Po uzoru na sustav financijskog izvještavanja i u sustavu izvještavanja o održivom razvoju treba veći naglasak staviti na uvođenje interne i eksterne revizije izvještaja o održivosti, uz naglasak da će, promatrano s polazišta ocjene kvalitete izvještaja o održivosti, značajnost eksterne revizije porasti u narednim godinama (Singer, 2020).

Navedeno upućuje na potrebu za uvođenjem svih oblika kontrole (eng. *performance measurement system*) u sustav izvještavanja o održivosti internih i eksternih korisnika. Naime, pouzdanost prezentiranih izvještaja za interne i eksterne korisnike treba verificirati nezavisno stručno tijelo ili osoba. Dakle, sustav internih kontrola te internu i eksternu reviziju prezentiranih informacija o održivom razvoju treba definirati i provoditi kao integrirani dio osiguranja relevantnih, pouzdanih i realnih informacija o održivosti. Navedeno upućuje na potrebu da se definiraju sve faze sustava kontrole i to od planiranja predmeta mjerenja u

sustavu održivosti, odabira ključnih elemenata koji će se mjeriti, definiranja pokazatelja koji će omogućiti način mjerenja, razrade sustava primjene različitih oblika kontrole do ukazivanja korisnicima na relevantnost prezentiranih informacija o održivosti (Wolk, Dholakia, & Kreitz, 2009, p. 6,7).

Verifikacija informacija od strane neovisnih tijela ili osoba, ali i ugradnja internih kontrola u sustav izvještavanja internih korisnika o održivosti, ključni su za podizanje kvalitete prezentiranih informacija. Dakle, generiranje realne, uravnotežene, jasne, usporedive, pouzdane i pravovremene informacije o održivosti (GRI, 2016a, p. 7) ključno je za izgradnju sustava izvještavanja o održivosti. Sve navedeno treba uvažavati u koncipiranju i provedbi sustava izvještavanja internih korisnika o održivosti s posebnim naglaskom da se radi o alatima čija je temeljna funkcija (ERG, 2004, p. 8):

- uspostavljanje ili revidiranje okolišnih i društvenih politika, ciljeva i programa, sukladno specifičnim zahtjevima hotelskih poslovnih sustava
- motiviranje/poticanje menadžmenta i zaposlenika na prihvaćanje i provedbu onih aktivnosti koje su relevantne za ostvarenje ciljeva održivog razvoja.

Upravo na temeljima specifičnosti poslovanja potrebno je izabrati optimalan broj pokazatelja koji će omogućiti postavljanje i ocjenu strateških i operativnih ciljeva koji su relevantni za unaprjeđenje i zaštitu okoliša te za unaprjeđenje odnosa sa zajednicom, dionicima i zaposlenicima. Rezultati istraživanja ukazuju da je na razini segmenta moguće uspješno obuhvaćati relevantne podatke vezane za okoliš (čak i za kraća razdoblja), što istovremeno nije slučaj i s podacima vezanim za zajednicu. Stoga izabrane pokazatelje treba detaljno analizirati, a ovisno o mogućnostima i načinu njihova obuhvaćanja u sustavu izvještavanja, uz uvažavanje specifičnosti djelatnosti, na način kako je to (kao okvir pristupa) prezentirano u tablici 57.

Tablica 57: Okvir pristupa oblikovanju i izradi izvještaja o održivosti za interne korisnike u hotelskim poslovnim sustavima (o*brada autora temeljem relevantnih polazišta* (EPIG, 2003, pp. 49–52; ERG, 2004, p. 8; Guideline, 2010, pp. 22–44, 2015, pp. 21–43)

dimenzija	KPIs - hotel	GRI (poveznica sa eksternim izvještajem)	KPI - hotel	*Benchmark*	Mjere	Ciljevi	Aktivnosti	Metoda	Regulativa	Odgovoran	Učestalost	Odradio
EN (okolišni pokazatelji)	potrošnja materijala po vrstama	301 Materijali 2018	*(razrada prema vrstama materijala)*	količina	količina mjesečno / kvartalno / godišnje	povećati količinu reciklirajućih materijala za 20% u odjeljenju hrane i pića	sklopiti 3 nova ugovora o suradnji s dobavljačima koji odgovaraju kriterijima	izvješće sustava	N/A	voditelj odjeljenja hrane i pića; referent u odjeljenju nabave; ured za održivost	godišnje	prezime, ime
						smanjiti količinu plastične ambalaže u sobama za 10%	raskinuti ugovor o suradnji s postojeća 2 dobavljača; sklopiti ugovor s 2 ili 3 nova dobavljača koji odgovaraju kriterijima	izvješće sustava	N/A	voditelj odjeljenja hrane i pića; referent u odjeljenju nabave; ured za održivost	kvartalno	prezime, ime
SO (društveni pokazatelji)	smanjenje fluktuacije zaposlenika	401 Zapošljavanje 2018	*(razrada prema indikatorima za praćenje fluktuacije zaposlenika)*	broj zaposlenika	broj zaposlenika mjesečno / kvartalno / godišnje	smanjiti stopu fluktuacije zaposlenika na recepciji	povećati broj recepcionara u poslijepodnevnoj smjeni tijekom petaka, vikenda i blagdana	izvješće sustava		voditelj recepcije; referent u odjeljenju ljudskih resursa	kvartalno	prezime, ime
				broj provedenih mjera / aktivnosti	broj provedenih mjera / aktivnosti mjesečno / kvartalno / godišnje	aplicirati 2 nove mjere / aktivnosti	uvođenje novog, poboljšanog sustava evidentiranja gostiju	revidirati i izvijestiti	N/A	voditelj recepcije; referent u odjeljenju ljudskih resursa	godišnje	prezime, ime
							obuka zaposlenika za korištenje novog, poboljšanog sustava evidentiranja gostiju	certifikati obuke	N/A	voditelj recepcije; referent u odjeljenju ljudskih resursa	ovisno o potrebama zaposlenika (min. 2 obuke)	prezime, ime

Interni sustavi prikupljanja informacija za izvještavanje o održivosti trebali bi obuhvaćati i pružati mogućnosti za uspostavu politika, dugoročnih i kratkoročnih ciljeva te akcijskih planova vezanih uz održivost, a temeljem njih bi se trebali sastavljati i eksterni izvještaji o održivosti. Drugim riječima, interni izvještaji trebali bi biti temelj kako za provođenje politika vezanih uz održivost poslovnih sustava tako i za kreiranje eksternih izvještaja o održivosti, pa makar neke veličine i utjecaji hotelskih poslovnih sustava ostali tajnom. No s obzirom da je istraživanje ukazalo da primjena pokazatelja o održivosti nije povezana s percepcijom kvalitete istih, pretpostavlja se i da ne postoji neka značajnija korelacija između informacija koje se prate interno (interni izvještaji i održivosti) i njihovog prezentiranja u eksternim izvještajima. Ipak, intenzivnije (eksterno) izvještavanje o održivosti ne znači nužno i primjenu politika i upravljanje utjecajem hotelskih poslovnih sustava na okoliš i zajednicu, ali stvara potrebu za boljim, kvalitetnijim, odnosno pouzdanim podacima, što se nastoji dokazati eksternom revizijom pojedinih podataka prezentiranih u izvještajima o održivosti, a čija značajnost će porasti u narednim godinama (Singer, 2020). Indirektno, ovi rezultati istraživanja upućuju na potrebu za formiranjem sustava kontrole (eng. *performance measurement system*), jer izvještavanje o održivosti čini tek jednu od faza sustava kontrole, dok s druge strane koraci u izgradnji sustava kontrole (planiranje što mjeriti, odabiranje što mjeriti, određivanje kako mjeriti, priprema podataka za korištenje, primjena sustava kontrole) (Wolk et al., 2009, p. 6,7) predstavljaju početnu fazu u izgradnji sustava izvještavanja o održivosti koji će generirati pouzdane, uravnotežene, jasne, usporedive, pouzdane i pravovremene informacije o održivosti (GRI, 2016a, p. 7), odnosno o utjecaju hotelskih poslovnih sustava na okoliš i zajednicu. Stoga bi se i buduća istraživanja trebala odnositi na uspostavu sustava kontrole održivosti.

U budućim istraživanjima naglasak treba staviti na kvalitetu te promatrati doprinos regulatornog okvira i standarda na osiguranje informacija relevantnih za donošenje poslovnih odluka u kratkom i dugom roku, što nameće potrebu za relevantnim istraživanjima utjecaja *de jure* harmonizacije na *de facto* harmonizaciju (kvaliteta). Navedeno potvrđuju i ranija istraživanja vezana za problematiku harmonizacije izvještavanja o održivosti, a vezano za uspješnost primjene kvalitativnog i kvantitativnog metodološkog okvira (Aureli et al., 2019; Brunelli & Di Carlo, 2020, pp. 67–88; Caputo et al., 2020; La Torre et al., 2018; Manes-Rossi et al., 2018). Dok su kvantitativna istraživanja temeljena na statističkim metodama i modelima znatno zastupljenija, ista treba upotpuniti primjenom kvalitativnih istraživanja koja

prodiru dublje u istraživanu problematiku i traže odgovor na pitanja kako i zašto se nešto događa.

5. ZAKLJUČAK

Predmet istraživanja čine izvještaji o održivosti te interni procesi hotelskih poslovnih sustava potrebni za generiranje ovih internih i eksternih izvještaja. Cilj je istraživanja istražiti povezanost između primjene načela održivosti u internim procesima i kvalitetom izvještaja o održivosti. Ovim istraživanjem nastojala se ocijeniti kvaliteta informacija koje se objavljuju u okviru izvještaja o održivosti i korisnosti tih informacija za upravljanje održivom razvojem. Iako je održivost vrlo aktualna tema i predmetom mnogih istraživanja, u ovom je radu naglasak stavljen na istraživanje računovodstvenog aspekta ove problematike, uže na područje izvještavanja internih i eksternih korisnika. Opravdanje za ovo istraživanje temelji se na spoznaji da je prisutan značajan nedostatak u primjeni metodološkog okvira relevantnog za ocjenu harmonizacije onih informacija na kojima se temelji poslovno odlučivanje u kratkom i dugom roku, a slijedom informacijskih zahtjeva internih i eksternih korisnika, što potvrđuju i posljednja istraživanja (Aureli, Salvatori, & Magnaghi, 2020, p. 23).

Znanstveni doprinos rada ogleda se u unaprjeđenju teorijskih spoznaja vezanih uz računovodstvo održivosti, a odnosi se na povijesni pregled razvoja računovodstva održivosti, teorijsko promatranje najznačajnijih polazišta za izvještavanje o održivosti (GRI standardi, SASB standardi, integrirano izvještavanje), primjenu teorijskog pozicioniranja harmonizacije financijskog izvještavanja na izvještavanje o održivosti, načine mjerenja harmonizacije i temeljen na ovim doprinosima prijedlog aplikativnog modela izvještavanja o održivosti. U istraživačkom dijelu rada znanstveni se doprinos odnosi na primjenu kvalitativne metodologije kod istraživanja interne harmonizacije izvještavanja o održivosti. Aplikativni doprinos rezultata provedenog istraživanja ogleda se u širenju spoznaja o mogućnostima i potrebama ustrojavanja sustava izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima. Ograničenja u istraživanju prisutna su u istraživanju kako eksterne tako i interne harmonizacije.

Najznačajnije ograničenje u istraživanju **eksterne harmonizacije** odnosi se na odabir metodologije mjerenja eksterne harmonizacije izvještavanja o održivosti, a koju definira relativno mali broj eksternih izvještaja o održivosti koje su izvijestili svjetski hotelski lanci i način prezentiranja pokazatelja o održivosti. Do manifestacije ovog ograničenja došlo je zbog analize sadržaja izvještaja o održivosti, koja je za sobom povlačila subjektivnost autora u

onim izvještajima u kojima nije bio primijenjen jedan od okvira za izvještavanje o održivosti (npr. GRI standardi, UNGC i sl.), pa je odluka o obilježavanju i zapisivanju informacija o održivosti bila isključivo na jednom istraživaču, što pak može upućivati na eventualnu subjektivnost istraživača. Sljedeće ograničenje istraživanja eksterne harmonizacije odnosi se na sam pristup, odnosno metodologiju sastavljanja izvještaja o održivosti. Naime, eksterni izvještaji o održivosti sastavljaju se na razini hotelskih lanaca, a ne na razini pojedinačnih hotela, čime se smanjuje broj izvještaja o održivosti temeljem kojih bi se mogle primijeniti multivarijatne statističke analize i time istraživati i utvrđivati kauzalne odnose vezane uz ove izvještaje te način prezentiranja pokazatelja o održivosti, što bi moglo pridonijeti višem stupnju *de facto* harmonizacije te standardizaciji prezentiranja pokazatelja o održivosti, odnosno metodologiji sastavljanja izvještaja o održivosti. Kako su djelatnosti međusobno vrlo različite i specifične, tako generiraju i međusobno vrlo različite i specifične utjecaje na okoliš i zajednicu, koji se pak dalje dodatno diversificiraju ovisno o prostoru u kojem djeluju, što će otežati pronalaženje kauzalnosti i usklađenosti koje bi pridonijele općenitoj harmonizaciji izvještavanja o održivosti kroz *de facto* harmonizaciju.

Najznačajnije ograničenje u istraživanju **interne harmonizacije** odnosi se na odabir metodologije mjerenja interne harmonizacije izvještavanja o održivosti, a koju definira relativno mali broj odgovorenih upitnika, te na ispitivanje stavova i percepcije ispitanika, što potvrđuju i prethodna istraživanja (Krivačić, 2016, p. 249; Poldrugovac, 2015, p. 90) vezana uz definirane pokazatelje o održivosti u internoj harmonizaciji hotelskih poslovnih sustava. Naime, pitanja postavljena u upitniku imaju formu nominalnih ili pak ordinalnih podataka koji su mjereni Likertovom ljestvicom, koja po svojoj prirodi pripada ordinalnim podacima, koji sami po sebi nameću neparametrijske metode ispitivanja, a koje su ocijenjene kao statističke metode slabije snage od parametrijskih. Sljedeći nedostatak u istraživanju interne harmonizacije izvještavanja o održivosti vezan je i uz zakonski EC 2014/95/EU, kojim su o svom utjecaju na okoliš i društvo obavezni izvještavati (hotelski) poslovni sustavi s više od 500 zaposlenih, dok oni s manjim brojem zaposlenih mogu izvještavati dobrovoljno. Iako rezultati istraživanja sugeriraju da su hotelski poslovni sustavi u Hrvatskoj uočili da je obveznost izvještavanja o održivosti potrebno proširiti i na poslovne sustave koji imaju manje od 500 zaposlenih, upitnik je popunilo svega 15 hotelskih poslovnih sustava, pa se samo može pretpostaviti da se preostali nisu odazvali anketiranju ili iz razloga što ne primjenjuju izvještavanje o održivosti jer to zakonom nisu obavezni, na što su ukazala i istraživanja Testarmata et al. (Brunelli & Di Carlo, 2020, pp. 67–88) te istraživanja Caputo et al. (Caputo

et al., 2020) kojima se ukazuje da su se oni poslovni sustavi koji su ranije započeli s izvještavanjem o održivosti lakše i bolje prilagodili zakonskim regulativama.

Ova ograničenja ukazala su na potrebu za budućim istraživanjima. Rezultati istraživanja ukazuju na relativno nisku razinu harmonizacije, što prvenstveno upućuje na činjenicu da je određeni broj hotelskih kompanija (lanaca) počeo primjenjivati GRI standarde tek od 2016. god, dok su prethodno primjenjivali GRI okvir ili neka druga polazišta izvještavanja o održivosti. Za očekivati je da će daljnja istraživanja ove vrste ukazati na viši stupanj harmonizacije, s obzirom na to da su GRI standardi stupili na snagu tek 2018. god. pa u ovom istraživanju nije bilo moguće obuhvatiti dovoljno velik broj subjekata, kako bi uzorak bio relevantan za provođenje multivarijatnih analiza i za pronalaženje korelacijskih i kauzalnih odnosa među varijablama, koje su od značaja za unificiranje i harmonizaciju odnosa u sustavu izvještavanja o održivosti. S obzirom na značajnost i ulogu statističkih metoda i testova u znanstvenim istraživanjima, u budućim istraživanjima bilo bi dobro ispitati harmonizaciju izvještavanja o održivosti primjenom Jaccardovog, Tanimotovog ili Lance-Williamsovog koeficijenta. Naime, ovi koeficijenti potpadaju pod multivarijatne analize i temeljem matematičkih modela svrstane su u klaster analizu mjereći udaljenosti između promatranih veličina. Kako je klaster analiza jedna od multivarijatnih analiza te je za njezino provođenje potreban veliki uzorak od 100 do 200 promatranih jedinica, ovi koeficijenti s manjim brojem promatranih jedinica neće davati relevantne i pouzdane informacije, pa se u budućim istraživanjima sugerira ciljno odabiranje hotelskih poslovnih sustava kako bi se primjenom ovih koeficijenata moglo ispitati stupnjeve *de facto* eksterne i interne harmonizacije izvještavanja o održivosti u hotelskim poslovnim sustavima. Uz spomenute, u budućim istraživanjima potrebno je istražiti mogućnost primjene i ostalih metoda mjerenja stupnja harmonizacije izvještavanja o održivosti, poput *within-county C* indeks, *between-country C* indeks, hi-kvadrat test, *bootstrapping* metoda i ostalih sugeriranih metoda.

Kao svojevrsni nastavak primjene multivarijatnih analiza za daljnja istraživanja sugerira se ispitivanje mogućnosti regresijske analize u svrhu ispitivanja značajnih pomaka (eng. *significance of movements*) u stupnjevima harmonije (eng. *harmony*) primjenom vrlo snažnog testa signifikantnosti, točnije regresijske analize te ispitati tezu da C indeks omogućuje izračunavanje značajnosti pomaka u stupnju harmonije (harmonizacije) primjenom regresijske analize.

U budućim istraživanjima sugerira se i primjena jednog ili više CATA programa, kako bi se (1) ispitala učestalost spominjanja pojedinih pokazatelja u deskriptivnim dijelovima izvještaja

o održivosti te prepoznali eventualni nepotrebni viškovi i dodaci, (2) ispitalo (ne)postojanje korelacije između pregleda indikatora o održivosti koji se najčešće nalaze na kraju ovih izvještaja te učestalosti njihovog spominjanja u popratnom tekstu izvještaja kako bi se krenulo u smjeru pronalaženja načina za smanjivanje količine popratnog teksta u izvještajima o održivosti i tako smanjio broj stranica izvještaja o održivosti, te (3) ovim analizama pokušalo pronaći način da se analogno financijskim izvještajima i njihovim popratnim bilješkama nužni dio popratnih deskriptivnih dijelova izvještaja o održivosti uključi u svojevrsne bilješke o održivosti i time potakne, odnosno omogući preglednost ovih izvještaja. Uzorke teksta moguće je prepoznati u izvještajima o održivosti, zbog čega je potrebno umanjiti količinu teksta u ovim izvještajima te ih učiniti što konciznijima i neutralnijima, poput sadašnjih financijskih izvještaja.

Kako su u dosadašnjim istraživanjima analizirani sadržaji informacija o održivosti u hotelima (Jones et al., 2006, 2014, 2014), u budućim istraživanjima sugerira se provesti analizu sadržaja internetskih medija (Neuendorf, 2017, pp. 62-105,126).

Kao još jedan od prijedloga budućih istraživanja je i ispitivanje razine pokazatelja prema izrađenom obrascu za kodiranje te analiza zastupljenosti razine pokazatelja u pojedinim djelatnostima, praćenje promjene razine indikatora prezentiranih u izvještajima o održivosti kroz godine te pratiti oblik (brojčani ili narativni) pokazatelja kao i način njegovog mjerenja (jedinice izražavanja) pa temeljem ovih informacija dati prijedloge optimalnih pokazatelja i načina njihovog izražavanja za hotelske poslovne sustave, čime bi se pružili temelji za razradu svojevrsnih USALI standarda za praćenje održivosti (Mondéjar-Jiménez et al., 2014, pp. 57–73) koji bi bili specifični za hotelske poslovne sustave te analogno time i ostalim djelatnostima.

Kao buduća istraživanja predlažu se svojevrsna longitudinalna istraživanja kojima bi se mjerio stupanj harmonizacije izvještavanja o održivosti s ciljem pružanja podrške tijelima i organizacijama koje kreiraju standarde/smjernice/okvire za izvještavanje o održivosti, poput GRI standarda i sl. U ovim istraživanjima potrebno je voditi se pitanjima globalizacije i unificiranja ovih izvještaja i utvrditi postoji li doista potreba za unificiranim izvještajima o održivosti te je li njihovo unificiranje doista moguće s obzirom na specifičnosti pitanja i pristupa istima u različitim dijelovima svijeta.

Kao još jedna sugestija za buduća istraživanja predlaže se provesti ovo isto istraživanje s vremenskim odmakom od stupanja na snagu GRI standarda u 2018. g. s istim ovim hotelskim lancima radi utvrđivanja stupnja harmonizacije.

Istraživanjem interne harmoniziranosti izvještavanja o održivosti nametnulo se pitanje „interne i eksterne motiviranosti“ za praćenje ovih pokazatelja. Naime, u internoj i eksternoj okolini hotelskih poslovnih sustava stvaraju se razlozi, odnosno uvjeti i izazovi koji proizlaze i/ili su uvjetovani promjenama, odnosno kretanjima u internoj okolini (npr. pokazatelji: razvoj zelenih strategija; radni uvjeti; zdravlje i sigurnost zaposlenika; radna, osobna i moralna prava zaposlenika) i u eksternoj okolini (npr. pokazatelji: tretman štetnih oblika otpada; investicije na razini destinacije; prevencija incidentnih društvenih situacija), a koji se prate ili ne prate ovisno o razdoblju i/ili danoj situaciji. Stoga, u budućim istraživanjima bilo bi poželjno ispitati upravo ove interne i eksterne činitelje koji utječu na odluku o praćenju te internom i eksternom izvještavanju o održivosti, kako bi se utvrdilo kojim se to eksternim činiteljima hotelski poslovni sustavi prilagođavaju, a koji činitelji proizlaze iz potreba interne okoline hotelskih poslovnih sustava za primjenom i izvještavanjem pokazatelja o održivosti.

I na kraju, s obzirom na to da cijeli pokret održivosti, a time i izvještavanje o održivosti potpada pod paradigmu transmodernizma, u budućim istraživanjima pitanje primjene pokazatelja i izvještavanja o održivosti trebalo bi se ispitati i primjenom ostalih metodologija i strategija kvalitativnog istraživanja, poput studije slučaja, narativnih pristupa, etnografije, etnometodologije i antropologije, autoetnografije, usmene povijesti, a posebice analizom diskursa, kao i kvalitativnim metodama prikupljanja i obrade podataka, poput fokus grupa, terenskih intervjua, promatranje sudionika (Hoque et al., 2017, pp. 145–298), kako bi se došlo do spoznaja uzroka, motiva i uzoraka izvještavanja o održivosti, što je teže spoznati primjenom kvantitativnih metodologija i metoda.

Što se tiče izgradnje i valorizacije sustava izvještavanja eksternih korisnika o održivosti u hotelijerstvu Hrvatske, ovdje značajnu ulogu trebaju odigrati strukovne udruge i tijela, kao i stručnjaci koji će u suradnji s računovodstvenom strukom, a uz uvažavanje teorijskih polazišta, mogućnosti GRI standarda i iskustava nacionalne prakse (indeksa DOP-a), kreirati okvir i strategiju izvještavanja o održivosti na način da se osiguraju pretpostavke za ostvarivanje zadovoljavajuće razine (*de jure* i *de facto*) harmonizacije. To se posebno odnosi na potrebu izgradnje sustava izvještavanja o održivosti za specifične potrebe poslovanja u hotelijerstvu (izvještaji za interne korisnike), pri čemu treba slijediti iskustva dobre poslovne

prakse u primjeni sustava financijskog izvještavanja, koji se temelji na primjeni standarda USALI.

U tu svrhu treba aktivno djelovati u cilju izgradnje sustava motiviranja i nagrađivanja (npr. kroz razradu novih kriterija nagrađivanja u okviru nacionalne turističke nagrade „Turistički cvijet – kvaliteta za Hrvatsku“, veće popularizacije primjene indeksa DOP-a i sl.), ali i kroz druge oblike usmjerene na podizanje imidža i javno isticanje onih hotelskih poslovnih sustava koji postižu iznadprosječne rezultate u postizanju ciljeva održivosti. Navedeno bi svakako doprinijelo većoj razini *de jure* harmonizacije u odnosu na onu koja se sada općenito ostvaruje, a osigurala bi se i veća kvalitetu informacija prezentiranih u okvirima izvještaja o održivosti (*de facto* harmonizacija). Sve navedeno treba biti usmjereno na osiguranje informacijske osnovice, relevantne za ocjenu dostignutog stupnja konkurentnosti u provođenju načela održivog razvoja, jer održivost treba biti inkorporirana u same temelje djelatnosti suvremenog hotelijerstva i turizma.

LITERATURA

ACCA. (2010). Sustainability reporting matters: what are national governmentas doing about it? Retrieved from www.accaglobal.com/.../acca/.../sustainability-reporting/tech-tp-srm.pdf

Adams, C. A., & Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, *32*(4), 288–302. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.05.002

Adolphus, M. (n.d.). How to... use discourse analysis. Retrieved January 12, 2020, from https://www.emeraldgrouppublishing.com/research/guides/methods/discourse_analysis.htm

Agada, A. (2018). The Role of Management Accountants in Accounting for Sustainable Development. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, *20*(12), 70–74. https://doi.org/10.9790/487X-2012027074

AHLEI. (2014). *Uniform System of Accounts of the Lodging Industry* (11th ed.). New York: AHLEI.

Akbas, H. E. (2014). Company Characteristics and Environmental Disclosure : An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul 100 Index. *Journal of Accounting & Finance*, (62), 145–164.

Alvarez Gil, M. J., Burgos Jimenez, J., & Cespedes Lorente, J. J. (2001). An analysis of environmental management , organizational context and performance of Spanish hotels. *Omega*, *29*(6), 457–471. https://doi.org/10.1016/S0305-0483(01)00033-0

Andrikopoulos, A., & Kriklani, N. (2013). Environmental Disclosure and Financial Characteristics of the Firm: The Case of Denmark. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *20*(1), 55–64. https://doi.org/10.1002/csr.1281

Anić, V., & Goldstein, I. (2000). Anić, Goldstein. Zagreb: Novi Liber.

Antolín-López, R., Delgado-Ceballos, J., & Montiel, I. (2016). Deconstructing corporate sustainability: a comparison of different stakeholder metrics. *Journal of Cleaner Production*, *136*, 5–17. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.111

Arjaliès, D. L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, *24*(4), 284–300. https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.003

Assaf, A. G., Josiassen, A., & Cvelbar, L. K. (2012). Does Triple Bottom Line reporting improve hotel performance? *International Journal of Hospitality Management*, *31*(2), 596–600. https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2011.08.005

Ateljevic, I. (2009). Transmodernity: Remaking our (tourism) world? In J. Tribe (Ed.), *Philosophical Issues in Tourism* (pp. 278–300). Clevendon.

Ateljevic, I. (2013). Transmodernity: Integrating perspectives on societal evolution. *Futures*, *47*, 38–48.

Ateljevic, I. (2019a). Key paradigms schools in tourism studies and how to reach diverse public with our research work PhD Workshop (pp. 1–17). Faculty of Tourism and Hospitality Management, Opatija.

Ateljevic, I. (2019b). Qualitative Methodology. Opatija: autorizirana predavanja.

Aureli, S., Magnaghi, E., & Salvatori, F. (2019). The Role of Existing Regulation and Discretion in Harmonising Non-Financial Disclosure. *Accounting in Europe*, *16*(3), 290–312. https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1637529

Aureli, S., Salvatori, F., & Magnaghi, E. (2020). A Country-Comparative Analysis of the Transposition of the EU Non-Financial Directive: An Institutional Approach. *Accounting, Economics and Law: A Convivium*. https://doi.org/10.1515/ael-2018-0047

Bachoo, K., Tan, R., & Wilson, M. (2013). Firm Value and the Quality of Sustainability Reporting in Australia. *Australian Accounting Review*, *23*(1), 67–87. https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00187.x

Baker, C. R., & Barbu, E. (2007). Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. *Socio-Economic Review*, *5*(4), 603–632. https://doi.org/10.1093/ser/mwm014

Barbu, E. (2004). *Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization*. Orléans Cedex. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/46449751_Tracing_the_Evolution_of_Research_on_International_Accounting_Harmonization

Barbu, E., Dumontier, P., Feleagă, N., Feleagă, L., Barbu, E., Dumontier, P., … Feleagă, L. (2012). Mandatory environmental disclosures by companies complying with IAS / IFRS : The case of France, Germany and the UK. Retrieved from https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00658734/document

Barkemeyer, R. (2007). Legitimacy as a Key Driver and Determinant of CSR in Developing Countries. *Paper for the 2007 Marie Curie Summer School on Earth System Governance, 28 May - 06 June 2007, Amsterdam*, (June), 1–23.

Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe : current practice and future potential. *The European Accounting Review*, *9*(1), 31–52.

Bebbington, J., Unerman, J., & O'Dwyer, B. (2014). *Sustainability Accounting and Accountability*. (J. Bebbington, J. Unerman, & B. O'Dwyer, Eds.) (2nd ed.). New York, NY: Routledge Taylor & Francis Group.

Beddewela, E., & Herzig, C. (2013). Corporate social reporting by MNCs' subsidiaries in Sri Lanka. *Accounting Forum*, *37*(2), 135–149. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.09.001

Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, *51*, 12–28. https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.04.002

Benchmarking hotela. (n.d.). Izvještaji za razdoblje 2014 - 2020. Retrieved January 16, 2020, from http://www.hotel-benchmarking.com/benchmarking-hoteli.php

Bennett, M., Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2013). Exploring Corporate Practices in Management Accounting for Sustainability, 1–56.

Beretta, S., & Bozzolan, S. (2004). A framework for the analysis of firm risk communication. *The International Journal of Accounting*, *39*(3), 265–288. https://doi.org/10.1016/j.intacc.2004.06.006

Bhatia, V. K. (2010). Interdiscursivity in professional communication. *Discourse and Communication*, *21*(1), 32–50. https://doi.org/10.1177/1750481309351208

Bhattacharyya, A. (2014). Factors Associated with the Social and Environmental Reporting of Australian Companies. *Journal of Business Ethics*, *8*(1), 25–50.

Blanco, B., Garcia Lara, J. M., & Tribo, J. a. (2015). Segment Disclosure and Cost of Capital. *Journal of Business Finance & Accounting*, *42*(3), 367–411. https://doi.org/10.1111/jbfa.12106

Bohdanowicz, P. (2005). European Hoteliers' Environmental Attitudes: Greening the Business. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, *46*(2), 188–204. https://doi.org/10.1177/0010880404273891

Bohdanowicz, P. (2006). Environmental awareness and initiatives in the Swedish and Polish hotel industries - survey results. *International Journal of Hospitality Management*, *25*(4), 662–682. https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2005.06.006

Bonacchi, M., & Rinaldi, L. (2007). Dartboards and clovers as new tools in sustainability planning and control. *Business Strategy and the Environment*, *16*(7), 461–473. https://doi.org/10.1002/bse.596

Bonilla-Priego, M. J., Font, X., & Pacheco-Olivares, M. D. R. (2014). Corporate sustainability reporting index and baseline data for the cruise industry. *Tourism Management*, *44*, 149–160. https://doi.org/10.1016/j.tourman.2014.03.004

Bonilla Priego, M. J., & Aviles Palacios, C. (2008). Analysis of Environmental Statements Issued by EMAS-Certified Spanish Hotels. *Cornell Hospitality Quarterly*, *49*(4), 381–394. https://doi.org/10.1177/0010880407307766

Bowrin, A. R. (2002). Does international financial reporting harmonization equal domestic financial reporting diversity for developing states: the case of Trinidad & Tobago. Retrieved from https://sta.uwi.edu/conferences/financeconference/Conference Papers/Session 29/Does International Financial Reporting Harmonization Equal Domestic Financial Reporting Diversity for Developing States - T&T.pdf

Brockett, A., & Rezaee, Z. (2012). *Corporate Sustainability: Integrating Performance and Reporting*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. Retrieved from http://www.amazon.com/Corporate-Sustainability-Integrating-Performance-Reporting/dp/1118122364

Brown, H. S., de Jong, M., & Lessidrenska, T. (2007). *The rise of the Global Reporting Initiative (GRI) as a case of institutional entrepreneurship* (Corporate Social Responsibility Initiative No. 36). *Environmental Politics* (Vol. 18). https://doi.org/10.1080/09644010802682551

Brunelli, S., & Di Carlo, E. (2020). *Accountability, Ethics and Sustainability of*

Organizations. (S. Brunelli & E. Di Carlo, Eds.). Cham: Springer Nature Switzerland AG.

Buchanan, F. R. (2003). International accounting harmonization: Developing a single word standard. *Business Horizons*, *46*(3), 61–70. https://doi.org/10.1016/S0007-6813(03)00030-2

Buck, B., & Reinhardt, C. (2016). Introducing the GRI Standards. GRI, GSSB. Retrieved from https://www.globalreporting.org/standards/resource-download-center/

Bugeja, M., Czernkowski, R., & Moran, D. (2014). The Impact of the Management Approach on Segment Reporting. *Journal of Business Finance & Accounting*, *42*(forthcoming), 310–366. https://doi.org/10.1111/jbfa.12102.This

Burritt, R. L., & Schaltegger, S. (2014). Accounting towards sustainability in production and supply chains. *The British Accounting Review*, *46*(4), 327–343. https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.10.001

BusinessDictionary.com. (n.d.). BusinessDictionary.com - Online Business Dictionary. Retrieved October 16, 2015, from http://www.businessdictionary.com/

Cappuyns, V., Vandenbulcke, C., & Ceulemans, K. (2015). Economic and Environmental Performance Indicators in Belgian GRI Reports. *Environmental Management and Sustainable Development*, *4*(1), 206–227. https://doi.org/10.5296/emsd.v4i1.7410

Capra, F. (1996). *The Web of Life*. New York: Boubleday.

Caputo, F., Leopizzi, R., & Pizzi, S. (2020). The Non-Financial Reporting Harmonization in Europe: Evolutionary Pathways Related to the Transposition of the Directive 95 / 2014 / EU within the Italian Context. *Sustainability*, *12*, 1–13.

Cavélius, F. (2011). Opening the "black box": How internal reporting systems contribute to the quality of financial disclosure. *Journal of Applied Accounting Research*, *12*(3), 187–211. https://doi.org/10.1108/09675421111187665

Chauvey, J.-N., Giordano-Spring, S., Cho, C. H., & Patten, D. M. (2015). The Normativity and Legitimacy of CSR Disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics*, *130*(4), 789–803. https://doi.org/10.1007/s10551-014-2114-y

Chen, T.-K., & Liao, Y.-P. (2015). The Economic Consequences of Disclosure Quality under SFAS No. 131. *Accounting Horizons*, *29*(1), 1–22. https://doi.org/10.2308/acch-50898

Choi, F. D. S. (2003). *International Finance and Accounting Handbook*. (F. D. S. Choi, Ed.) (3rd ed.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.

Chung, L. H., & Parker, L. D. (2010). Managing social and environmental action and accountability in the hospitality industry: A Singapore perspective. *Accounting Forum*, *34*(1), 46–53. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.10.003

CIRIA. (2004). Sustainability Accounting. Constructing Excellence. Retrieved from https://www.google.com/search?q=Construction+Industry+Research+and+Information+Association+(2004)%3A+Sustainability+Accounting%2C+Constructing+Excellence%2C+Innovation+Project+(Project+Number+-+PII%3A+39%2F3%2F671)&rlz=1C1NNVC_enHR478HR641&oq=Construction

Cohen, S., Bose, S., Guo, D., Miller, A., DeFrancia, K., Berger, O., … Zhang, C. (2014). *The Growth of Sustainability Metrics*. Retrieved from http://spm.ei.columbia.edu/files/2015/06/SPM_Metrics_WhitePaper_1.pdf

CPA Australia. (2015). Linking Internal Reporting to Strategy - online. Retrieved October 15, 2015, from https://learn.cpaaustralia.com.au/lmt/clmsCatalogDetails.prMain?site=cpapd&in_region=gl&in_offeringId=45279569&in_from_module=CLMSCATALOGV2.PRMAIN

Crawford, L., Ferguson, J., Helliar, C. V., & Power, D. M. (2014). Control over accounting standards within the European Union: The political controversy surrounding the adoption of IFRS 8. *Critical Perspectives on Accounting*, *25*(4–5), 304–318. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.001

Cresti, E. (2009). Sustainability management control systems. Towards a socially responsible planning and control framework. *IAAER, Munich, Germany*, 1–30. Retrieved from http://gcbe.us/2009_OBEC/data/confcd.htm

Črnjar, M., & Črnjar, K. (2009). *Menadžment održivog razvoja: ekonomija, ekologija, zaštita okoliša*. Rijeka: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija; Glosa. Retrieved from https://bib.irb.hr/datoteka/430798.CRNJAR-Menadzment_OR_knjiga.pdf

CSHS. (2015). *The Accounting Revolution and the New Sustainability Implications for the OSH Professional*. Retrieved from https://www.centershs.org/assets/docs/CSHS_2015_Accounting_Revolution_and_the_New_Sustainability.pdf

CSR. (n.d.). What does CSR, GRI and futher terms stand for? - 360report.org (EN). Retrieved September 29, 2018, from http://www.360report.org/en/glossary.html

Cvelbar, L. K., & Dwyer, L. (2012). An importance–performance analysis of sustainability factors for long-term strategy planning in Slovenian hotels. *Journal of Sustainable Tourism*, *21*(3), 487–504. https://doi.org/10.1080/09669582.2012.713965

Daddi, T., Magistrelli, M., Frey, M., & Iraldo, F. (2011). Do environmental management systems improve environmental performance? Empirical evidence from Italian companies. *Environment, Development and Sustainability*, *13*(5), 845–862. https://doi.org/10.1007/s10668-011-9294-8

De Grosbois, D. (2012). Corporate social responsibility reporting by the global hotel industry: Commitment, initiatives and performance. *International Journal of Hospitality Management Hospitality Management*, *31*, 896–905.

de Lange, D. E., Busch, T., & Delgado-Ceballos, J. (2012). Sustaining Sustainability in Organizations. *Journal of Business Ethics*, *110*(2), 151–156. https://doi.org/10.1007/s10551-012-1425-0

Direktiva. (2013). Direktiva 2013/34/EU. *Službeni List Europske Unije*. Retrieved from https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN

Direktiva. (2014). Direktiva 2014/95/EU. *Službeni List Europske Unije*. Retrieved from http://eur-lex.europa.eu/legal-

content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=HR

Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2014). Towards a More Comprehensive Framework for Sustainability Control Systems Research. In M. Freedman & B. Jaggi (Eds.), *Accounting for the Environment: More Talk and Little Progress* (Vol. 5, pp. 23–47). Emerald Group Publishing.

Domitran, I. (2015). Ključni pokazatelji poslovanja (KPI -Key performance indicators) i menadžersko izvještavanje | Poslovna učinkovitost. Retrieved December 30, 2018, from http://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/kljucni-pokazatelji-poslovanja-kpi-key-performance-indicators-izvjestavanje

Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts , Evidence, and Implications. *The Academy of Management Review*, *20*(1), 65–91.

Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F. (2010). GRI Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations. *Public Management Review*, *12*(4), 531–548. https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496266

Durden, C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *21*(5), 671–694. https://doi.org/10.1108/09513570810872969

Dutta, S., Lawson, R., & Marcinko, D. (2012). Paradigms for Sustainable Development: Implications of Management Theory. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *19*(1), 1–10. https://doi.org/10.1002/csr.259

E&Y. (n.d.). *Tomorrow's Investment Rules 2.0*. Retrieved from https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/investor_survey/$FILE/CCaSS_Institutional_InvestorSurvey2015.pdf

E&Y. (2014). Tomorrow's investment rules: Global survey of institutional investors on non-financial performance, 1–40.

EC. (2004). Early warning system for identifying declining tourist destinations, and preventive best practices. Retrieved June 22, 2015, from http://bookshop.europa.eu/en/early-warning-system-for-identifying-declining-tourist-destinations-and-preventive-best-practices-pbNB4902515/downloads/NB-49-02-515-EN-C/NB4902515ENC_002.pdf;pgid=y8dIS7GUWMdSR0EAlMEUUsWb000060zUPCMK;sid=tljms1AIltHmtgEoTGV4F

EC. (2009). Uredba (EZ) br.1221/2009. *Službeni List Europske Unije*. Retrieved from http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1447074808009&uri=CELEX:32009R1221

EEA. (1998). Environmental Management Tools for SMEs: A Handbook. Copenhagen, Denmark. Retrieved from https://www.eea.europa.eu/publications/GH-14-98-065-EN-C/file

EMAS. (n.d.). EMAS. Retrieved November 1, 2015, from http://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm

EMAS HR. (n.d.). EMAS portal - Naslovna. Retrieved December 28, 2018, from

http://emas.azo.hr/

EnKlik. (n.d.). 1KA | EnKlik Anketa. Retrieved January 27, 2020, from https://www.1ka.si/

EPA. (1995). *An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms*. United States Environmental Protection Agency. https://doi.org/10.1128/AAC.03728-14

EPIG. (2003). *Environmental Performance Indicators Guideline for Organizations*. Retrieved from https://www.env.go.jp/policy/j-hiroba/PRG/pdfs/e_p_guide.pdf

Epstein, M. J., & Buhovac, A. R. (2014). *Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts*. Berrett-Koehler Publishers. Retrieved from https://books.google.com/books?id=RfvxAAAAQBAJ&pgis=1

ERG. (2004). *Environmental Reporting Guidelines*. Retrieved from https://www.gov.uk/government/publications/environmental-reporting-guidelines-including-mandatory-greenhouse-gas-emissions-reporting-guidance

Faisal, Tower, G., & Rusmin, R. (2012). Legitimising Corporate Sustainability Reporting Throughout the World. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, *6*, 19–35.

Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2014). Effect of Stakeholders' Pressure on Transparency of Sustainability Reports within the GRI Framework. *Journal of Business Ethics*, *122*(1), 53–63. https://doi.org/10.1007/s10551-013-1748-5

Ferus-Comelo, A. (2014). CSR as corporate self-reporting in India's tourism industry. *Social Responsibility Journal*, *10*(1), 53–67. https://doi.org/10.1108/SRJ-11-2012-0144

Fifka, M. S. (2012). The development and state of research on social and environmental reporting in global comparison. *Journal Für Betriebswirtschaft*, *62*(1), 45–84. https://doi.org/10.1007/s11301-012-0083-8

Fifka, M. S. (2013). Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective - a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, *22*(1), 1–35. https://doi.org/10.1002/bse.729

Fifka, M. S., & Drabble, M. (2012). Focus and Standardization of Sustainability Reporting - A Comparative Study of the United Kingdom and Finland. *Business Strategy and the Environment*, *21*(7), 455–474. https://doi.org/10.1002/bse.1730

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). the Sustainability Balanced Scorecard – Management To Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, *11*, 269–284. https://doi.org/10.1002/bse.339

Font, X., Walmsley, A., Cogotti, S., McCombes, L., & Häusler, N. (2012). Corporate social responsibility: The disclosure-performance gap. *Tourism Management*, *33*(6), 1544–1553. https://doi.org/10.1016/j.tourman.2012.02.012

FRC. (2018). *Reporting of performance metrics*. Retrieved from https://www.frc.org.uk/getattachment/e94631d1-69c1-4349-8ce5-780d4eca455f/LAB_Reporting-of-performance-metrics_June-2018.PDF

Freundlieb, M., Gräuler, M., & Teuteberg, F. (2014). A conceptual framework for the quality evaluation of sustainability reports. *Management Research Review*, *37*(1), 19–44. https://doi.org/10.1108/MRR-04-2012-0087

Gaffikin, M. (2007). *Accounting in the Global Environment* (No. 07/03). Retrieved from http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=accfinwp

Gan, X., Fernandez, I. C., Guo, J., Wilson, M., Zhao, Y., Zhou, B., & Wu, J. (2017). When to use what: Methods for weighting and aggregating sustainability indicators. *Ecological Indicators*, *81*(February), 491–502. https://doi.org/10.1016/j.ecolind.2017.05.068

Gasparatos, A., El-Haram, M., & Horner, M. (2008). A critical review of reductionist approaches for assessing the progress towards sustainability. *Environmental Impact Assessment Review*, *28*(4–5), 286–311. https://doi.org/10.1016/j.eiar.2007.09.002

Georg, S., & Justesen, L. (2017). Counting to zero: accounting for a green building. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *30*(5), 1065–1081. https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1320

Gibbons, J. D., & Chakraborti, S. (2003). *Nonparametric Statistical Inference* (4th ed.). New York, Basel: Marcel Dekker, Inc. Retrieved from https://books.google.com/books?id=kJbVO2G6VicC&pgis=1

Given, L. M. (2008). *The SAGE Encyclopedia of Qualitative Research Methods, Volumes 1-2*. (L. M. Given, Ed.). SAGE Publications, Inc. Retrieved from https://books.google.com/books?id=y_0nAQAAMAAJ&pgis=1

Goldstein, K., & Primlani, R. V. (2012). Current trends and opportunities in hotel sustainability. Retrieved September 4, 2015, from http://www.hvs.com/Content/3218.pdf

Gomez-Mejia, L. R., Balkin, D. B., & Cardy, R. L. (2008). *Management: people, performance, change*. (J. E. Biernat, Ed.) (3rd ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.

Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, *23*(3), 205–223. https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003

Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, *38*(6–7), 407–419. https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002

Grecco, M. C. P., Milani Filho, M. A. F., Segura, L. C., Sanchez, I.-M. G., & Dominguez, L. R. (2013). The voluntary disclosure of sustainable information: a comparative analysis of spanish and brazilian companies. *Revista de Contabilidade e Organizações*, (17), 45–55. https://doi.org/10.11606/rco.v7i17.56690

Greene, J. C., Caracelli, V. J., & Graham, W. F. (1989). Toward a Conceptual Framework for Mixed-Method Evaluation Designs. *Educational Evaluation and Policy Analysis*, *11*(3), 255–274. https://doi.org/10.3102/01623737011003255

GRI's History. (n.d.). Retrieved February 24, 2020, from https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's history.aspx

GRI. (n.d.-a). Global Reporting Initiative. Retrieved June 13, 2016, from https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx

GRI. (n.d.-b). GRI Standards. Retrieved March 14, 2017, from https://www.globalreporting.org/standards/

GRI. (n.d.-c). Innovative implementation of EU Directive on Non-Financial Reporting. Retrieved February 7, 2018, from https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/EU-Directive-on-Non-Financial-Reporting.aspx

GRI. (2013). *G4 Smjernice za izvještavanje o održivosti - provedbeni priručnik*. Amsterdam. Retrieved from https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Croatian-G4-Part-Two.pdf

GRI. (2016a). GRI 101: Foundation 101. *GRI Global*, *GRI101*(1), 29. Retrieved from https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/

GRI. (2016b). GRI Empowering Sustainable Decisions. Retrieved December 29, 2019, from https://www.globalreporting.org/information/media/Pages/GRI-Empowering-Sustainable-Decisions.aspx

GSSB. (n.d.). GRI Standards Download Center. Retrieved December 9, 2018, from https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/

GSSB. (2018). Consolidated set of GRI sustainability reporting standards. Amsterdam: GRI. Retrieved from https://www.globalreporting.org/standards/

Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (pp. 105–117). Thousand Oaks, CA: SAGE Publication.

Guideline. (2010). *Guideline 3: Key Performance Indicators*. Retrieved from https://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjEm5-JjMfTAhWBQpoKHTuiAl0QFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.alnap.org%2Fpool%2Ffiles%2Fbusiness-performance-measurement-andy-neely-(ed-).pdf&usg=AFQjCNH0up2Fc8n5LvsTuaPMnuchpNHBgw&cad=rj

Guideline. (2015). Guideline Key Performance Indicators PROS 10/10 G3. Australia: Public Record Office Victoria. Retrieved from https://www.prov.vic.gov.au/sites/default/files/2016-05/PROS1010 G3 v2.0.pdf

Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., & Vašiček, V. (2011). *Upravljačko računovodstvo*. (G. Danimir & M. Peršić, Eds.). Zageb: RiF.

Guthrie, J., Cuganesan, S., & Ward, L. (2008). Disclosure media for social and environmental matters within the Australian food and beverage industry. *Social and Environmental Accountability Journal*, *28*(1), 33–44. https://doi.org/10.1080/0969160X.2008.9651789

Hąbek, P., & Wolniak, R. (2015). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: the case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality & Quantity*, *50*(1), 399–420. https://doi.org/10.1007/s11135-014-0155-z

Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results,

trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, *59*, 5–21. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005

Halmi, A. (2001). *Metodologija istraživanja u socijalnom radu*. Zagreb: Alinea.

Hammond, A., Adriaanse, A., Rodenburg, E., Bryant, D., & Woodward, R. (1995). *Environmental Indicators: A Systematic Aapproach to Measuring and Reporting on Environmental Policy Performance in the Context of Sustainable Development*. *World Resources Institute*. https://doi.org/10.1021/ja01151a046

Hart Environmental Data. (1998). Sustainable Community Indicators Trainers ' Workshop. *Hart Environmental Data*, 205. Retrieved from http://www.sustainablemeasures.com/node/549

Head, M. J., & Riddle, C. (2013). Finding harmony in reporting. *Internal Auditor*, *70*(5), 25–27.

Hercigonja, Z. (2017). Konceptualno modeliranje podataka. Retrieved November 28, 2019, from https://issuu.com/zoranhercigonja/docs/konceptualno_modeliranje_podataka

Herda, D. N., Taylor, M. E., & Winterbotham, G. (2012). The Effect of Board Independence on the Sustainability Reporting Practices of Large U.S. Firms. *Issues in Social & Environmental Accounting*, *6*(3), 25–44. Retrieved from http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=94087962&site=ehost-live&scope=site

Herriott, S. R. (2016). *Metrics for Sustainable Business - Measures and Standards for the Assessment of Organizations*. New York, NY: Routledge. https://doi.org/10.4324/9781315697703

Herrmann, D., & Thomas, W. (1995). Harmonisation of Accounting Measurement Practices in the European Community. *Accounting and Business Research*, *25*(100), 253–265. https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729914

Herrmann, D., & Thomas, W. (1996). Segment reporting in the European Union: Analyzing the effects of country, size, industry, and exchange listing. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *5*(1), 1–20. https://doi.org/10.1016/S1061-9518(96)90012-9

Herrmans, I. M., & Herschovis, S. (2010). Sustainability Reporting: Creating an Internal Self-Driving Mechanism. *Environmental Quality Management*, *20*(1), 611–627. https://doi.org/10.1002/tqem

HGK. (n.d.). HGK - Digitalna komora. Retrieved January 27, 2020, from https://digitalnakomora.hr/home

Higgins, C., Milne, M. J., & van Gramberg, B. (2014). The Uptake of Sustainability Reporting in Australia. *Journal of Business Ethics*, (April 2014), 445–468. https://doi.org/10.1007/s10551-014-2171-2

HJP. (n.d.). Hrvatski jezični portal. Retrieved November 10, 2018, from http://hjp.znanje.hr/index.php?show=search

Holcomb, J. L., Upchurch, R. S., & Okumus, F. (2007). Corporate social responsibility: what

are top hotel companies reporting? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, *19*(6), 461–475. https://doi.org/10.1108/09596110710775129

Hoque, Z. (2006). *Strategic Management Accounting - Concepts, Processess and Issues* (2nd ed.). Pearson Education Australia.

Hoque, Z., Parker, L. D., Covaleski, M. A., & Haynes, K. (2017). *The Routlegde Companion to Qualitative Accounting Research Methods*. (Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covaleski, & K. Haynes, Eds.) (1st ed.). New York, NY: Routledge.

Horvat, J., & Mijoč, J. (2012). *Osnove statistike* (1st ed.). Zagreb: Naklada Lijevak.

Hosoda, M., & Suzuki, K. (2015). Using Management Control Systems to Implement CSR Activities: An Empirical Analysis of 12 Japanese Companies. *Business Strategy and the Environment*, *24*(7), 628–642. https://doi.org/10.1002/bse.1896

Hossain, D. M. (2017). Discourse Analysis : An Emerging Trend in Corporate Narrative Research. *Middle East Journal of Business*, *12*(4), 3–9. https://doi.org/10.5742/mejb.2017.93084

HRPSOR. (n.d.). Hrvatski poslovni savjet za održivi razvoj - HR PSOR. Retrieved July 26, 2016, from http://www.hrpsor.hr/

Huang, R., & Chen, D. (2014). Does Environmental Information Disclosure Benefit Waste Discharge Reduction? Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, (129), 535–552. https://doi.org/10.1007/s10551-014-2173-0

Hubbard, G. (2009). Measuring organizational performance: Beyond the triple bottom line. *Business Strategy and the Environment*, *18*(December 2006), 177–191. https://doi.org/Doi 10.1002/Bse.564

IASB. (2008). Međunarodni standard financijskog izvještavanja 8 - Poslovni segmenti. Narodne novine. Retrieved from https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_03_29_647.html

IASB. (2013). Post-implementation Review: IFRS 8 Operating Segments. Retrieved July 20, 2015, from http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/Documents/PIR-IFRS-8-Operating-Segments-July-2013.pdf

IFAC. (2011). *Sustainability Framework 2.0*. Retrieved from http://viewer.zmags.com/publication/052263e2#/052263e2/120

IFRS. (2009). IFRS 8: Operating Segments. IFRS. Retrieved from https://ifrs.seo.ir/Admin/.../GetFile?path=IFRSs%2Fifrs08.pdf

IIRC. (2013). IIRC. *The International <IR> Framework*. IIRC. https://doi.org/10.2139/ssrn.2378899

Investopedia. (n.d.-a). Generally Accepted Accounting Principles - GAAP. Retrieved November 10, 2018, from https://www.investopedia.com/terms/g/gaap.asp

Investopedia. (n.d.-b). International Accounting Standards - IAS. Retrieved November 10, 2018, from https://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp

Ioannidoy, E. (2006). *The harmonization of accounting practices after the mandatory*

adoption of IASs / IFRSs in European Union: the case of Greece. The University of Greenwich,. Retrieved from http://digilib.teiemt.gr/jspui/bitstream/123456789/3466/1/03DSSZ01Z0032.pdf

IODSA. (2016). King IV: Report on corporate governance for South Africa 2016. *King IV Report on Corporate Governance for South Africa*. The Institute of Directors Southern Africa. Retrieved from https://www.adamsadams.com/wp-content/uploads/2016/11/King-IV-Report.pdf

Islam, J., & Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*, *6*(15), 5159–5164. https://doi.org/10.5897/ajbm11.2764

James, M. L., & Angeles, L. (2015). The benefits of sustainability and integrated reporting: an investigation of accounting majors' perceptions. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, *18*(1), 1–21.

Janković, S., & Peršić, M. (2015). *Priručnik za Benchmarking u hrvatskom i slovenskom hotelijerstvu*. (S. Janković & M. Peršić, Eds.). Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija; Sveučilište u Rijeci, Tiskara Sušak.

Jasch, C. (2000). Environmental performance evaluation and indicators. *Journal of Cleaner Production*, *8*(1), 79–88. https://doi.org/10.1016/S0959-6526(99)00235-8

Jones, P., & Comfort, D. (2019). Sustainable Development Goals and the World ' s Leading Hotel Groups. *Athens Journal of Tourism*, *6*(1), 1–14. Retrieved from https://www.athensjournals.gr/tourism/2019-6-1-1-Jones.pdf

Jones, P., Comfort, D., & Hillier, D. (2006). Reporting and reflecting on corporate social responsibility in the hospitality industry: A case study of pub operators in the UK. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, *18*(4), 329–340. https://doi.org/10.1108/09596110610665339

Jones, P., Hillier, D., & Comfort, D. (2014). Sustainability in the global hotel industry. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, *26*(1), 5–17. https://doi.org/10.1108/ijchm-10-2012-0180

Joshi, S., & Li, Y. (2016). What Is Corporate Sustainability and How Do Firms Practice It? A Management Accounting Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, *28*(2), 1–11. https://doi.org/10.2308/jmar-10496

Kang, H., & Gray, S. J. (2013). Segment reporting practices in australia: Has IFRS 8 made a difference? *Australian Accounting Review*, *23*(3), 232–243. https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00173.x

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Translating Strategy Into Action - The Balanced Scorecard*. *Harvard Business School Press*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. https://doi.org/10.1109/JPROC.1997.628729

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps – Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston, Massachusetts: Harward Business School Press. https://doi.org/10.1016/j.bmc.2004.12.042

Kerr, J., Rouse, P., & de Villiers, C. (2015). Sustainability reporting integrated into

management control systems. *Pacific Accounting Review*, *27*(2), 189–207. https://doi.org/10.1108/09574090910954864

Kim, J., & Kokubu, K. (2017). Sustainability management control systems in Japanese companies : The influence of institutional pressures and the impact on organizational capabilities and performance. *Proceedings of the 21th Conference of the Environmental and Sustainability Management Accounting Network (EMAN)*, 1–6.

Kirk, D. (1998). Attitudes to environmental management held by a group of hotel managers in Edinburgh. *International Journal of Hospitality Management*, *17*(1), 33–47. https://doi.org/10.1016/S0278-4319(98)00005-X

Knowles, T., Macmillan, S., Palmer, J., Grabowski, P., & Hashimoto, A. (1999). The development of environmental initiatives in tourism: responses from the London hotel sector. *International Journal of Tourism Research*, *1*(4), 255–265. https://doi.org/10.1002/(SICI)1522-1970(199907/08)1:4<255::AID-JTR170>3.0.CO;2-8

Krippendorff, K. (2004). *Content Analysis - An Introduction to Its Methodology* (2nd ed.). SAGE Publication. https://doi.org/10.1103/PhysRevB.31.3460

Krivačić, D. (2016). *Izvještavanje o okolišu: odgovornom poslovnom praksom do poslovne održivosti*. University of Rijeka.

Krivačić, D., & Jankovic, S. (2017). Managerial attitudes on environmental reporting: Evidence from Croat. *Journal of Environmental Accounting and Management*, *5*(4), 327–341. https://doi.org/10.5890/JEAM.2017.12.005

Krivačić, D., & Janković, S. (2020). Čimbenici izvještavanja o okolišu: rezultati istraživanja u Hrvatskoj. *Ekonomski Pregled*, *71*(4), 383–406. https://doi.org/http://doi.org/10.32910/ep.71.4.4

Kwok, W. C. C., & Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *18*(1), 74–99. https://doi.org/10.1108/09513570510584665

La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Tarquinio, L., & Dumay, J. (2018). Harmonising non-financial reporting regulation in Europe: Practical forces and projections for future research. *Meditari Accountancy Research*, *26*(4), 598–621. https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2018-0290

Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting - A brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, *29*(1), 7–26. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.11.001

Lancker, E., & Nijkamp, P. (2000). A policy scenario analysis of sustainable agricultural development options: a case study for Nepal. *Impact Assessment and Project Appraisal*, *18*(2), 111–124. https://doi.org/10.3152/147154600781767493

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, *22*(2), 207–232. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2

Laughlin, B., & Varangu, L. K. (1991). Accounting for Waste or Garbage Accounting: Some Thoughts from Non-accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *4*(43–51). https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/MRR-09-2015-0216

Le, Y., Hollenhorst, S., Harris, C., McLaughlin, W., & Shook, S. (2006). Environmental management. *Annals of Tourism Research*, *33*(2), 545–567. https://doi.org/10.1016/j.annals.2006.01.002

Legendre, S., & Coderre, F. (2013). Determinants of GRI G3 Application Levels: The Case of the Fortune Global 500. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*¸, *20*(3), 182–192. https://doi.org/10.1002/csr.1285

Leung, E., & Verriest, A. (2015). The Impact of IFRS 8 on Geographical Segment Information. *Journal of Business Finance & Accounting*, *42*(forthcoming), 273–309. https://doi.org/10.1111/jbfa.12103

Leyk, J., & Gräf, J. (n.d.). Exzellentes Management Reporting, Mehr Relevanz, veniger Aufwand, bessere Entscheidungen. *Controlling & Finance, KPI & Management Reporting*. Horwath & Partner Management Consulting. Retrieved from https://www.horvath-partners.com/fileadmin/horvath-partners.com/assets/02_Kompetenz/Funktionale Kompetenz/PDFs/deutsch/151007_KPI-Mgmt_Reporting_web_g.pdf

Lisi, I. E. (2016). Determinants and Performance Effects of Social Performance Measurement Systems. *Journal of Business Ethics*, 1–27. https://doi.org/10.1007/s10551-016-3287-3

Lozano, R., & Huisingh, D. (2011). Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, *19*(2–3), 99–107. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2010.01.004

Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, *21*(2), 110–115. https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.002

MacLean, R. (2011). Environmental leadership. *Environmental Quality Management*, *21*(1), 103–110. https://doi.org/10.1002/tqem

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, *19*(4), 287–300. https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003

Manes-Rossi, F., Tiron-Tudor, A., Nicolò, G., & Zanellato, G. (2018). Ensuring more sustainable reporting in europe using non-financial disclosure-de facto and de jure evidence. *Sustainability*, *10*(4), 2–20. https://doi.org/10.3390/su10041162

Marušić, M., & Prebežac, D. (2004). *Istraživanje turističkih tržišta*. Zagreb: Adeco.

Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *10*(4), 481–531.

Mcleay, S., Neal, D., & Tollington, T. (1999). International Standardisation and Harmonisation: a New Measurement Technique. *Journal of International Financial Management and Accounting*, *10*(1), 42–70.

Mejovšek, M. (2008). *Metode znanstvenog istraživanja u društvenim i humanističkim znanostima*. (K. Matešić, Ed.) (1st ed.). Jastrebarsko, Croatia: Naklada Slap.

Mensah, I. (2006). Environmental management practices among hotels in the greater Accra

region. *International Journal of Hospitality Management*, *25*(3), 414–431. https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2005.02.003

Merkl-Davies, D. M., & Koller, V. (2012). "Metaphoring" people out of this world: A Critical Discourse Analysis of a chairman's statement of a UK defence firm. *Accounting Forum*, *36*(3), 178–193. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.02.005

Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2014). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, *33*, 59–78. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003

Mijoč, I., & Pekanov Starčević, D. (2013). Measurement of Accounting Harmonization and Standardization. *MEST Journal*, *1*(1), 126–136. https://doi.org/10.12709/mest.01.01.01.13.pdf

Mondéjar-Jiménez, J., Ferrari, G., Segarra-Ona, M.-V., & Peiró-Signes, A. (2014). *Sustainable Performance and Tourism: A Collection of Tools and Best Practices*. (J. Mondéjar-Jiménez, G. Ferrari, M.-V. Segarra-Ona, & A. Peiró-Signes, Eds.) (1st ed.). Oxford: Chartridge Books Oxford.

Moon, J., Grubnic, S., Herzig, C., & Gond, J.-P. (2011). Management control for sustainability strategy. *Chartered Institute of Management Accountants*, *7*(12), 1–15.

Mooney, C. L. (2014). GRI & SASB™. Retrieved September 1, 2016, from http://corporateresponsibilityassociation.org/files/BrownFlynn_G4_SASB_Webinar_5.21.14.pdf

Nardo, M., Saisana, M., Saltelli, A., & Tarantola, S. (2005). Tools for composite indicators building. *Institute for the Protection and Security of the Citizen Econometrics and Statistical Support to Antifraud Unit I-21020 Ispra*, 134. https://doi.org/10.1038/nrm1524

Nardo, M., Saisana, M., Saltelli, A., Tarantola, S., Hoffman, A., & Giovannini, E. (2005). *OECD Handbook on constructing composite indicators*. *OECD Statistics Working Papers*. https://doi.org/10.1787/533411815016

Negash, M. (2012). IFRS and environmental accounting. *Management Research Review*, *35*(7), 577–601. https://doi.org/10.1108/01409171211238811

Neuendorf, K. A. (2017). *The Content Analysis Guidebook* (2nd ed., Vol. 53). SAGE Publications, Inc. https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004

Neumann, Bruve, R., Cauvin, E., & Roberts, M. L. (2015). Management Control System Dilemma: Reconciling Sustainability with Information Overload. *Advances in Management Accounting*, 1–28. https://doi.org/10.1108/S1474-7871(2011)0000019010

Nichols, N. B., Street, D. L., & Cereola, S. J. (2012). An analysis of the impact of adopting IFRS 8 on the segment disclosures of European blue chip companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *21*(2), 79–105. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2012.07.001

Nikolaeva, R., & Bicho, M. (2011). The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards. *Journal of the Academy of Marketing Science*, *39*(1), 136–157. https://doi.org/10.1007/s11747-010-

0214-5

Nyahunzvi, D. K. (2013). CSR reporting among Zimbabwe's hotel groups: a content analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, *25*(4), 595–613. https://doi.org/10.1108/09596111311322943

Odia, J. O. (2015). Corporate Characteristics and Corporate Social and Environmental Disclosures Quantity in Nigeria. *Journal of Accounting - Business & Management*, *22*(1), 13–28.

Ortas, E., & Moneva, J. M. (2011). Origins and development of sustainability reporting: Analysis of the Latin American context. *GCG: Revista de Globalización, Competitividad & Gobernabilidad*, *5*(2), 16–37. https://doi.org/10.3232/GCG.2011.V5.N2.01

Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, *10*(4), 363–382. https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115

Papagiannakis, G., Voudouris, I., & Lioukas, S. (2014). The road to sustainability: Exploring the process of corporate environmental strategy over time. *Business Strategy and the Environment*, *23*(4), 254–271. https://doi.org/10.1002/bse.1781

Parker, L. D. (2000a). Costing: a path to implementation. *Australian Accounting Review*, *10*(3), 43–51.

Parker, L. D. (2000b). Green strategy costing: early days. *Australian Accounting Review*, *10*(1), 46–55.

Paunescu, C. (2009). Managing Process Performance and Quality for Sustainability in the Service Organizations. *Amfiteatru Economic*, *11*(26), 323–329. https://doi.org/http://www.amfiteatrueconomic.ase.ro/english/index.html

Pedersen, E. R. (2007). Perceptions of Performance : How European Organizations Experience EMAS Registration. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *14*(2), 61–73. https://doi.org/10.1002/csr.118

Perrini, F. (2005). Building a European Portrait of Corporate Social Responsibility Reporting. *European Management Journal*, *23*(6), 2005. Retrieved from http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S026323730500112X

Perrini, Francesco. (2005). Building a European portrait of corporate social responsibility reporting. *European Management Journal*, *23*(6), 611–627. https://doi.org/10.1016/j.emj.2005.10.008

Perrini, Francesco, & Tencati, A. (2006). Sustainability and Stakeholder Management: the Need for New Corporate Performance Evaluation and Reporting Systems. *Business Strategy and the Environment*, *308*(February), 296–308. Retrieved from https://is.muni.cz/el/1431/podzim2013/Z0131/um/Stakeholders2.pdf

Peršić, M. (2018). EMA - Environmental Management Accounting / Menadžersko računovodstvo okoliša, TJ 5. Opatija: Faculty of Tourism and Hospitality Management, Opatija.

Peršić, M., & Halmi, L. (2016a). Assessing the quality of non-financial reporting in Croatia.

In Z. V. G. Hair, Joe; Krupka (Ed.), *Growing in Shrinking Markets* (pp. 187–197). Zagreb: Innovation Institute.

Peršić, M., & Halmi, L. (2016b). Disclosing non-financial information in companies' reports in Croatia. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, *5*(2), 181–200. https://doi.org/http://dx.doi.org/10.12775/ CJFA.2016.022

Peršić, M., & Halmi, L. (2018). Exploring the quality of social information disclosed in non-financial reports of Croatian companies. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, *31*, 1–19. https://doi.org/10.1080/1331677X.2018.1480968

Peršić, M., Halmi, L., & Severović, K. (2017). Measuring qualitative characteristics of disclosed non-financial reports in Croatia. In U. Bacher, D. Barković, K.-H. Dernoscheng, M. Lamza-Maronić, B. Matić, N. Pap, & B. Runzheimer (Eds.), *Interdisciplinary Management Research XIII* (pp. 418–431). Opatija: Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek Croatia, Hochschule Pforzheim Universiy.

Peršić, M., & Janković, S. (2006). *Menadžersko računovodstvo hotela*. Zagreb: FMTU Opatija, HZRFD.

Peršić, M., Janković, S., Bakija, K., & Poldrugovac, K. (2013). Sustainability Reporting for Hotel Companies : a Tool for Overcoming the Crisis. *Tourism in Southern and Eastern Europe, Conference Proceedings*, 319–334.

Peršić, M., Janković, S., & Krivačić, D. (2017). Accounting: Upgrading Corporate Social Responsibility Sustainability Accounting: Upgrading Corporate Social Responsibility. In M. Aluchna & S. O. Idowu (Eds.), *Dynamics of Corporate Social Responsibility: A Critical Approach to Theory and Practice: An Introduction* (pp. 285–303). Springer International Publishing AG Switzerland. https://doi.org/10.1007/978-3-319-39089-5_15

Peršić, M., Janković, S., & Poldrugovac, K. (2012). Implementation of Segment Reporting Standards in the Hospitality Industry – a Comparative Study. *Tourism & Hospitality Management 2012, Conference Proceedings*, *17*(3), 30–39.

Petcharat, N., & Mula, J. M. (2010). Sustainability Management Accounting System (SMAS): Towards a Conceptual Design for the Manufacturing Industry. In *2010 Accounting & Finance Association of Australia and New Zeland Conference*. Retrieved from https://eprints.usq.edu.au/18334/

Petz, B., Kolesarić, V., & Ivanec, D. (2012). *Petzova statistika* (1st ed.). Jastrebarsko, Croatia: Naklada Slap.

Pfalzgraf, K., & Aykan, S. (2016). Getting Ready for SASB: A Deep Dive into SASB ' s Industry-specific Sustainability Standards. Boston, Massachusetts: SASB. Retrieved from https://www.slideshare.net/sustainablebrands/getting-ready-for-sasb-a-deep-dive-into-sasbs-industryspecific-sustainability-standards

Pojasek, R. B. (2010). The Sustainability Professional: 2010 Competency Survey Report. *Environmental Quality Management*, *20*(1), 49. https://doi.org/10.1002/tqem

Poldrugovac, K. (2015). *A Role of Accounting in Establishing a Sustainable Performance Management System in the Hotel Industy*. University of Ljubljana. Retrieved from Doctoral thesis

Priego, M. J. B., Najerab, J. J., & Font, X. (2011). Environmental management decision-making in certified hotels, *19*(3), 361–381. https://doi.org/10.1080/09669582.2010.530350

Radlach, R. (2014). *The Current State of Management Control Systems for a Sustainable Development – A review of empirical literature published between 1988 and 2013*. Aarhus University. Retrieved from http://pure.au.dk/portal/files/68941942/Masters_Thesis_Radlach_Main.pdf

Rahdari, A. H., & Anvary Rostamy, A. A. (2015). Designing a general set of sustainability indicators at the corporate level. *Journal of Cleaner Production*, *108*, 757–771. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.05.108

Rai Technology University. (2012). Management Control System. Bangalore: Rai Technology University.

Randor, Zoe J., B. (2007). Historical analysis of performance measurement and management in operations management. *International Journal of Productivity and Performance Management*, *56*(5/6), 384–396. https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/MRR-09-2015-0216

Rasche, A. (2009). Toward a Model to Compare and Analyze Accountability Standards-The Case of the UN Global Compact. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *16*(4), 192–205.

Reynolds, M., & Yuthas, K. (2008). Moral discourse and corporate social responsibility reporting. *Journal of Business Ethics*, *78*(1–2), 47–64. https://doi.org/10.1007/s10551-006-9316-x

Riccaboni, A., & Leone, E. L. (2010). Implementing strategies through management control systems: the case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, *59*(2), 130–144. https://doi.org/10.1108/17410401011014221

Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2005). *International Financial Reporting: A Comparative Approach* (3rd ed.). Prentice Hall. Retrieved from https://www.books.mec.biz/tmp/books/XKFQ41HIIS5E4HZNX3HL.pdf

Rocci, A., Palmieri, R., & Gautier, L. (2015). Introduction to thematic section on text and discourse analysis in financial communication. *Studies in Communication Sciences*, *15*(1), 2–4. https://doi.org/10.1016/j.scoms.2015.04.002

Rodriguez Magda, R. M., & Lavrijsen, J. A. (prijevod). (2011). Transmodernity: A New Paradigm. *Izvorno Objavljeno u: "Transmodernity: Journal of Peripheral Cultural Production of the Luso-Hispanic World," 1*(1), 1–13. Retrieved from http://transmodern-theory.blogspot.com/2017/05/transmodernity-new-paradigm.html

Romolini, A., Fissi, S., & Gori, E. (2014). Scoring CSR reporting in listed companies - evidence from Italian best practices. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *21*(2), 65–81. https://doi.org/10.1002/csr.1299

Romolini, A., Fissi, S., & Gori, E. (2015). Quality disclosure in sustainability reporting: evidence from universities. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (44), 196–218.

Sadeghzadeh, A. (1995). *Social responsibility accounting, sustainability accounting and Islam*. The University of Wollongong. Retrieved from http://proquest.umi.com/pqdweb?did=740912501&Fmt=7&clientId=20870&RQT=309&VName=PQD

Salama, A., Dixon, R., & Habbash, M. (2012). An examination of environmental disclosures in UK corporate annual reports. *Journal of Accounting Business and Management*, *19*(1), 19–42.

SASB. (n.d.-a). Alignment - Sustainability Accounting Standards Board Sustainability Accounting Standards Board. Retrieved July 20, 2018, from https://www.sasb.org/approach/key-relationships/

SASB. (n.d.-b). Conceptual Framework - Sustainability Accounting Standards Board Sustainability Accounting Standards Board. Retrieved July 20, 2018, from https://www.sasb.org/approach/conceptual-framework-2/

SASB. (n.d.-c). Sustainability Accounting Standards Board. Retrieved October 7, 2015, from http://www.sasb.org/

SASB. (2013). Conceptual Framework of the Sustainability Accounting Standards Board, (October), 26. Retrieved from sasb.org

SASB. (2014). Hotels & Lodging Sustainability Accounting Standard. SASB. Retrieved from https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2014/12/SV0201_Hotels_ProvisionalStandard.pdf

SASB. (2015). *Fundamentals of Sustainability Accounting*.

SASB. (2017). SASB Conceptual Framework. SASB. Retrieved from https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2017/02/SASB-Conceptual-Framework.pdf

Schaltegger, S., Bennett, M., Burritt, R. L., & Jasch, C. (2008). *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*. (S. Schaltegger, M. Bennett, R. Burritt, & C. Jasch, Eds.), *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4020-8913-8_5

Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2006). Corporate Sustainability Accounting: a Nightmare or a Dream Coming True? *Business Strategy and the Environment*, *15*, 293–295.

Segnestam, L. (2002). Indicators of Environment and Sustainable Development. *Environmental Economic Series*, (89).

Sekol, I., & Maurović, I. (2017). Miješanje kvantitativnog i kvalitativnog istraživačkog pristupa u društvenim znanostima - miješanje metoda ili metodologija? *Ljetopis Socijalnog Rada*, *24*(1), 7–32. https://doi.org/10.3935/ljsr.v24i1.147

Shil, N. C., Das, B., & Pramanik, A. K. (2009). Harmonization of Accounting Standards through Internationalization. *International Business Research*, *2*(2), 194–201. https://doi.org/10.5539/ibr.v2n2p194

Simons, R. (1995). Control in the Age of Empowerment. Retrieved September 12, 2018, from https://hbr.org/1995/03/control-in-an-age-of-empowerment

Simsion, G. C., & Witt, G. C. (2005). *Data Modeling Essentials* (3rd ed., Vol. 1). Morgan Kaufmann Publishers.

Singer, T. (2020). 4 things you should know about sustainability reporting practices | GreenBiz. Retrieved March 4, 2020, from https://www.greenbiz.com/article/4-things-you-should-know-about-sustainability-reporting-practices

Smerecnik, K. R., & Andersen, P. A. (2011). The diffusion of environmental sustainability innovations in North American hotels and ski resorts. *Journal of Sustainable Tourism*, *19*(2), 171–196. https://doi.org/10.1080/09669582.2010.517316

SSEI. (n.d.-a). Sustainability Reporting Policies. Retrieved March 14, 2017, from http://www.sseinitiative.org/data/sustainabilityreporting/

SSEI. (n.d.-b). Sustainability Reporting Policies | Sustainable Stock Exchanges. Retrieved January 1, 2015, from http://www.sseinitiative.org/sustainabilityreporting/

SSEI. (n.d.-c). Sustainable Stock Exchanges. Retrieved March 14, 2017, from http://www.sseinitiative.org/

Stacchezzini, R., Melloni, G., & Lai, A. (2016). Sustainability management and reporting: the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management. *Journal of Cleaner Production*, *136*, 102–110. https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.01.109

Strouhal, J., Bonaci, C., Mustata, R., Alver, L., Alver, J., & Praulinš, A. (2011). Accounting harmonization measurement: Case of emerging CEE countries. *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, *5*(5), 899–906.

Tagesson, T., Blank, V., Broberg, P., & Collin, S. O. (2009). What explains the extent and content of social and environmental disclosures on corporate websites: A study of social and environmental reporting in Swedish listed corporations. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *16*(6), 352–364. https://doi.org/10.1002/csr.194

Talha, M., & Salim, A. S. A. (2010). What prompts firms to choose between business and geographic segments as a primary segment? *Managerial Auditing Journal*, *25*(1), 17–31. https://doi.org/10.1108/02686901011007289

Talha, M., Sallehhuddin, A., & Mohammad, J. (2006). Changing pattern of competitive disadvantage from disclosing financial information: A case study of segmental reporting practice in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, *21*(3), 265–274. https://doi.org/10.1108/02686900610653008

Talha, M., Sallehhuddin, A., & Mohammad, J. (2008). Competitive disadvantage and segment disclosure: evidence from Malaysian listed companies. *International Journal of Commerce and Management*, *17*(1/2), 105–124.

Tay, J. S. W., & Parker, R. H. (1990). Measuring International Harmonization and Standardization. *Abacus*, *26*(1), 71–88. https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1990.tb00233.x

ThinkTourism. (n.d.).

Tkalac Verčić, A., Sinčić Ćorić, D., & Pološki Vokić, N. (2010). *Priručnik za metodologiju istraživačkog rada: kako osmisliti, provesti i opisati znanstveno i stručno istraživanje*. Zagreb: M.E.P. d.o.o.

Tschopp, D., & Nastanski, M. (2013). The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards. *Journal of Business Ethics*, (125), 147–162. https://doi.org/10.1007/s10551-013-1906-9

Turčić, M. (2012). Harmoniziranje eksternog i internog financijskog izvještavanja po segmentima poslovanja. *Ekonomski Pregled*, *63*(12), 713–733.

Tzschentke, N. A., Kirk, D., & Lynch, P. a. (2008). Going green: Decisional factors in small hospitality operations. *International Journal of Hospitality Management*, *27*(1), 126–133. https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2007.07.010

Van de Burgwal, D., & Vieira, R. J. O. (2014). Environmental Disclosure Determinants in Dutch Listed Companies. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, *25*(64), 60–78.

Van der Tas, L. G. (1988). Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, *18*(70), 157–169. https://doi.org/10.1080/00014788.1988.9729361

Van Rysbergen, F. (2011). *Towards Transmodernism: Transcendence, Technospirituality, and Technoculture*. The University of New South Wales.

Vlašić, D. (2012). *Interna revizija kao pretpostavka menadžmentu okoliša u hotelijerstvu*. Sveučilište u Rijeci.

Waas, T., Hugé, J., Block, T., Wright, T., Benitez-Capistros, F., & Verbruggen, A. (2014). Sustainability assessment and indicators: Tools in a decision-making strategy for sustainable development. *Sustainability (Switzerland)*, *6*(9), 5512–5534. https://doi.org/10.3390/su6095512

Waetzold, F. (2009). Explaining differences in EMAS participation rates across Europe: the importance of institutions, incomplete information and path dependence. *European Journal of Law and Economics*, *28*(1), 67–82. https://doi.org/10.1007/s10657-009-9099-5

Walker, D. (2008). Sustainability: Environmental management, transparency and competitive advantage. *Journal of Retail and Leisure Property*, *7*(2), 119–130. https://doi.org/10.1057/rlp.2008.4

Walker, K., Ni, N., & Huo, W. (2013). Is the Red Dragon Green? An Examination of the Antecedents and Consequences of Environmental Proactivity in China. *Journal of Business Ethics*, *125*(1), 27–43. https://doi.org/10.1007/s10551-013-1903-z

Wangombe, D. K. (2013). Multi-Theoretical Perspective of Corporate Environmental Reporting : A Literature Review. *Review of Integrative Business & Economics Research*, *2*(2), 655–671. Retrieved from http://buscompress.com/uploads/3/4/9/8/34980536/riber_b13-256__655-671_.pdf

Warhurst, A. (2002). *Sustainability Indicators and Sustainabiltiy Performance Management*. *MMSD* (Vol. 43). https://doi.org/10.1177/1086026614526413

Wiseman, J. (1982). An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, *7*(1), 53–63. https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90025-3

Wolk, A., Dholakia, A., & Kreitz, K. (2009). *Building a Performance Measurement System - Using Data to Accelerate Social Impact*. Cambridge, MA: Root Cause. Retrieved from http://www.rootcause.org/docs/Resources/Books/Building-a-Performance-Measurement-System/Building-a-Performance-Measurement-System.pdf

Yaremko, I. J., Pylypenko, L. M., & Tyvonchuk, O. I. (2016). The Paradigms of Accounting and Financial Reporting. *International Journal of Synergy and Research*, *5*, 135–146. https://doi.org/10.17951/ijsr.2016.5.0.135

Yongvanich, K., & Guthrie, J. (2006). An extended performance reporting framework for social and environmental accounting. *Business Strategy and the Environment*, *15*(5), 309–321. https://doi.org/10.1002/bse.541

ZOR. (n.d.). Zakon o računovodstvu 2019. Retrieved January 7, 2019, from https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-računovodstvu

POPIS TABLICA

Tablica 1: Značajke i uloga GRI i SASB standarda te IIEC okvira u suvremenim uvjetima (SASB, n.d.-c) 39
Tablica 2: GRI načela izvještavanja o održivosti (GRI, 2016a, pp. 7–16) 41
Tablica 3: Testovi provjere primjene načela kvalitete informacija (GRI, 2016a, pp. 13–16) 42
Tablica 4: GRI pokazatelji definirani GRI standardima (GSSB, 2018, p. 3) 43
Tablica 5: Razina informacija GRI pokazatelja (obrada temeljem (GSSB, 2018) 44
Tablica 6: Klasifikacija djelatnosti prema SASB standardima – primjer usluga (SASB, n.d.-c) 45
Tablica 7: SASB „računovodstvena metrika“ održivosti za hotele i smještajne objekte (SASB, 2014, p. 8) 46
Tablica 8: IIRC načela izvještavanja (IIRC, 2013, p. 5) 49
Tablica 9: Obilježja kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja održivosti (IIRC, 2013, pp. 17–28) 50
Tablica 10: Usporedni prikaz značajki GRI i SASB standarda te IR okvira (GRI, 2013, p. 67,84,142, 2016a; IIRC, 2013, p. 13; SASB, 2013, pp. 2–3) 51
Tablica 11: Međuovisnost i uvjetovanost kulturoloških dimenzija i računovodstvenih vrijednosti (Roberts et al., 2005, p. 185) 61
Tablica 12: Pristup mjerenju harmonizacije u računovodstvu (obrada autora temeljem relevantne literature) 66
Tablica 13: Put od klasičnog MCS do održivog SMCS pristupa kontroli (Bonacchi & Rinaldi, 2007; Ditillo & Lisi, 2014, p. 28; Figge et al., 2002; Gond et al., 2012, p. 208; Hubbard, 2009; Radlach, 2014, p. 24) 86
Tablica 14: Teorije kao okvir istraživanja nove računovodstvene paradigme (Barkemeyer, 2007, p. 9; Donaldson & Preston, 1995, p. 68; Grecco, Milani Filho, Segura, Sanchez, & Dominguez, 2013, p. 45; Islam & Hu, 2012, p. 5159; Krivačić, 2016, p. 21) 92
Tablica 15: Kvantitativni i kvalitativni pristup istraživanju (Halmi, 2001, p. 214) 94
Tablica 16: Usporedba kvantitativnog i kvalitativnog pristupa istraživanju (Hoque et al., 2017, pp. 301–320; Mejovšek, 2008, pp. 29-31,159-167; Tkalac Verčić, Sinčić Ćorić, & Pološki Vokić, 2010, pp. 22–23) 95
Tablica 17: Vodič pri planiranju mješovitog pristupa (Hoque et al., 2017, p. 312; Sekol & Maurović, 2017, pp. 13-14,26) 99
Tablica 18: Kvalitativna i kvantitativna analiza sadržaja: (Given, 2008, pp. 120–121; Hoque et al., 2017, pp. 301–312; Neuendorf, 2017, p. 42) 105
Tablica 19: Operacionalizacija okolišne i društvene dimenzije izvještavanja o održivosti (GRI, n.d.-b) 108
Tablica 20: Deset vodećih svjetskih hotelskih grupacija (hotelskih lanaca) (Jones & Comfort, 2019, p. 2) 112
Tablica 21: Izvještaji o održivosti odabrani za analizu sadržaja (ispitivanje eksterne harmonizacije) 113
Tablica 22: Obrazac za kodiranje (obrada autora temeljem (Hoque et al., 2017, pp. 354–371; Neuendorf, 2017, pp. 197–205) 115
Tablica 23: Okviri za izvještavanje korišteni u analiziranim izvještajima 116
Tablica 24: Izračun harmonizacije temeljen na primjeni okolišnih i društvenih GRI pokazatelja 121
Tablica 25: Prosječan broj hotela; prosječan godišnji broj zaposlenih; prosječan iznos prihoda u 2018.g. 124
Tablica 26: Frekvencija odgovora za varijable: iznos aktive, iznos prihoda, oblik vlasništva 125

Tablica 27: Iznos aktive hotelskih poslovnih sustava u RH 125
Tablica 28: Iznos prihoda hotelskih poslovnih sustava u RH 126
Tablica 29: Oblik vlasništva hotelskih poslovnih sustava 126
Tablica 30: Rangiranje značaja pojedinih izvora informacija o održivom razvoj 132
Tablica 31: Kendallov koeficijent konkordancije W 132
Tablica 32: Rangovi razloga primjene okolišnih i društvenih pokazatelja 133
Tablica 33: Kendallov koeficijent konkordancije W 133
Tablica 34: Praćenje okolišnih pokazatelja po procesima/aktivnostima/odjeljenjima 134
Tablica 35: Način praćenja/izražavanja okolišnih pokazatelja (KPIs) 135
Tablica 36: Rangovi važnosti okolišnih pokazatelja 136
Tablica 37: Kendallov koeficijent konkordancije W 137
Tablica 38: Rangovi elemenata kvalitete izvještaja o okolišu 137
Tablica 39: Kendallov koeficijent konkordancije W 137
Tablica 40: Način praćenja/izražavanja društvenih pokazatelja (KPIs) 138
Tablica 41: Rangovi procjene važnosti društvenih pokazatelja 139
Tablica 42: Kendallov koeficijent konkordancije W 140
Tablica 43: Rangovi elemenata kvalitete društvenih pokazatelja 140
Tablica 44: Kendallov koeficijent konkordancije W 141
Tablica 45: Rangovi načina verificiranja informacija o održivom razvoju 141
Tablica 46: Kendallov koeficijent konkordancije W 142
Tablica 47: Deskriptivna statistika i rangiranje razloga za prikupljanje, obradu i prezentiranje informacija o održivosti 142
Tablica 48: Kendallov koeficijent konkordancije W 143
Tablica 49: Rangovi mogućnosti daljnjeg razvoja izvještavanja o održivosti 143
Tablica 50: Kendallov koeficijent konkordancije W 144
Tablica 51: Mjerenje načela održivosti, odgovornosti i kvalitete u izvještajima o održivosti 150
Tablica 52: Spearmanov koeficijent korelacije za okolišne pokazatelje 152
Tablica 53: Spearmanov koeficijent korelacije za društvene pokazatelje 156
Tablica 54: Signifikantne korelacije okolišne održivosti i kvalitete izvještaja o održivosti 158
Tablica 55: Signifikantne korelacije društvene odgovornosti i kvalitete izvještaja o održivosti 159
Tablica 56: Okvir pristupa izradi izvještaja o održivosti za eksterne korisnike u hotelskim poslovnim sustavima, a temeljeno na primjeni GRI standarda (godišnja razina) 168
Tablica 57: Okvir pristupa oblikovanju i izradi izvještaja o održivosti za interne korisnike u hotelskim poslovnim sustavima (o*brada autora temeljem relevantnih polazišta* (EPIG, 2003, pp. 49–52; ERG, 2004, p. 8; Guideline, 2010, pp. 22–44, 2015, pp. 21–43) 172
Tablica 58: Okolišni pokazatelji GRI standarda (GRI, n.d.-b) 209
Tablica 59: Društveni pokazatelji GRI standarda (GRI, n.d.-b) 220

POPIS SLIKA

Slika 1: Pristup ustrojavanju računovodstva održivosti (Lamberton, 2005, p. 17) 36
Slika 2: Okvir ustroja GRI standarda (GRI, 2016a, p. 3) 40
Slika 3: Okvir primjene SASB standarda u sustavu izvještavanja o održivosti (SASB, 2017, p. 7) 45
Slika 4: Hijerarhijska struktura SASB standarda (Pfalzgraf & Aykan, 2016, p. 40) 46
Slika 5: Okvir stvaranja vrijednosti prezentiran kroz sustav integriranog izvještavanja (IIRC, 2013, p. 13) 48
Slika 6: Piramida informacija (Gan et al., 2017, p. 498; Gasparatos et al., 2008, p. 302; Hammond, Adriaanse, Rodenburg, Bryant, & Woodward, 1995, p. 2; Segnestam, 2002, p. 12) 55
Slika 7: Klasifikacija harmonizacije (Tay & Parker, 1990, p. 74) 62
Slika 8: Međuovisnost i uvjetovanost harmonizacije, normizacije i standardizacije (Barbu, 2004, p. 6) 64
Slika 9: Povezanost internog i eksternog izvještavanja (Pfalzgraf & Aykan, 2016, p. 93) 73
Slika 10: Uporišne točke harmonizacije informacija za interno i eksterno izvještavanje te za dugoročno i kratkoročno poslovno odlučivanje (CPA Australia, 2015) 80
Slika 11: Ciklus odgovorne poslovne prakse (Epstein & Buhovac, 2014, p. 28) 81
Slika 12: Korporativni model održivosti (Epstein & Buhovac, 2014, p. 30) 83
Slika 13: Mogući pristup u sagledavanju sustava kontrole (Malmi & Brown, 2008, p. 291) 84
Slika 14: Okvir osiguranja menadžerskog sustava kontrole održivosti (SMCS) (Hosoda & Suzuki, 2015, p. 631) 85
Slika 15: Fleksibilnost opcija istraživačkih nacrta za potrebe mješovitih metoda (Greene et al., 1989, p. 270) 100
Slika 16: Dijagram toka istraživanja primjenom analize sadržaja (Hoque et al., 2017, pp. 354–371; Neuendorf, 2017, pp. 68–70) 106
Slika 17: Primjena GRI pokazatelja u hotelskim lancima – okoliš 118
Slika 18: Primjena GRI pokazatelja u hotelskim lancima – zajednica / društvo 119
Slika 19: Faze provođenja politike održivog razvoja 127
Slika 20: Zadatak operativne provedbe prikupljanja, obrade i prezentiranja informacija o održivom razvoju za interne i eksterne korisnike 128
Slika 21: Definirani temeljni pokazatelji (KPIs) za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju 129
Slika 22: Načini izvještavanja internih korisnika o održivom razvoju 129
Slika 23: Polazišta za izradu izvještaja o održivom razvoju 130
Slika 24: Polazišta izgradnje sustava izvještavanja internih korisnika o održivosti (kratkoročno i dugoročno) (obrada autora temeljem (Peršić, 2018, p. 12) 169

PRILOZI

PRILOG 1. Okolišni pokazatelji prema GRI standardima (prijevod)

Tablica 58: Okolišni pokazatelji GRI standarda (GRI, n.d.-b)

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
301	Materijali 2016	301-1	Korišteni materijali prema težini i volumenu	a. materijal korišten za proizvodnju i pakiranje primarnih proizvoda i usluga prema	i. korištenim neobnovljivim materijalima	broj	težina volumen
					ii. korištenim obnovljivim materijalima	broj	težina volumen
		301-2	Korišteni reciklirani input materijali	a. reciklirani input materijali za proizvodnju primarnih proizvoda i usluga		broj	postotak
		301-3	Vraćeni proizvodi i njihova ambalaža	a. vraćeni proizvodi i njihova ambalaža prema	kategorijama proizvoda	broj	postotak
302	Energija 2016	302-1	Potrošnja energije u poslovnom sustavu	a. ukupna potrošnja goriva unutar organizacija iz neobnovljivih izvora	---	broj naziv goriva	džuli; višekratnici (eng. *multiples*); vrsta korištenog goriva
				a. ukupna potrošnja goriva unutar organizacija iz obnovljivih izvora	---	broj naziv goriva	džuli; višekratnici (eng. *multiples*); vrsta korištenog goriva
				c. ukupna …	i. potrošnja struje	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
					ii. potrošnja za grijanje	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
					iii. potrošnja za hlađenje	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
					iv. potrošnja pare	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
				d. ukupno …	i. prodana struja	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
					ii. prodana toplina	broj	džuli; kilovat-sati;

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
							višekratnici (eng. *multiples*)
					iii. prodano hlađenje	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
					iv. prodana para	broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)
		302-2	Potrošnja energije izvan poslovnog sustava 2016	a. potrošnja energije izvan poslovnog sustava	---	---	džuli višekratnici (eng. *multiples*)
		302-3	Intenzitet energije 2016	a. omjer intenziteta energije poslovnog sustava	---	broj	---
		302-4	Smanjenje potrošnje energije 2016	a. vrsta i iznos smanjenja potrošnje energije kao izravan rezultat inicijativa očuvanja i učinkovitosti	---	broj	džuli višekratnici (eng. *multiples*)
		302-5	Smanjenje energ. potreba proizvoda i usluga 2016	a. smanjenje potrošnje energije proizvoda i usluga tijekom izvještajnog razdoblja	---	broj	džuli višekratnici (eng. *multiples*)
303	Voda i otpadne vode 2018	303-1	Interakcija s vodom kao resursom koji se dijeli	a. opis načina na koji poslovni sustavi koriste vodu, uključujući i način i mjesto odakle vodu crpe, troše i ispuštaju, te utjecaji povezani s vodom a koji su povezani s aktivnostima poslovnog sustava, uključujući i proizvode i usluge	---	---	---
				b. opis pristupa koji se koristi za identificiranje utjecaja povezanih s vodom, uključujući opseg procjene, vremenski okvir i korištene metodologije	---	---	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				c. opis načina na koji se rješavaju utjecaji na vodu, uključujući način na koji poslovni sustav surađuje s dionicima na upravljanju vodom kao zajedničkim resursom te način na koji način je upravljanje vodom povezano s dobavljačima ili kupcima	---	---	---
				d. obrazloženje procesa postavljanja ciljeva povezanih s vodom koji su dio pristupa upravljanja te kako su povezani s javnom politikom i lokalnom kontekstom svakog ugroženog područja	---	---	---
		303-2	Upravljanje utjecajima vezanim uz ispuštanje voda	a. opis bilo kojih minimalnih standarda vezanih uz kvalitetu ispuštanja otpadnih voda te kako su bili postavljeni, uključujući:	i. kako su određeni standardi za objekte koji posluju u područjima bez lokalnih propisa vezanih uz otpadne vode	---	---
				ii. bilo kakve interno razvijene standarde ili smjernice vezane uz kvalitetu vode	---	---	---
				iii. bilo koji standardi specifični za djelatnost	---	---	---
				iv. je li razmotreno tijelo za prihvat voda	---	---	---
		303-3	Povlačenje vode	a. ukupno povlačenje vode iz svih područja prema	i. površinskim vodama	broj	megalitri
					ii. podzemnim vodama	broj	megalitri
					iii. morskim vodama	broj	megalitri
					iv. proizvedenoj vodi	broj	megalitri
					v. vodi treće strane	broj	megalitri
				b. ukupno povlačenje vode iz svih područja ograničenih vodom	i. površinskim vodama	broj	megalitri
					ii. podzemnim vodama	broj	megalitri
					iii. morskim vodama	broj	megalitri
					iv. proizvedenoj vodi	broj	megalitri
					v. vodi treće strane	broj	megalitri

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				c. ukupno povlačenje vode iz svakog od navedenog izvora pod 303-3-1 i 303-3-b prema	i. svježoj vodi (≤ mg/L ukupno otopljenih krutina)	broj	megalitri
				i. drugoj vodi (>= 1000 mg/L ukupno otopljenih krutina)	---	broj	megalitri
		303-4	Otpuštanje vode	a. ukupno otpuštanje vode u sva područja prema sljedećim vrstama destinacija:	i. površinskim vodama	broj	megalitri
					ii. podzemnim vodama	broj	megalitri
					iii. morskim vodama	broj	megalitri
					iv. treće strane i volumen ukupno poslan drugim poslovnim sustavima	broj	megalitri
				b. ukupno otpuštanje vode u svim područjima prema	i. svježoj vodi (≤ mg/L ukupno otopljenih krutina)	broj	megalitri
					i. drugoj vodi (≥ 1000 mg/L ukupno otopljenih krutina)	broj	megalitri
				c. ukupno otpuštena voda u sva područja ograničena vodom prema	i. svježoj vodi (≤ mg/L ukupno otopljenih krutina)	broj	megalitri
					i. drugoj vodi (≥ 1000 mg/L ukupno otopljenih krutina)	broj	megalitri
				d. prioritetne tvari od značaja za koje se tretiraju ispusti, uključujući	i. način definiranja prioritetnih supstanci i bilo koji međunarodni standard, mjerodavan popis ili korišteni kriterij	narativni	

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				ii. pristup utvrđivanju ograničenja pražnjenja za prioritetne tvari koje izazivaju zabrinutost	---	narativni	---
				iii. broj slučajeva nepoštovanja ograničenja pražnjenja	---	broj	apsolutni
		303-5	Potrošnja vode	a. ukupna potrošnja vode u svim područjima	---	broj	megalitri
				b. ukupna potrošnja vode u svim područjima ograničenima s vodom	---	broj	megalitri
				c. promjene u zalihama vode ukoliko su identificirane kao značajan utjecaj	---	broj	megalitri
304	Biološka raznolikost 2016	304-1	Operativna postrojenja u vlasništvu, zakupu, na upravljanju ili granična sa zaštićenim područjima ili područjima s visokom vrijednosti bioraznolikosti izvan zaštićenog područja	a. Informacije za svako operativno mjesto koje je u vlasništvu, zakupu ili graniči sa zaštićenim područjima i područjima s visokom biološkom raznolikošću izvan zaštićenog područja:	i. geografska lokacija	narativni	---
					ii. pod-površinsko i podzemno zemljište koje je u vlasništvu, zakupu ili njime upravlja poslovni sustav	narativni	---
					iii. pozicija u odnosu na zaštićeno područje (u području, granično s ili sadrži dijelove zaštićenog područja) ili visokom vrijednosti biološke raznolikosti izvan zaštićenog područja	narativni	---
					iv. vrsta djelatnosti (ured, izrada ili proizvodnja, ili ekstrhiranje)	narativni	---
					v. veličina operativnog mjesta	broj	km2 druga jedinica

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					vi. vrijednost bioraznolikosti prema svojstvima zaštićenog područja ili područja s visokom vrijednosti bioraznolikosti izvan zaštićenog područja (kopneni, vodeni ili maritimni ekosustavi)	narativni	---
					vi. vrijednost bioraznolikosti prema popisu zaštićenih statusa (npr. IUCN Protected Area Management kategorije, Ramsar konvencija, nacionalna legislativa)	narativni	---
		304-2	Značajni utjecaji aktivnosti, proizvoda i usluga na bioraznolikost	a. priroda značajnih izravnih i neizravnih utjecaja na bioraznolikost uz referencu na sljedeće:	i. izgradnja ili korištenje proizvodnih postrojenja, rudnika i prometne infrastrukture	narativni	---
					ii. zagađenje (unošenje tvari koje se prirodno ne javljaju u staništu iz namjenskih i nenamjenskih izvora)	narativni	---
					iii. uvođenje invazivnih vrsta, štetočina i patogena	narativni	---
					iv. smanjivanje vrsta	narativni	---
					v. pretvorba staništa	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					vi. promjene u ekološkim procesima izvan prirodnog raspona varijacija (poput saliniteta ili promjene vode)	narativni	---
				b. značajni izravni i neizravni pozitivni i negativni utjecaji na:	i. pogođene vrste	narativni	---
					ii. opseg zahvaćenih područja	narativni	---
					iii. trajanje utjecaja	narativni	---
					iv. reverzibilnost ili ireverzibilnost učinaka	narativni	---
		304-3	Zaštićeni ili obnovljeni habitati	a. veličina i lokacija svih zaštićenih i obnovljenih područja habitata te jesu li rezultat mjera obnove odobrili neovisni eksterni stručnjaci	---	narativni	---
				b. postoji li partnerstvo s trećim stranama za očuvanje ili obnovu područja habitata koja su različita od područja koja je poslovni sustav nadgledao i provodio mjere obnove ili zaštite	---	narativni	---
				c. status svakog područja prema njegovom stanju na kraju izvještajnog razdoblja	---	narativni	---
		304-4	IUVN-ov crveni popis i nacionalni popis vrsta s habitatom na područjima zahvaćenim poslovanjem	a. ukupan broj vrsta na IUCN-ovom crvenom te nacionalnom popisu zaštićenih vrsta s habitatom u područjima zahvaćenim poslovanjem poslovnog sustava, po razini rizika izumiranja	i. kritično ugrožene	narativni	---
					ii. ugrožene	narativni	---
					iii. ranjive	narativni	---
					iv. gotovo ranjive	narativni	---
					v. najmanja briga	narativni	---
305	Emisije	305-1	Izravne GHG emisije	a. bruto izravne GHG emisije		broj	metrička tona ekvivalenta CO2

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				b. plinovi uključeni u izračun (CO2, CH4, N2O, HFCs, PFCs, SF6, NF3, ili svi=	---	narativni	---
				c. biogena emisija CO2	---	broj	metrička tona ekvivalenta CO2
		305-2	Energija neizravnih GHG emisija	a. bruto iznos neizravnih GHG emisija u lokaciji	---	broj	metrička tona ekvivalenta CO2
				b. bruto iznos neizravnih GHG emisija na tržištu - ako je primjenjivo	---	broj	metrička tona ekvivalenta CO2
				c. plinovi uključeni u izračun (CO2, CH4, N2O, HFCs, PFCs, SF6, NF3, ili svi) - ukoliko je dostupno	---	narativni	---
		305-3	Ostale neizravne GHG emisije	a. ostale bruto neizravne emisije GHG emisija	---	broj	metrička tona ekvivalenta CO2
				b. plinovi uključeni u izračun (CO2, CH4, N2O, HFCs, PFCs, SF6, NF3, ili svi) - ukoliko je dostupno	---	narativni	---
				c. biogena emisija CO2	---	broj	metrička tona ekvivalenta CO2
				d. ostale kategorije i aktivnosti neizravne GHG emisije uključene u izračun	---	narativni	---
		305-4	Intenzitet GHG emisija	a. omjer intenziteta GHG emisija poslovnog sustava	---	broj	apsolutni
		305-5	Smanjenje GHG emisija	a. smanjenje GHG emisije kao izravan rezultat inicijativa	---	broj	metrička tona ekvivalenta CO2
		305-6	Emisija tvari koje oštećuju ozon	a. Proizvodnja, uvoz i izvoz tvari koje oštećuju ozon	---	broj	metrička tona
		305-7	Dušikovi oksidi (NOX), sumporni oksidi (SOX) i druge značajne emisije u zrak	a. značajne emisije u zrak za:	i. dušikove okside	broj	kilogrami višekratnici
					ii. sumporove okside	broj	kilogrami višekratnici
					iii. postojane organske zagađivače	broj	kilogrami višekratnici
					iv. hlapljive organske spojeve	broj	kilogrami višekratnici

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					v. opasne zagađivače zraka	broj	kilogrami višekratnici
					vi. čestice	broj	kilogrami višekratnici
					vii. ostale standardne kategorije emisija u zrak određene u relevantnim propisima	broj	kilogrami višekratnici
b306	Otpadne vode i otpad	306-1	Ispuštanje vode po kvaliteti i destinaciji	a. ukupan volumen planiranih i neplaniranih ispusta vode prema:	i. destinaciji	broj	apsolutni
					ii. kvaliteti vode (uključujući i metodu tretiranja)	broj	apsolutni
					iii. je li vodu upotrijebilo neki drugi poslovni sustav	narativni	---
		306-2	Otpad prema vrstama i metodama odlaganja	a. ukupna težina opasnog otpada prema sljedećim načinima odlaganja	i. ponovno upotrjebljavanje	broj	apsolutni
					ii. recikliranje	broj	apsolutni
					iii. kompostiranje	broj	apsolutni
					iv. obnavljanje (uključujući i obnovu energije)	broj	apsolutni
					v. spaljivanje (masovno izgaranje)	broj	apsolutni
					vi. injekcija dubokog otvora	broj	apsolutni
					vii. odlagalište	broj	apsolutni
					viii. spremanje na poprištu	broj	apsolutni
					ix. ostalo (navesti prema poslovnim sustavima)	broj	apsolutni
				b. ukupna težina bezopasnog otpada prema načinima odlaganja	i. ponovno upotrjebljavanje	broj	apsolutni
					ii. recikliranje	broj	apsolutni
					iii. kompostiranje	broj	apsolutni
					iv. obnavljanje (uključujući i obnovu energije)	broj	apsolutni
					v. spaljivanje (masovno	broj	apsolutni

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					izgaranje)		
					vi. injekcija dubokog otvora	broj	apsolutni
					vii. odlagalište	broj	apsolutni
					viii. spremanje na popришtu	broj	apsolutni
					ix. ostalo (navesti prema poslovnim sustavima)	broj	apsolutni
		306-3	Značajna izlijevanja	a. ukupan broj i ukupan volumen zabilježenih značajnih izlijevanja	---	broj	apsolutni
		306-4	Transport opasnog otpada	a. ukupna težina svakog od sljedećeg	i. prevezen opasni otpad	broj	apsolutni
					ii. uvezen opasni otpad	broj	apsolutni
					iii. izvezen opasni otpad	broj	apsolutni
					iv. zbrinuti opasni otpad	broj	apsolutni
				b. postotak opasnog otpada međunarodno prevezenog	---	broj	relativni
		306-5	Vodena tijela zahvaćena ispuštanjem vode i/ili otjecanjem	a. vodena tijela i s njima povezana staništa na koja značajno utječu ispuštanje vode i/ili odljev, uključujući podatke o.	i. veličini vodnog tijela i povezanim staništem	narativni	---
					ii. jesu li vodna tijela i srodna staništa nacionalno ili međunarodno proglašena zaštićenim područjem	narativni	---
					iii. vrijednost biološke raznolikosti (npr. Ukupan broj zaštićenih vrsta)	narativni	---
307	Pridržavanje propisa - okoliš	307-1	Nepoštivanje okolišnih zakona i regulativa	a. značajne globe i nemonetarne sankcije za nepridržavanje okolišnih zakon i/ili regulativa prema:	i. ukupnoj novčanoj vrijednosti značajnih kazni	broj	apsolutni
					ii. ukupnom broju nenovčanih sankcija	broj	apsolutni
					iii. predmetima pokrenutima kroz mehanizme za rješavanje sporova	narativni	---
				b. izjava o nekršenju okolišnih zakona i regulativa ukoliko istih nije bilo	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
308	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na okoliš	308-1	Novi dobavljači koji su provjereni primjenom okolišnih kriterija	a. postotak novih dobavljača koji su bili provjereni primjenom okolišnih kriterija	---	broj	relativni
		308-2	Negativni utjecaj na okoliš u lancu opskrbe i poduzete radnje	a. broj dobavljača procijenjen prema utjecaju na okoliš	---	broj	apsolutni
				b. broj dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajan stvaran i potencijalni negativni utjecaj	---	broj	apsolutni
				c. značajan stvaran ili potencijalni okolišni utjecaj identificiran u lancu opskrbe	---	narativni	---
				d. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značaje stvarne i potencijalne negativne utjecaje na okoliš s kojima su dogovorena poboljšanja kao rezultat procjene	---	broj	relativni
				e. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajan i potencijalan negativni utjecaj na okoliš a s kojima su prekinuti odnos te razlog	---	broj	relativni

PRILOG 2. Društveni pokazatelji prema GRI standardima (prijevod)

Tablica 59: Društveni pokazatelji GRI standarda (GRI, n.d.-b)

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
401	Zapošljavanje 2016	401-1	Zapošljavanje novih zaposlenika i fluktuacija	a. ukupni broj i stopa novih zapošljavanja tijekom izvještajnog razdoblja prema starosti, spolu i regiji	---	broj	apsolutni relativni
				b. ukupni broj i stopa fluktuacije zaposlenih tijekom izvještajnog razdoblja prema starosti, spolu i regiji	---	broj	apsolutni relativni
		401-2	Pogodnosti zaposlenika s punim radnim vremenom koje nemaju zaposlenici zaposleni na određeno ili djelomično radno vrijeme	a. pogodnosti koje su uobičajene za zaposlenike s punim radnim vremenom a nemaju ih zaposlenici s određenim ili djelomičnim radnim vremenom prema značajnim lokacijama poslovanja, poput:	i. životno osiguranje	narativni	---
					ii. zdravstvena zaštita	narativni	---
					iii. pokriće invalidnosti i nesposobnosti za rad	narativni	---
					iv. roditeljski dopust	narativni	---
					v. mirovinsko osiguranje	narativni	---
					vi. vlasništvo dionica	narativni	---
					vii. ostalo	narativni	---
		401-3	Roditeljski dopust	a. ukupan broj zaposlenih koji imaju pravo na roditeljski dopust prema spolu	---	broj	apsolutni
				b. ukupan broj zaposlenika koji su iskoristili rodiljini dopust prema spolu	---	broj	apsolutni
				c. ukupan broj zaposlenika koji su se vratili na posao tijekom izvještajnog razdoblja nakon završetka rodiljinog dopusta prema spolu	---	broj	apsolutni
				d. ukupan broj zaposlenih koji su se nakon završetka porodiljinog dopusta vratili na posao a bili su zaposleni 12 mjeseci nakon povratka na posao, prema spolu	---	broj	apsolutni
				e. povratak na posao i stopa zadržavanja zaposlenika koji su iskoristili porodiljin dopust, prema spolu	---	broj	apsolutni relativni
402	Odnosi zaposlenika i menadžmenta 2016	402-1	Minimalni rokovi za obavijesti vezane uz promjenu operative	a. minimalni broj tjedana za obavještavanje zaposlenika i njihovih predstavnika prije početka implementacije značajnih operativnih promjena koje mogu na njih bitno utjecati	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				b. za poslovne sustave s kolektivnim ugovorima, navesti jesu li razdoblje za obavještavanje, konzultiranje i pregovaranje u skladu s kolektivnim ugovorima	---	narativni	---
403	Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu 2018	403-1	Sustav upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu	*Odnosi se ne zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*	---	narativni	---
				a. izjava je li sustav upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu implementiran, uključujući je li:	i. sustav primijenjen zbog zakonskih zahtjeva i, ukoliko jest, navesti popis zahtjeva	narativni	---
					ii. Sustav primijenjen zbog prepoznatog sustava upravljanja rizikom i/ili sustava upravljanja standardima/smjernicama i, ukoliko jest, navesti popis standarda/smjernica	narativni	---
				b. opis opsega radnika, aktivnosti i radnih mjesta obuhvaćenih sustavom upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu te objašnjenje je li i, ukoliko jest, zašto neki radnik, aktivnost ili radno mjesto nisu obuhvaćeni	---	narativni	---
		403-2	Identifikacija opasnosti, procjena rizika i istraživanje incidenata	*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*			
				a. opis rutinskih i ne-rutinskih procesa koji se koriste za prepoznavanje opasnosti na radnom mjestu i procjenu rizika i primjenjuju hijerarhiju kontrola s ciljem eliminiranja rizika i minimiziranja rizika, uključujući:	i. način na koji organizacija osigurava kvalitetu tih procesa, uključujući kompetentnost osoba koje ih provode	narativni	---
					ii. kako se rezultati tih procesa koriste za ocjenu i kontinuirano poboljšavanje sustava upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu	narativni	---
				b. opis postupaka za prijavljivanje opasnosti povezanih s radom i opasnih situacija te opis načina zaštite radnika od odmazde	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				c. opis politika i procesa za zaposlenike da se uklone iz radnih situacija za koje vjeruju da bi mogle uzrokovati ozljede ili loše zdravlje te pojašnjenje kako su zaposlenici zaštićeni od odmazde	---	narativni	---
				d. opis procesa koji se koriste za istraživanje s poslom povezanih incidenata, uključujući proces identificiranja opasnosti i procjene rizika povezanih s incidentima, kako bi se odredile korektivne akcije korištenjem hijerarhijske kontrole i poboljšanja potrebna u sustavu zaštite zdravlja i sigurnosti na radu	---	narativni	---
		403-3	Profesionalne zdravstvene usluge	*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*			
				a. opis funkcija zdravstvenih službi na radu koje pridonose identifikaciji i eliminaciji opasnosti i minimiziranju rizika te objašnjenje načina na koji poslovni sustav osigurava kvalitetu tih usluga i radnicima olakšava pristup istima	---	narativni	---
		403-4	Sudjelovanje radnika, savjetovanje i komunikacija o zaštiti zdravlja i sigurnosti na radu	*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*			
				a. opis procesa sudjelovanja savjetovanje radnika u razvoju, implementaciji i procjeni sustava upravljanja zdravljem i zaštitom na radu te pružanja pristupa i priopćavanje relevantnih informacija vezano uz isti	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				b. gdje postoje formalni zajednički odbori za upravljanje zdravljem i sigurnošću na radu - opis odgovornosti zaposlenika, učestalost sastanaka, tijelo za donošenje odluka te je li, i ako jest, zašto neki radnici nisu zastupljeni u tim odborima	---	narativni	---
		403-5	Obuka radnika o zaštiti zdravlja i sigurnosti na radu	*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*			
				a. opis bilo kojeg stručnog osposobljavanja iz područja zaštite na radu, uključujući generičke obuke kao i obuke o specifičnim opasnostima vezanim uz posao, opasnim aktivnostima ili opasnim situacijama	---	narativni	---
		403-6	Promocija zdravlja radnika	*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*			
				a. objašnjenje načina na koji poslovni sustav omogućava zaposlenicima pristup medicinskim i zdravstvenim uslugama koje nisu povezane s poslom te opseg pruženog pristupa	---	narativni	---
				b. opis svih dobrovoljnih usluga programa promocije zdravlja koji se nude radnicima a odnose se na glavne rizike zdravlja koji nisu povezani s poslom, uključujući specifične rizike vezane uz zdravlje te način na koji poslovni sustav radnicima omogućava pristup tim uslugama i programima	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
		403-7	Sprječavanje i ublažavanje utjecaja na zdravlje i sigurnosti na radu izravno povezanim s poslovnim odnosima	a. opis pristupa poslovnog sustava u sprječavanju ili ublažavanju negativnih utjecaja zaštite na radu koji su izravno povezani s njegovim radom, proizvodima ili uslugama putem njegovih poslovnih odnosa te s time povezane opasnosti i rizici	---	narativni	---
		403-8	Radnici koji su obuhvaćeni sustavom upravljanja zaštitom na radu	a. ukoliko je poslovni sustav primijenio sustav upravljanja zaštitom na radu temeljem zakonski zahtjeva i/ili priznatih standarda/smjernica:	i. broj i postotak svih zaposlenika i radnika koji nisu zaposleni, ali čiji rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav	broj	apsolutni relativni
					ii. broj zaposlenih i radnika koji nisu zaposleni, ali čiji rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav, a interno je revidiran	broj	apsolutni
					iii. broj i postotak svih zaposlenih i radnika koji nisu zaposleni, ali čini rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav, a eksterno je revidiran	broj	apsolutni relativni
				b. jesu li i, ukoliko jesu, zašto su neki radnici isključeni iz ovog izvještaja uključujući i vrstu isključenih radnika	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
		403-9	Ozljede povezane s radom	a. za sve zaposlenike	i. broj i stopa smrtnih slučajeva kao posljedica ozljede na radu	broj	apsolutni relativni
					ii. broj i stopa ozljeda s velikim posljedicama povezanih s radom (isključujući smrtne slučajeve)	broj	apsolutnirelativni
					iii. broj i stopa ozljeda povezanih s radom koje je moguće zabilježiti	broj	apsolutni relativni
					iv. glavne vrste ozljeda na radu	narativni	
					v. broj odrađenih sati	broj	apsolutni
				b. odnosi se na sve zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:	i. broj i stopa smrtnih slučajeva kao posljedica ozljede na radu	broj	apsolutni relativni
					ii. broj i stopa ozljeda s velikim posljedicama povezanih s radom (isključujući smrtne slučajeve)	broj	apsolutni relativni
					iii. broj i stopa ozljeda povezanih s radom koje je moguće zabilježiti	broj	apsolutni relativni
					iv. glavne vrste ozljeda na radu	narativni	---
					v. broj odrađenih sati	broj	apsolutni
				c. opasnosti na radu koje predstavljaju rizik od velikih posljedica uključujući:	i. način utvrđivanja ovih opasnosti	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					ii. koje od ovih opasnosti su prouzročile ili doprinijele ozljedama tijekom izvještajnog razdoblja	narativni	---
					iii. poduzete mjere radi elimininiranja ovih opasnosti i minimiziranja rizika korištenjem hijerarhijskih kontrola	narativni	---
				d. bilo koje poduzete radnje s ciljem uklanjanja ostalih opasnosti vezanih uz posao i minimiziranje rizika pomoću hijerarhije kontrola	---	narativni	---
		403-10	Loše zdravlje povezano s poslom	a. za sve zaposlenike	i. broj smrtnih slučajeva kao rezultat lošeg zdravlja povezanog s poslom	broj	apsolutni
					ii. broj slučajeva lošeg zdravlja povezanog s poslom koje je moguće zabilježiti	broj	apsolutni
					iii. glavne vrste oboljenja povezanih s poslom	narativni	---
				b. odnosi se na sve zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:	i. broj smrtnih slučajeva kao rezultat lošeg zdravlja povezanog s poslom	broj	apsolutni
					ii. broj slučajeva lošeg zdravlja povezanog s poslom koje je moguće zabilježiti	broj	apsolutni
					iii. glavne vrste oboljenja povezanih s poslom	broj	apsolutni
				c. opasnosti na radu koje predstavljaju rizik od lošeg zdravlja, uključujući:	i. način na koji su ove opasnosti utvrđene	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					ii. koje su od ovih opasnosti uzrokovale ili doprinijele lošem zdravlju za vrijeme razdoblja izvještavanja	narativni	---
					iii. poduzete radnje radi uklanjanja ovih opasnosti i umanjivanja rizika korištenjem hijerarhijskih kontrola	narativni	---
404	Obuka i obrazovanje 2016	404-1	Prosječan godišnji broj sati obuke po zaposleniku	a. prosječni sati obuke za zaposlenike u organizaciji tijekom izvještajnog razdoblja, prema:	i. spolu	broj	apsolutni
					ii. kategoriji zaposlenika	broj	apsolutni
		404-2	Programi za unaprjeđenje vještina zaposlenika i programi pomoći kod tranzicije (prijelaza)	a. vrsta i opseg implementiranih programa i pružene pomoći za unaprjeđenje vještina zaposlenika	---	narativni	---
				b. programi pomoći prilikom tranzicije (prijelaza) koji se pružaju radi olakšavanja nastavka zapošljivosti te upravljanje krajem karijere kao posljedicom umirovljenja ili prestanka radnog odnosa	---	narativni	---
		404-3	Postotak zaposlenih koji redovito primaju izvještaje o svojim rezultatima i razvoju karijere	a. postotak ukupnih zaposlenika prema spolu i kategoriji zaposlenika koji su primili redoviti izvještaj o svojim rezultatima i razvoju karijere tijekom izvještajnog razdoblja	---	broj	relativni
405	Raznolikost	405-1	Raznolikost tijela	a. postotak pojedinaca u tijelima upravljanja	i. spol	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
			upravljanja i zaposlenika	poslovnog sustava prema svakoj od sljedećih kategorija raznolikosti:	ii. starosna skupina: do 30 godina starosti, 30-50 godina starosti, preko 50 godina starosti	narativni	---
					iii. ostali pokazatelji raznolikosti gdje je to relevantno (poput manjinskih ili ranjivih skupina)	narativni	---
				b. postotak zaposlenika prema kategorijama zaposlenika u svakoj od sljedećih kategorija raznolikosti:	i. spol	narativni	---
					ii. starosna skupina: do 30 godina starosti, 30-50 godina starosti, preko 50 godina starosti	narativni	---
					iii. ostali pokazatelji raznolikosti gdje je to relevantno (poput manjinskih ili ranjivih skupina)	narativni	---
		405-2	Omjer osnovne plaće i naknade žena naspram muškaraca	a. omjer osnovne plaće i naknade žena naspram muškaraca za svaku kategoriju zaposlenika prema značajnim lokacijama poslovanja	---	broj	relativni
406	Nediskriminacija 2016	406-1	Incidenti diskriminacije i poduzete korektivne akcije	a. ukupan broj incidenata diskriminacije tijekom izvještajnog razdoblja	---	broj	apsolutni
				b. status incidenata i poduzetih radnji s obzirom na sljedeće:	i. incident je pregledao poslovni sustav	narativni	---
					ii. sanacijski planovi koji se provode	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					iii. sanacijski planovi koji su provedeni, a rezultat je prošao proces rutinske interne revizije	narativni	---
					iv. incidenti koji više nisu u proceduri	narativni	---
407	Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja 2016	407-1	Operacije i dobavljači u kojima pravo na slobodu udruživanja i kolektivnog pregovaranja može biti ugroženo	a. operacije i dobavljači u kojima radnička prava za ostvarenje slobode udruživanja mogu biti prekršena ili u značajnom riziku, u pogledu:	i. vrste operacija (poput proizvodnih objekata) i dobavljača	narativni	---
					ii. zemlje ili geografskih područja s operacijama i dobavljačima koji su u riziku	narativni	---
				b. mjere koje je poslovni sustav poduzeo u izvještajnom razdoblju a namijenjene su podržavanju prova na ostvarivanje slobode udruživanja i kolektivnog pregovaranja	---	narativni	---
408	Dječji rad 2016	408-1	Operacije i dobavljači s velikim rizikom za incidente dječjeg rada	a. operacije i dobavljači za koje se smatra da imaju značajan rizik za incidente:	i. dječjeg rada		
					ii. izlaganja mladih radnika opasnom radu		
				b. operacije i dobavljači za koje se smatra da imaju značajan rizik za incidente dječjeg rada:	i. vrste operacija (poput proizvodno postrojenje) i dobavljača		
					ii. zemlje ili geografskih područja s operacijama i dobavljačima koji su u riziku		
				c. Mjere koje je poslovni sustav poduzeo u izvještajnom razdoblju a namijenjene su doprinosu za učinkovito ukidanje dječjeg rada	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
409	Prisilni ili obvezni rad 2016	409-1	Operacije i dobavljači s velikim rizikom za incidente prisilnog ili obveznog rada	a. operacije i dobavljači za koje se smatra da imaju značajan rizik za incidente prisilnog rada bilo u pogledu:	i. vrsta operacija (poput proizvodnog postrojenja) i dobavljača	narativni	---
					ii. zemlje ili geografskih područja s operacijama i dobavljačima koji se smatraju rizičnima	narativni	---
				b. mjere koje je u izvještajnom razdoblju poslovni sustav poduzeo kako bi se doprinijelo eliminiraju svih oblika prisilnog ili obveznog rada	---	narativni	---
410	Sigurnosne prakse 2016	401-1	Osposobljeno osobe u segmentu sigurnosti, politika ili procedura za ostvarivanje ljudskih prava	a. Sigurnosno osoblje osposobljeno za politike ili procedure vezane uz ljudska prava	---	narativni	---
				b. postojanje zahtjeva za obuku trećim stranama koje pružaju sigurnosno osoblje	---	narativni	---
411	Prava domicilnog stanovništva 2016	411-1	Incidenti krštenja uključujući prava domicilnog stanovništva	a. ukupan broj indetificiranih slučajeva kršenja koja uključuju prava domorodačkih naroda tijekom izvještajnog razdoblja		broj	apsolutni
				b. status incidenata i poduzetih radnji s obzirom na sljedeće:	i. incident je pregledao poslovni sustav	narativni	---
					ii. sanacijski planovi koji su provedeni, a rezultat je prošao proces rutinske interne revizije	narativni	---
					iii. incidenti koji više nisu u proceduri	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
412	Procjena ljudskih prava 2016	412-1	Operacije koje su podvrgnute preispitivanju ljudskih prava ili procjene učinaka	a. ukupan broj i postotak operacija koje su bile podvrgnute preispitivanju ljudskih prava ili procjeni utjecaja ljudskih prava po državama	---	broj	apsolutni relativni
		412-2	Obuka zaposlenika o politikama i procedurama ljudskih prava	a. ukupan broj sati u izvještajnom razdoblju posvećenih obuci o politikama ljudskih prava ili postupaka koji se tiču aspekata ljudskih prava koji su relevantni za operacije	---	broj	apsolutni
				b. postotak zaposlenika obučenih tijekom izvještajnog razdoblja u politika ljudskih prava ili postupaka koji se tiču aspekata ljudskih prava koji su relevantni za operacije	---	broj	relativni
		412-3	Značajni investicijski sporazumi i ugovori koji uključuju klauzule o ljudskim pravima ili one koje su bile podvrgnute provjeri ljudskih prava	a. ukupan broj i postotak značajnih investicijskih sporazuma i ugovora koji uključuju klauzule o ljudskim pravima ili one koje su bile podvrgnute provjeri ljudskih prava	---	broj	apsolutnirelativni
413	Lokalne zajednice 2016	413-1	Operacije s angažmanom lokalne zajednice, procjene učinka i razvojni programi	a. postotak operacija s provedenim angažmanom lokalne zajednice, procjene učinka i/ili razvojni programi, uključujući upotrebu:	i. procjene socijalnog utjecaja, uključujući procjene utjecaja spolova temeljene na participativnim pristupima	broj	relativni

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					ii. procjene utjecaja na okoliš i stalno praćenje	broj	relativni
					iii. javno objavljivanje rezultata procjena utjecaja na okoliš i društveni položaj	broj	relativni
					iv. programe razvoja lokalne zajednice temeljnih na potrebama lokalnih zajednica	broj	relativni
					v. planova angažiranja dionika temeljenih na mapiranju dionika	broj	relativni
					vi. konzultacijskih odbori za lokalnu zajednicu i procesi koji uključuju ranjive skupine	broj	relativni
					vii. radna vijeća, odbore za zaštitu na radu i druga predstavnička tijela radnika koja se bave utjecajem	broj	relativni
					viii. formalnih procesa pritužbe lokalne zajednice	broj	relativni
		413-2	Operacije s angažmanom lokalne zajednice, procjene učinka i razvojni programi	a. operacije sa značajnim stvarnim i potencijalnim negativnim utjecajima na lokalne zajednice, uključujući:	i. mjesto operacija	narativni	---
					ii. značajan stvarni i potencijalni negativni utjecaj operacija	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
414	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na društvo 2016	414-1	Novi dobavljači koji su provjereni primjenom društvenih kriterija	a. postotak novih dobavljača koji su provjereni primjenom društvenih kriterija	---	broj	relativni
		414-2	Negativan društveni utjecaj u opskrbnom lancu i poduzete radnje	a. broj dobavljača čiji društveni utjecaj je (pr)ocijenjen	---	broj	apsolutni
				b. broj dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajne stvarne i potencijalne negativne društvene učinke	---	broj	apsolutni
				c. značajni stvarni i potencijalni negativni društveni utjecaji identificirani u lancu opskrbe			
				d. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajne stvarne i potencijalne negativne društvene učinke a s kojima su dogovorena poboljšanja kao rezultat procjene	---	broj	relativni
				e. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajne stvarne i potencijalne negativne društvene učinke a s kojima je prekinuta suradnja kao rezultat procjene te razlog	---	broj	relativni
415	Javna politika 2016	415-4	Politički doprinosi	a. ukupna novčana vrijednost financijskih i inih političkih doprinosa koje je stvorio poslovni sustav izravno i neizravno po zemlji i primatelju/korisniku	---	broj	apsolutni
				b. ako je primjenjivo, način na koji je procijenjena novčana vrijednost inih doprinosa	---	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
416	Zdravlje i sigurnost kupaca 2016	416-1	Procjena utjecaja proizvoda na zdravlje i sigurnost te kategorije usluga	a. postotak kategorija značajnih proizvoda i usluga s utjecajem na zdravlje i sigurnost a procijenjeni su da trebaju poboljšanje	---	broj	relativni
		416-2	Incidenti nepoštivanja utjecaja proizvoda i usluga na zdravlje i sigurnost	a. ukupan broj slučajeva nepoštivanja propisa i/ili dobrovoljnih kodeksa koji se tiču utjecaja proizvoda i usluga na zdravlja i sigurnost u izvještajnom razdoblju, prema:	i. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju novčanom kaznom	broj	apsolutni
					ii. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju upozorenjem	broj	apsolutni
					iii. incidenti nepoštivanja dobrovoljnih kodeksa	broj	apsolutni
				b. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio neusklađenost s propisima i/ili dobrovoljnim kodeksima, dovoljna je kratka izjava	---	narativni	---
417	Marketing te označavanje proizvoda i kupaca 2016	417-1	Zahtjevi za informacije o proizvodu i usluzi te označavanju	a. zahtijeva li se prema postupcima poslovnog sustava, svaka od sljedećih vrsta informacija o proizvodu i uslugama označavanje:	i. nabavne komponente proizvoda ili usluge	narativni	---
					ii. sadržaja, posebno s obzirom na tvari koje mogu imati okolišni ili društveni utjecaj	narativni	---
					iii. sigurne upotrebe proizvoda ili usluge	narativni	---

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
					iv. zbrinjavanje proizvoda te okolišnog i društvenog utjecaja	narativni	---
					v. ostalo (objasniti)		
				b. postotak značajnih kategorija proizvoda ili usluga obuhvaćenih ocjenjivanjem za usklađenost ovakvim procedurama	---	broj	relativni
		417-2	Incidenti neusklađenosti vezani uz informacije o proizvodu i uslugama te označavanju	a. ukupan broj slučajeva nepoštivanja propisa i/ili dobrovoljnih kodeksa koji se tiču informacija o proizvodu i usluzi te označavanju prema:	i. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju novčanom kaznom	broj	apsolutni
					ii. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju upozorenjem	broj	apsolutni
					iii. incidenti nepoštivanja dobrovoljnih kodeksa	broj	apsolutni
				b. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio neusklađenost s propisima i/ili dobrovoljnim kodeksima, dovoljna je kratka izjava	---	narativni	---
		417-3	Incidenti nepoštivanja marketinških komunikacija	a. ukupan broj slučajeva nepoštovanja propisa i/ili dobrovoljnih kodeksa vezanih uz marketinške komunikacije, uključujući oglašavanje, promociju i sponzorstvo, prema:	i. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju novčanom kaznom	broj	apsolutni
					ii. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju upozorenjem	broj	apsolutni
					iii. incidenti nepoštivanja dobrovoljnih kodeksa	broj	apsolutni
418	Privatnost kupaca 2016	418-1	Potvrđene pritužbe vezane uz kršenje privatnosti kupaca i gubitka podataka o klijentima	a. ukupan broj zaprimljenih prigovora vezanih uz kršenje privatnosti kupaca, kategorizirani prema:	i. pritužbama zaprimljenih od vanjskih strana i podržanih od strane poslovnog sustava	broj	apsolutni
					ii. žalbe regulatornih tijela	broj	apsolutni

Temeljni pokazatelj		Sintetički pokazatelj		Analitički pokazatelj	Sub-analitički pokazatelj	Oblik pokazatelja	Način mjerenja
				b. ukupan broj identificiranih curenja, krađa ili gubitaka podataka o klijentima		broj	apsolutni
				c. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio niti jednu utemeljenu žalbu, dovoljna je kratka izjava o istom	---	narativni	---
419	Društveno-ekonomsko pridržavanje propisa 2016	419-1	Nepridržavanje zakona i propisa u društvenom i ekonomskom području	a. značajne novčane kazne i nenovčane sankcije za nepoštivanje zakona i/ili propisa u društvenom i ekonomskom području, u smislu:	i. ukupne novčane vrijednost značajnih novčanih kazni	broj	apsolutni
					ii. ukupnog broja nenovčanih sankcija	broj	apsolutni
					iii. predmeta pokrenutih kroz mehanizme za rješavanje sporova	broj narativni	apsolutni ---
				b. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio nepoštivanje zakona i/ili propisa, dovoljan je kratka izjava o istom	---	narativni	---

PRILOG 3. Korišteni okviri za izvještavanje o okolišnoj i društvenoj dimenziji

hotelski lanac	okvir za izvještavanje					
	bez okvira (slobodna forma)	G3.1.	G4	GRI standardi	UNGC	ukupno
ACCOR	**1**			**2**	**2**	**5**
2014					1	1
2015					1	1
2016				1		1
2017				1		1
2018	1					1
Hilton			**3**	**2**		**5**
2014			1			1
2015			1			1
2016			1			1
2017				1		1
2018				1		1
Hyatt	**3**		**2**			**5**
2014			1			1
2015	1					1
2016			1			1
2017	1					1
2018	1					1
IHG	**5**					**5**
2014	1					1
2015	1					1
2016	1					1
2017	1					1
2018	1					1
Jin Jiang	**5**					**5**

hotelski lanac	okvir za izvještavanje					
	bez okvira (slobodna forma)	**G3.1.**	**G4**	**GRI standardi**	**UNGC**	**ukupno**
2014	1					1
2015	1					1
2016	1					1
2017	1					1
2018	1					1
Marriott	**2**	**1**		**2**		**5**
2014		1				1
2015	1					1
2016	1					1
2017				1		1
2018				1		1
Meliá			**2**	**3**		**5**
2014			1			1
2015			1			1
2016				1		1
2017				1		1
2018				1		1
NH			**3**	**2**		**5**
2014			1			1
2015			1			1
2016			1			1
2017				1		1
2018				1		1
Shangri-La					**5**	**5**
2014					1	1
2015					1	1
2016					1	1

hotelski lanac	okvir za izvještavanje					
	bez okvira (slobodna forma)	G3.1.	G4	GRI standardi	UNGC	ukupno
2017					1	1
2018					1	1
Wyndham		**2**	**2**	**1**		**5**
2010		1				1
2012		1				1
2013			1			1
2016			1			1
2018				1		1
ukupno	**16**	**3**	**12**	**12**	**7**	**50**

PRILOG 4. Obrazac za kodiranje

Poslovni sustav:

Naziv izvještaja:

Godina za koju izvještava:

Datum analiziranja (početak - kraj):

Temeljni pokazatelj		**1 ili 0**	**Sintetički pokazatelj**		**1 ili 0**	**Analitički pokazatelj**	**1 ili 0**	**Sub-analitički pokazatelj**	**1 ili 0**	**Oblik pokazatelja**	**Način mjerenja**	**Opis**
301	Materijali 2016		301-1	Korišteni materijali prema težini i volumenu		a. materijal korišten za proizvodnju i pakiranje primarnih proizvoda i usluga prema		i. korištenim neobnovljivim materijalima		broj	težina volumen	
								ii. korištenim obnovljivim materijalima		broj	težina volumen	
			301-2	Korišteni reciklirani input materijali		a. reciklirani input materijali za proizvodnju primarnih proizvoda i usluga				broj	postotak	
			301-3	Vraćeni proizvodi i njihova ambalaža		a. vraćeni proizvodi i njihova ambalaža prema		kategorijama proizvoda		broj	postotak	
302	Energija 2016		302-1	Potrošnja energije u poslovnom sustavu		a. ukupna potrošnja goriva unutar organizacija iz neobnovljivih izvora		---		broj naziv goriva	džuli; višekratnici (eng. *multiples*); vrsta korištenog goriva	
						a. ukupna potrošnja goriva unutar organizacija iz obnovljivih izvora		---		broj naziv goriva	džuli; višekratnici (eng. *multiples*); vrsta korištenog	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
											goriva	
						c. ukupna …		i. potrošnja struje		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
								ii. potrošnja za grijanje		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
								iii. potrošnja za hlađenje		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
								iv. potrošnja pare		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
						d. ukupno …		i. prodana struja		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
								ii. prodana toplina		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
								iii. prodano hlađenje		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
											(eng. *multiples*)	
								iv. prodana para		broj	džuli; kilovat-sati; višekratnici (eng. *multiples*)	
			302-2	Potrošnja energije izvan poslovnog sustava 2016		a. potrošnja energije izvan poslovnog sustava		---		---	džuli višekratnici (eng. *multiples*)	
			302-3	Intenzitet energije 2016		a. omjer intenziteta energije poslovnog sustava		---		broj	---	
			302-4	Smanjenje potrošnje energije 2016		a. vrsta i iznos smanjenja potrošnje energije kao izravan rezultat inicijativa očuvanja i učinkovitosti		---		broj	džuli višekratnici (eng. *multiples*)	
			302-5	Smanjenje energetskih potreba proizvoda i usluga 2016		a. smanjenje potrošnje energije proizvoda i usluga tijekom izvještajnog razdoblja		---		broj	džuli višekratnici (eng. *multiples*)	
303	Voda i otpadne vode 2018		303-1	Interakcija s vodom kao resursom koji se dijeli		a. opis načina na koji poslovni sustavi koriste vodu, uključujući i način i mjesto odakle vodu crpe, troše i ispuštaju, te utjecaji povezani s vodom a koji su povezani s aktivnostima poslovnog sustava, uključujući i proizvode i usluge		---		---	---	
						b. opis pristupa koji se koristi za identificiranje utjecaja povezanih s vodom, uključujući opseg procjene,		---		---	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						vremenski okvir i korištene metodologije						
						c. opis načina na koji se rješavaju utjecaji na vodu, uključujući način na koji poslovni sustav surađuje s dionicima na upravljanju vodom kao zajedničkim resursom te način na koji način je upravljanje vodom povezano s dobavljačima ili kupcima		---		---	---	
						d. obrazloženje procesa postavljanja ciljeva povezanih s vodom koji su dio pristupa upravljanja te kako su povezani s javnom politikom i lokalnom kontekstom svakog ugroženog područja		---		---	---	
			303-2	Upravljanje utjecajima vezanim uz ispuštanje voda		a. opis bilo kojih minimalnih standarda vezanih uz kvalitetu ispuštanja otpadnih voda te kako su bili postavljeni, uključujući:		i. kako su određeni standardi za objekte koji posluju u područjima bez lokalnih propisa vezanih uz otpadne vode		---	---	
						ii. bilo kakve interno razvijene standarde ili smjernice vezane uz kvalitetu vode		---		---	---	
						iii. bilo koji standardi specifični za djelatnost		---		---	---	
						iv. je li razmotreno tijelo za prihvat voda		---		---	---	
			303-3	Povlačenje vode		a. ukupno povlačenje vode iz		i. površinskim vodama		broj	megalitri	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						svih područja prema		ii. podzemnim vodama		broj	megalitri	
								iii. morskim vodama		broj	megalitri	
								iv. proizvedenoj vodi		broj	megalitri	
								v. vodi treće strane		broj	megalitri	
						b. ukupno povlačenje vode iz svih područja ograničenih vodom		i. površinskim vodama		broj	megalitri	
								ii. podzemnim vodama		broj	megalitri	
								iii. morskim vodama		broj	megalitri	
								iv. proizvedenoj vodi		broj	megalitri	
								v. vodi treće strane		broj	megalitri	
						c. ukupno povlačenje vode iz svakog od navedenog izvora pod 303-3-1 i 303-3-b prema		i. svježoj vodi (≤ mg/L ukupno otopljenih krutina)		broj	megalitri	
						i. drugoj vodi (>= 1000 mg/L ukupno otopljenih krutina)		---		broj	megalitri	
			303-4	Otpuštanje vode		a. ukupno otpuštanje vode u sva područja prema sljedećim vrstama destinacija:		i. površinskim vodama		broj	megalitri	
								ii. podzemnim vodama		broj	megalitri	
								iii. morskim vodama		broj	megalitri	
								iv. vodi treće strane i volumen ukupno poslanim drugim poslovnim sustavima		broj	megalitri	
						b. ukupno otpuštanje vode u svim područjima prema		i. svježoj vodi (≤ mg/L ukupno otopljenih krutina)		broj	megalitri	
								i. drugoj vodi (≥ 1000 mg/L ukupno otopljenih krutina)		broj	megalitri	
						c. ukupno otpuštena voda u sva područja ograničena vodom prema		i. svježoj vodi (≤ mg/L ukupno otopljenih krutina)		broj	megalitri	
								i. drugoj vodi (≥ 1000 mg/L ukupno otopljenih krutina)		broj	megalitri	
						d. prioritetne tvari od značaja		i. način definiranja		narativni		

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						za koje se tretiraju ispusti, uključujući		prioritetnih supstanci i bilo koji međunarodni standard, mjerodavan popis ili korišteni kriterij				
						ii. pristup utvrđivanju ograničenja pražnjenja za prioritetne tvari koje izazivaju zabrinutost		---		narativni	---	
						iii. broj slučajeva nepoštovanja ograničenja pražnjenja		---		broj	apsolutni	
			303-5	Potrošnja vode		a. ukupna potrošnja vode u svim područjima		---		broj	megalitri	
						b. ukupna potrošnja vode u svim područjima ograničenima s vodom		---		broj	megalitri	
						c. promjene u zalihama vode ukoliko su identificirane kao značajan utjecaj		---		broj	megalitri	
304	Biološka raznolikost 2016		304-1	Operativna postrojenja u vlasništvu, zakupu, na upravljanju ili granična sa zaštićenim područjima ili područjima s visokom vrijednosti bioraznolikosti izvan zaštićenog područja		a. Informacije za svako operativno mjesto koje je u vlasništvu, zakupu ili graniči sa zaštićenim područjima i područjima s visokom biološkom raznolikošću izvan zaštićenog područja:		i. geografska lokacija		narativni	---	
								ii. pod-površinsko i podzemno zemljište koje je u vlasništvu, zakupu ili njime upravlja poslovni sustav		narativni	---	
								iii. pozicija u odnosu na zaštićeno područje (u području, graniči s ili sadrži dijelove zaštićenog područja) ili visokom vrijednosti biološke raznolikosti izvan zaštićenog područja		narativni	---	
								iv. vrsta djelatnosti (ured, izrada ili proizvodnja, ili		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								ekstrhiranje)				
								v. veličina operativnog mjesta		broj	km2 druga jed.	
								vi. vrijednost bioraznolikosti prema svojstvima zaštićenog područja ili područja s visokom vrijednosti bioraznolikosti izvan zaštićenog područja (kopneni, vodeni ili maritimni ekosustavi)		narativni	---	
								vi. vrijednost bioraznolikosti prema popisu zaštićenih statusa (npr. IUCN Protected Area Management kategorije, Ramsar konvencija, nacionalna legislativa)		narativni	---	
			304-2	Značajni utjecaji aktivnosti, proizvoda i usluga na bioraznolikost		a. priroda značajnih izravnih i neizravnih utjecaja na bioraznolikost uz referencu na sljedeće:		i. izgradnja ili korištenje proizvodnih postrojenja, rudnika i prometne infrastrukture		narativni	---	
								ii. zagađenje (unošenje tvari koje se prirodno ne javljaju u staništu iz namjenskih i nenamjenskih izvora)		narativni	---	
								iii. uvođenje invazivnih vrsta, štetočina i patogena		narativni	---	
								iv. smanjivanje vrsta		narativni	---	
								v. pretvorba staništa		narativni	---	
								vi. promjene u ekološkim procesima izvan prirodnog raspona varijacija (poput		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								saliniteta ili promjene vode)				
						b. značajni izravni i neizravni pozitivni i negativni utjecaji na:		i. pogođene vrste		narativni	---	
								ii. opseg zahvaćenih područja		narativni	---	
								iii. trajanje utjecaja		narativni	---	
								iv. reverzibilnost ili ireverzibilnost učinaka		narativni	---	
			304-3	Zaštićeni ili obnovljeni habitati		a. veličina i lokacija svih zaštićenih i obnovljenih područja habitata te jesu li rezultat mjera obnove odobrili neovisni eksterni stručnjaci		---		narativni	---	
						b. postoji li partnerstvo s trećim stranama za očuvanje ili obnovu područja habitata koja su različita od područja koja je poslovni sustav nadgledao i provodio mjere obnove ili zaštite		---		narativni	---	
						c. status svakog područja prema njegovom stanju na kraju izvještajnog razdoblja		---		narativni	---	
			304-4	IUVN-ov crveni popis i nacionalni popis vrsta s habitatom na područjima zahvaćenim poslovanjem		a. ukupan broj vrsta na IUCN-ovom crvenom te nacionalnom popisu zaštićenih vrsta s habitatom u područjima zahvaćenim poslovanjem poslovnog sustava, po razini rizika izumiranja		i. kritično ugrožene		narativni	---	
								ii. ugrožene		narativni	---	
								iii. ranjive		narativni	---	
								iv. gotovo ranjive		narativni	---	
								v. najmanja briga		narativni	---	
305	Emisije 2016		305-1	Izravne GHG emisije		a. bruto izravne GHG emisije				broj	metrička tona ekvivalenta CO2	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						b. plinovi uključeni u izračun (CO2, CH4, N2O, HFCs, PFCs, SF6, NF3, ili svi=		---		narativni	---	
						c. biogena emisija CO2		---		broj	metrička tona ekvivalenta CO2	
			305-2	Energija neizravnih GHG emisija		a. bruto iznos neizravnih GHG emisija u lokaciji		---		broj	metrička tona ekvivalenta CO2	
						b. bruto iznos neizravnih GHG emisija na tržištu - ako je primjenjivo		---		broj	metrička tona ekvivalenta CO2	
						c. plinovi uključeni u izračun (CO2, CH4, N2O, HFCs, PFCs, SF6, NF3, ili svi) - ukoliko je dostupno		---		narativni	---	
			305-3	Ostale neizravne GHG emisije		a. ostale bruto neizravne emisije GHG emisija		---		broj	metrička tona ekvivalenta CO2	
						b. plinovi uključeni u izračun (CO2, CH4, N2O, HFCs, PFCs, SF6, NF3, ili svi) - ukoliko je dostupno		---		narativni	---	
						c. biogena emisija CO2		---		broj	metrička tona ekvivalenta CO2	
						d. ostale kategorije i aktivnosti neizravne GHG emisije uključene u izračun		---		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
			305-4	Intenzitet GHG emisija		a. omjer intenziteta GHG emisija poslovnog sustava		---		broj	apsolutni	
			305-5	Smanjenje GHG emisija		a. smanjenje GHG emisije kao izravan rezultat inicijativa		---		broj	metrička tona ekvivalenta CO2	
			305-6	Emisija tvari koje oštećuju ozon		a. Proizvodnja, uvoz i izvoz tvari koje oštećuju ozon		---		broj	metrička tona	
			305-7	Dušikovi oksidi (NOX), sumporni oksidi (SOX) i druge značajne emisije u zrak		a. značajne emisije u zrak za:		i. dušikove okside		broj	kilogrami višekratnici	
								ii. sumporove okside		broj	kilogrami višekratnici	
								iii. postojane organske zagađivače		broj	kilogrami višekratnici	
								iv. hlapljive organske spojeve		broj	kilogrami višekratnici	
								v. opasne zagađivače zraka		broj	kilogrami višekratnici	
								vi. čestice		broj	kilogrami višekratnici	
								vii. ostale standardne kategorije emisija u zrak određene u relevantnim propisima		broj	kilogrami višekratnici	
306	Otpadne vode i otpad 2016		306-1	Ispuštanje vode po kvaliteti i destinaciji		a. ukupan volumen planiranih i neplaniranih ispusta vode prema:		i. destinaciji		broj	apsolutni	
								ii. kvaliteti vode (uključujući i metodu tretiranja)		broj	apsolutni	
								iii. je li vodu upotrijebilo neki drugi poslovni sustav		narativni	---	
			306-2	Otpad prema vrstama i		a. ukupna težina opasnog otpada prema sljedećim		i. ponovno upotrjebljavanje		broj	apsolutni	
								ii. recikliranje		broj	apsolutni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
				metodama odlaganja		načinima odlaganja		iii. kompostiranje		broj	apsolutni	
								iv. obnavljanje (uključujući i obnovu energije)		broj	apsolutni	
								v. spaljivanje (masovno izgaranje)		broj	apsolutni	
								vi. injekcija dubokog otvora		broj	apsolutni	
								vii. odlagalište		broj	apsolutni	
								viii. spremanje na poprištu		broj	apsolutni	
								ix. ostalo (navesti prema poslovnim sustavima)		broj	apsolutni	
						b. ukupna težina bezopasnog otpada prema sljedećim načinima odlaganja		i. ponovno upotrjebljavanje		broj	apsolutni	
								ii. recikliranje		broj	apsolutni	
								iii. kompostiranje		broj	apsolutni	
								iv. obnavljanje (uključujući i obnovu energije)		broj	apsolutni	
								v. spaljivanje (masovno izgaranje)		broj	apsolutni	
								vi. injekcija dubokog otvora		broj	apsolutni	
								vii. odlagalište		broj	apsolutni	
								viii. spremanje na poprištu		broj	apsolutni	
								ix. ostalo (navesti prema poslovnim sustavima)		broj	apsolutni	
			306-3	Značajna izlijevanja		a. ukupan broj i ukupan volumen zabilježenih značajnih izlijevanja		---		broj	apsolutni	
			306-4	Transport opasnog otpada		a. ukupna težina svakog od sljedećeg		i. prevezani opasni otpad		broj	apsolutni	
								ii. uvezen opasni otpad		broj	apsolutni	
								iii. izvezen opasni otpad		broj	apsolutni	
								iv. zbrinuti opasni otpad		broj	apsolutni	
						b. postotak opasnog otpada		---		broj	relativni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						međunarodno prevezenog						
			306-5	Vodena tijela zahvaćena ispuštanjem vode i/ili otjecanjem		a. vodena tijela i s njima povezana staništa na koja značajno utječu ispuštanje vode i/ili odljev, uključujući podatke o.		i. veličini vodnog tijela i povezanim staništem		narativni	---	
								ii. jesu li vodna tijela i srodna staništa nacionalno ili međunarodno proglašena zaštićenim područjem		narativni	---	
								iii. vrijednost biološke raznolikosti (npr. Ukupan broj zaštićenih vrsta)		narativni	---	
307	Pridržavanje propisa - okoliš 2016		307-1	Nepoštivanje okolišnih zakona i regulativa		a. značajne globe i nemonetarne sankcije za nepridržavanje okolišnih zakon i/ili regulativa prema:		i. ukupnoj novčanoj vrijednosti značajnih kazni		broj	apsolutni	
								ii. ukupnom broju nenovčanih sankcija		broj	apsolutni	
								iii. predmetima pokrenutima kroz mehanizme za rješavanje sporova		narativni	---	
						b. izjava o nekršenju okolišnih zakona i regulativa ukoliko istih nije bilo		---		narativni	---	
308	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na okoliš 2016		308-1	Novi dobavljači koji su provjereni primjenom okolišnih kriterija		a. postotak novih dobavljača koji su bili provjereni primjenom okolišnih kriterija		---		broj	relativni	
			308-2	Negativni utjecaj na okoliš u lancu opskrbe i poduzete radnje		a. broj dobavljača procijenjen prema utjecaju na okoliš		---		broj	apsolutni	
						b. broj dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajan stvaran i potencijalni negativni utjecaj		---		broj	apsolutni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						c. značajan stvaran ili potencijalni okolišni utjecaj identificiran u lancu opskrbe		---		narativni	---	
						d. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značaje stvarne i potencijalne negativne utjecaje na okoliš s kojima su dogovorena poboljšanja kao rezultat procjene		---		broj	relativni	
						e. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajan i potencijalan negativni utjecaj na okoliš a s kojima su prekinuti odnos te razlog		---		broj	relativni	
401	Zapošljavanje 2016		401-1	Zapošljavanje novih zaposlenika i fluktuacija		a. ukupni broj i stopa novih zapošljavanja tijekom izvještajnog razdoblja prema starosti, spolu i regiji		---		broj	apsolutni relativni	
						b. ukupni broj i stopa fluktuacije zaposlenih tijekom izvještajnog razdoblja prema starosti, spolu i regiji		---		broj	apsolutni relativni	
			401-2	Pogodnosti zaposlenika s punim radnim vremenom koje nemaju zaposlenici zaposleni na određeno ili djelomično radno vrijeme		a. pogodnosti koje su uobičajene za zaposlenike s punim radnim vremenom a nemaju ih zaposlenici s određenim ili djelomičnim radnim vremenom prema značajnim lokacijama poslovanja, poput:		i. životno osiguranje		narativni	---	
								ii. zdravstvena zaštita		narativni	---	
								iii. pokriće invalidnosti i nesposobnosti za rad		narativni	---	
								iv. roditeljski dopust		narativni	---	
								v. mirovinsko osiguranje		narativni	---	
								vi. vlasništvo dionica		narativni	---	
								vii. ostalo		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
			401-3	Roditeljski dopust		a. ukupan broj zaposlenih koji imaju pravo na roditeljski dopust prema spolu		---		broj	apsolutni	
						b. ukupan broj zaposlenika koji su iskoristili rodiljini dopust prema spolu		---		broj	apsolutni	
						c. ukupan broj zaposlenika koji su se vratili na posao tijekom izvještajnog razdoblja nakon završetka rodiljinog dopusta prema spolu		---		broj	apsolutni	
						d. ukupan broj zaposlenih koji su se nakon završetka porodiljinog dopusta vratili na posao a bili su još uvijek zaposleni 12 mjeseci nakon povratka na posao, prema spolu		---		broj	apsolutni	
						e. povratak na posao i stopa zadržavanja zaposlenika koji su iskoristili porodiljini dopust, prema spolu		---		broj	apsolutni relativni	
402	Odnosi zaposlenika i menadžmenta 2016		402-1	Minimalni rokovi za obavijesti vezane uz promjenu operative		a. minimalni broj tjedana za obavještavanje zaposlenika i njihovih predstavnika prije početka implementacije značajnih operativnih promjena koje mogu na njih bitno utjecati		---		narativni	---	
						b. za poslovne sustave s kolektivnim ugovorima, navesti jesu li razdoblje za obavještavanje, konzultiranje i pregovaranje u skladu s		---		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						kolektivnim ugovorima						
403	Zdravlje i sigurnost na radnom mjestu 2018		403-1	Sustav upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu		*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*		---		narativni	---	
						a. izjava je li sustav upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu implementiran, uključujući je li:		i. sustav primijenjen zbog zakonskih zahtjeva i, ukoliko jest, navesti popis zahtjeva		narativni	---	
								ii. Sustav primijenjen zbog prepoznatog sustava upravljanja rizikom i/ili sustava upravljanja standardima/smjernicama i, ukoliko jest, navesti popis standarda/smjernica		narativni	---	
						b. opis opsega radnika, aktivnosti i radnih mjesta obuhvaćenih sustavom upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu te objašnjenje je li i, ukoliko jest, zašto neki radnik, aktivnost ili radno mjesto nisu obuhvaćeni		---		narativni	---	
			403-2	Identifikacija opasnosti, procjena rizika i istraživanje incidenata		*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*						
						a. opis rutinskih i nerutniskih procesa koji se koriste za prepoznavanje opasnosti na radnom mjestu i procjenu rizika i primjenjuju hijerarhiju kontrola s ciljem eliminiranja		i. način na koji organizacija osigurava kvalitetu tih procesa, uključujući kompetentnost osoba koje ih provode		narativni	---	
								ii. kako se rezultati tih		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						rizika i minimiziranja rizika, uključujući:		procesa koriste za ocjenu i kontinuirano poboljšavanje sustava upravljanja zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu				
						b. opis postupaka za prijavljivanje opasnosti povezanih s radom i opasnih situacija te opis načina zaštite radnika od odmazde		---		narativni	---	
						c. opis politika i procesa za zaposlenike da se uklone iz radnih situacija za koje vjeruju da bi mogle uzrokovati ozljede ili loše zdravlje te pojašnjenje kako su zaposlenici zaštićeni od odmazde		---		narativni	---	
						d. opis procesa koji se koriste za istraživanje s poslom povezanih incidenata, uključujući proces identificiranja opasnosti i procjene rizika povezanih s incidentima, kako bi se odredile korektivne akcije korištenjem hijerarhijske kontrole i poboljšanja potrebna u sustavu zaštite zdravlja i sigurnosti na radu		---		narativni	---	
			403-3	Profesionalne zdravstvene usluge		*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*						

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						a. opis funkcija zdravstvenih službi na radu koje pridonose identifikaciji i eliminaciji opasnosti i minimiziranju rizika te objašnjenje načina na koji poslovni sustav osigurava kvalitetu tih usluga i radnicima olakšava pristup istima		---		narativni	---	
			403-4	Sudjelovanje radnika, savjetovanje i komunikacija o zaštiti zdravlja i sigurnosti na radu		*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*						
						a. opis procesa sudjelovanja savjetovanje radnika u razvoju, implementaciji i procjeni sustava upravljanja zdravljem i zaštitom na radu te pružanja pristupa i priopćavanje relevantnih informacija vezano uz isti		---		narativni	---	
						b. gdje postoje formalni zajednički odbori za upravljanje zdravljem i sigurnošću na radu - opis odgovornosti zaposlenika, učestalost sastanaka, tijelo za donošenje odluka te je li, i ako jest, zašto neki radnici nisu zastupljeni u tim odborima		---		narativni	---	
			403-5	Obuka radnika o zaštiti zdravlja i sigurnosti na radu		*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*						

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						a. opis bilo kojeg stručnog osposobljavanja iz područja zaštite na radu, uključujući generičke obuke kao i obuke o specifičnim opasnostima vezanim uz posao, opasnim aktivnostima ili opasnim situacijama		---		narativni	---	
			403-6	Promocija zdravlja radnika		*odnosi se na zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:*						
						a. objašnjenje načina na koji poslovni sustav omogućava zaposlenicima pristup medicinskim i zdravstvenim uslugama koje nisu povezane s poslom te opseg pruženog pristupa		---		narativni	---	
						b. opis svih dobrovoljnih usluga programa promocije zdravlja koji se nude radnicima a odnose se na glavne rizike zdravlja koji nisu povezani s poslom, uključujući specifične rizike vezane uz zdravlje te način na koji poslovni sustav radnicima omogućava pristup tim uslugama i programima		---		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
			403-7	Sprječavanje i ublažavanje utjecaja na zdravlje i sigurnosti na radu izravno povezanim s poslovnim odnosima		a. opis pristupa poslovnog sustava u sprječavanju ili ublažavanju negativnih utjecaja zaštite na radu koji su izravno povezani s njegovim radom, proizvodima ili uslugama putem njegovih poslovnih odnosa te s time povezane opasnosti i rizici		---		narativni	---	
			403-8	Radnici koji su obuhvaćeni sustavom upravljanja zaštitom na radu		a. ukoliko je poslovni sustav primijenio sustav upravljanja zaštitom na radu temeljem zakonski zahtjeva i/ili priznatih standarda/smjernica:		i. broj i postotak svih zaposlenika i radnika koji nisu zaposleni, ali čiji rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav		broj	apsolutni relativni	
								ii. broj zaposlenih i radnika koji nisu zaposleni, ali čiji rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav, a interno je revidiran		broj	apsolutni	
								iii. broj i postotak svih zaposlenih i radnika koji nisu zaposleni, ali čini rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav, a eksterno je revidiran		broj	apsolutni relativni	
						b. jesu li i, ukoliko jesu, zašto su neki radnici isključeni iz ovog izvještaja uključujući i vrstu isključenih radnika		---		narativni	---	
			403-9	Ozljede povezane s radom		a. za sve zaposlenike		i. broj i stopa smrtnih slučajeva kao posljedica ozljede na radu		broj	apsolutni relativni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								ii. broj i stopa ozljeda s velikim posljedicama povezanih s radom (isključujući smrtne slučajeve)		broj	apsolutni relativni	
								iii. broj i stopa ozljeda povezanih s radom koje je moguće zabilježiti		broj	apsolutni relativni	
								iv. glavne vrste ozljeda na radu		narativni		
								v. broj odrađenih sati		broj	apsolutni	
						b. odnosi se na sve zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:		i. broj i stopa smrtnih slučajeva kao posljedica ozljede na radu		broj	apsolutni relativni	
								ii. broj i stopa ozljeda s velikim posljedicama povezanih s radom (isključujući smrtne slučajeve)		broj	apsolutni relativni	
								iii. broj i stopa ozljeda povezanih s radom koje je moguće zabilježiti		broj	apsolutni relativni	
								iv. glavne vrste ozljeda na radu		narativni	---	
								v. broj odrađenih sati		broj	apsolutni	
						c. opasnosti na radu koje predstavljaju rizik od velikih posljedica uključujući:		i. način utvrđivanja ovih opasnosti		narativni	---	
								ii. koje od ovih opasnosti su prouzročile ili doprinijele ozljedama tijekom izvještajnog razdoblja		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								iii. poduzete mjere radi eliminiranja ovih opasnosti i minimiziranja rizika korištenjem hijerarhijskih kontrola		narativni	---	
						d. bilo koje poduzete radnje s ciljem uklanjanja ostalih opasnosti vezanih uz posao i minimiziranje rizika pomoću hijerarhije kontrola		---		narativni	---	
			403-10	Loše zdravlje povezano s poslom		a. za sve zaposlenike		i. broj smrtnih slučajeva kao rezultat lošeg zdravlja povezanog s poslom		broj	apsolutni	
								ii. broj slučajeva lošeg zdravlja povezanog s poslom koje je moguće zabilježiti		broj	apsolutni	
								iii. glavne vrste oboljenja povezanih s poslom		narativni	---	
						b. odnosi se na sve zaposlenike i radnike koji nisu zaposleni, ali njihov rad i/ili radno mjesto kontrolira poslovni sustav:		i. broj smrtnih slučajeva kao rezultat lošeg zdravlja povezanog s poslom		broj	apsolutni	
								ii. broj slučajeva lošeg zdravlja povezanog s poslom koje je moguće zabilježiti		broj	apsolutni	
								iii. glavne vrste oboljenja povezanih s poslom		broj	apsolutni	
						c. opasnosti na radu koje predstavljaju rizik od lošeg		i. način na koji su ove opasnosti utvrđene		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						zdravlja, uključujući:		ii. koje su od ovih opasnosti uzrokovale ili doprinijele lošem zdravlju za vrijeme razdoblja izvještavanja		narativni	---	
								iii. poduzete radnje radi ukljanjanja ovih opasnosti i umanjivanja rizika korištenjem hijerarhijskih kontrola		narativni	---	
404	Obuka i obrazovanje 2016		404-1	Prosječan godišnji broj sati obuke po zaposleniku		a. prosječni sati obuke za zaposlenike u organizaciji tijekom izvještajnog razdoblja, prema:		i. spolu		broj	apsolutni	
								ii. kategoriji zaposlenika		broj	apsolutni	
			404-2	Programi za unaprjeđenje vještina zaposlenika i programi pomoći kod tranzicije (prijelaza)		a. vrsta i opseg implementiranih programa i pružene pomoći za unaprjeđenje vještina zaposlenika		---		narativni	---	
						b. programi pomoći prilikom tranzicije (prijelaza) koji se pružaju radi olakšavanja nastavka zapošljivosti te upravljanje krajem karijere kao posljedicom umirovljenja ili prestanka radnog odnosa		---		narativni	---	
			404-3	Postotak zaposlenih koji redovito primaju izvještaje o svojim rezultatima i razvoju karijere		a. postotak ukupnih zaposlenika prema spolu i kategoriji zaposlenika koji su primili redoviti izvještaj o svojim rezultatima i razvoju karijere tijekom izvještajnog razdoblja		---		broj	relativni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
405	Različitosti i jednake mogućnosti 2016		405-1	Raznolikost tijela upravljanja i zaposlenika		a. postotak pojedinaca u tijelima upravljanja poslovnog sustava prema svakoj od sljedećih kategorija raznolikosti:		i. spol		narativni	---	
								ii. starosna skupina: do 30 godina starosti, 30-50 godina starosti, preko 50 godina starosti		narativni	---	
								iii. ostali pokazatelji raznolikosti gdje je to relevantno (poput manjinskih ili ranjivih skupina)		narativni	---	
						b. postotak zaposlenika prema kategorijama zaposlenika u svakoj od sljedećih kategorija raznolikosti:		i. spol		narativni	---	
								ii. starosna skupina: do 30 godina starosti, 30-50 godina starosti, preko 50 godina starosti		narativni	---	
								iii. ostali pokazatelji raznolikosti gdje je to relevantno (poput manjinskih ili ranjivih skupina)		narativni	---	
			405-2	Omjer osnovne plaće i naknade žena naspram muškaraca		a. omjer osnovne plaće i naknade žena naspram muškaraca za svaku kategoriju zaposlenika prema značajnim lokacijama poslovanja		---		broj	relativni	
406	Nediskriminacija 2016		406-1	Incidenti diskriminacije i poduzete korektivne akcije		a. ukupan broj incidenata diskriminacije tijekom izvještajnog razdoblja		---		broj	apsolutni	
						b. status incidenata i poduzetih radnji s obzirom na sljedeće:		i. incident je pregledao poslovni sustav		narativni	---	
								ii. sanacijski planovi koji se provode		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								iii. sanacijski planovi koji su provedeni, a rezultat je prošao proces rutinske interne revizije		narativni	---	
								iv. incidenti koji više nisu u proceduri		narativni	---	
407	Sloboda udruživanja i kolektivnog pregovaranja 2016		407-1	Operacije i dobavljači u kojima pravo na slobodu udruživanja i kolektivnog pregovaranja može biti ugroženo		a. operacije i dobavljači u kojima radnička prava za ostvarenje slobode udruživanja mogu biti prekršena ili u značajnom riziku, u pogledu:		i. vrste operacija (poput proizvodnih objekata) i dobavljača		narativni	---	
								ii. zemlje ili geografskih područja s operacijama i dobavljačima koji su u riziku		narativni	---	
						b. mjere koje je poslovni sustav poduzeo u izvještajnom razdoblju a namijenjene su podržavanju prova na ostvarivanje slobode udruživanja i kolektivnog pregovaranja		---		narativni	---	
408	Dječji rad 2016		408-1	Operacije i dobavljači s velikim rizikom za incidente dječjeg rada		a. operacije i dobavljači za koje se smatra da imaju značajan rizik za incidente:		i. dječjeg rada				
								ii. izlaganja mladih radnika opasnom radu				
						b. operacije i dobavljači za koje se smatra da imaju značajan rizik za incidente dječjeg rada:		i. vrste operacija (poput proizvodno postrojenje) i dobavljača				
								ii. zemlje ili geografskih područja s operacijama i dobavljačima koji su u riziku				
						c. Mjere koje je poslovni		---		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						sustav poduzeo u izvještajnom razdoblju a namijenjene su doprinosu za učinkovito ukidanje dječjeg rada						
409	Prisilni ili obvezni rad 2016		409-1	Operacije i dobavljači s velikim rizikom za incidente prisilnog ili obveznog rada		a. operacije i dobavljači za koje se smatra da imaju značajan rizik za incidente prisilnog rada bilo u pogledu:		i. vrsta operacija (poput proizvodnog postrojenja) i dobavljača		narativni	---	
								ii. zemlje ili geografskih područja s operacijama i dobavljačima koji se smatraju rizičnima		narativni	---	
						b. mjere koje je u izvještajnom razdoblju poslovni sustav poduzeo kako bi se doprinijelo eliminiraju svih oblika prisilnog ili obveznog rada		---		narativni	---	
410	Sigurnosne prakse 2016		401-1	Trening osoblja u području sigurnosti, ljudskih prava, politika ili procedura		a. Sigurnosno osoblje osposobljeno za politike ili procedure vezane uz ljudska prava		---		narativni	---	
						b. postojanje zahtjeva za obuku trećim stranama koje pružaju sigurnosno osoblje		---		narativni	---	
411	Prava domicilnog stanovništva 2016		411-1	Incidenti krštenja uključujući prava domicilnog stanovništva		a. ukupan broj indetificiranih slučajeva kršenja koja uključuju prava domorodačkih naroda tijekom izvještajnog razdoblja				broj	apsolutni	
						b. status incidenata i poduzetih radnji s obzirom na sljedeće:		i. incident je pregledao poslovni sustav		narativni	---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								ii. sanacijski planovi koji su provedeni, a rezultat je prošao proces rutinske interne revizije		narativni	---	
								iii. incidenti koji više nisu u proceduri		narativni	---	
412	Procjena ljudskih prava 2016		412-1	Operacije koje su podvrgnute preispitivanju ljudskih prava ili procjene učinaka		a. ukupan broj i postotak operacija koje su bile podvrgnute preispitivanju ljudskih prava ili procjeni utjecaja ljudskih prava po državama		---		broj	apsolutni relativni	
			412-2	Obuka zaposlenika o politikama i procedurama ljudskih prava		a. ukupan broj sati u izvještajnom razdoblju posvećenih obuci o politikama ljudskih prava ili postupaka koji se tiču aspekata ljudskih prava koji su relevantni za operacije		---		broj	apsolutni	
						b. postotak zaposlenika obučenih tijekom izvještajnog razdoblja u politika ljudskih prava ili postupaka koji se tiču aspekata ljudskih prava koji su relevantni za operacije		---		broj	relativni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
			412-3	Značajni investicijski sporazumi i ugovori koji uključuju klauzule o ljudskim pravima ili one koje su bile podvrgnute provjeri ljudskih prava		a. ukupan broj i postotak značajnih investicijskih sporazuma i ugovora koji uključuju klauzule o ljudskim pravima ili one koje su bile podvrgnute provjeri ljudskih prava		---		broj	apsolutni relativni	
413	Lokalne zajednice 2016		413-1	Operacije s angažmanom lokalne zajednice, procjene učinka i razvojni programi		a. postotak operacija s provedenim angažmanom lokalne zajednice, procjene učinka i/ili razvojni programi, uključujući upotrebu:		i. procjene socijalnog utjecaja, uključujući procjene utjecaja spolova temeljene na participativnim pristupima		broj	relativni	
								ii. procjene utjecaja na okoliš i stalno praćenje		broj	relativni	
								iii. javno objavljivanje rezultata procjena utjecaja na okoliš i društveni položaj		broj	relativni	
								iv. programe razvoja lokalne zajednice utemeljih na potrebama lokalnih zajednica		broj	relativni	
								v. planova angažiranja dionika temeljenih na mapiranju dionika		broj	relativni	
								vi. konzultacijskih odbori za lokalnu zajednicu i procesi koji uključuju ranjive skupine		broj	relativni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								vii. radna vijeća, odbore za zaštitu na radu i druga predstavnička tijela radnika koja se bave utjecajem		broj	relativni	
								viii. formalnih procesa pritužbe lokalne zajednice		broj	relativni	
			413-2	Operacije s angažmanom lokalne zajednice, procjene učinka i razvojni programi		a. operacije sa značajnim stvarnim i potencijalnim negativnim utjecajima na lokalne zajednice, uključujući:		i. mjesto operacija		narativni	---	
								ii. značajan stvarni i potencijalni negativni utjecaj operacija		narativni	---	
414	Procjena dobavljača u pogledu utjecaja na društvo 2016		414-1	Novi dobavljači koji su provjereni primjenom društvenih kriterija		a. postotak novih dobavljača koji su provjereni primjenom društvenih kriterija		---		broj	relativni	
			414-2	Negativan društveni utjecaj u opskrbnom lancu i poduzete radnje		a. broj dobavljača čiji društveni utjecaj je (pr)ocijenjen		---		broj	apsolutni	
						b. broj dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajne stvarne i potencijalne negativne društvene učinke		---		broj	apsolutni	
						c. značajni stvarni i potencijalni negativni društveni utjecaji identificirani u lancu opskrbe						
						d. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajne stvarne i potencijalne negativne društvene učinke a s kojima su dogovorena		---		broj	relativni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						poboljšanja kao rezultat procjene						
						e. postotak dobavljača za koje je utvrđeno da imaju značajne stvarne i potencijalne negativne društvene učinke a s kojima je prekinuta suradnja kao rezultat procjene te razlog		---		broj	relativni	
415	Javna politika 2016		415-4	Politički doprinosi		a. ukupna novčana vrijednost financijskih i inih političkih doprinosa koje je stvorio poslovni sustav izravno i neizravno po zemlji i primatelju/korisniku		---		broj	apsolutni	
						b. ako je primjenjivo, način na koji je procijenjena novčana vrijednost inih doprinosa		---		narativni	---	
416	Zdravlje i sigurnost kupaca 2016		416-1	Procjena utjecaja proizvoda na zdravlje i sigurnost te kategorije usluga		a. postotak kategorija značajnih proizvoda i usluga s utjecajem na zdravlje i sigurnost a procijenjeni su da trebaju poboljšanje		---		broj	relativni	
			416-2	Incidenti nepoštivanja utjecaja proizvoda i usluga na zdravlje i sigurnost		a. ukupan broj slučajeva nepoštivanja propisa i/ili dobrovoljnih kodeksa koji se tiču utjecaja proizvoda i usluga na zdravlja i sigurnost u izvještajnom razdoblju, prema:		i. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju novčanom kaznom		broj	apsolutni	
								ii. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju upozorenjem		broj	apsolutni	
								iii. incidenti nepoštivanja dobrovoljnih kodeksa		broj	apsolutni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
						b. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio neusklađenost s propisima i/ili dobrovoljnim kodeksima, dovoljna je kratka izjava		---		narativni	---	
417	Marketing te označavanje proizvoda i usluga 2016		417-1	Zahtjevi za informacije o proizvodu i usluzi te označavanju		a. zahtijeva li se prema postupcima poslovnog sustava, svaka od sljedećih vrsta informacija o proizvodu i uslugama označavanje:		i. nabavne komponente proizvoda ili usluge		narativni	---	
								ii. sadržaja, posebno s obzirom na tvari koje mogu imati okolišni ili društveni utjecaj		narativni	---	
								iii. sigurne upotrebe proizvoda ili usluge		narativni	---	
								iv. zbrinjavanje proizvoda te okolišnog i društvenog utjecaja		narativni	---	
								v. ostalo (objasniti)				
						b. postotak značajnih kategorija proizvoda ili usluga obuhvaćenih ocjenjivanjem za usklađenost ovakvim procedurama		---		broj	relativni	
			417-2	Incidenti neusklađenosti vezani uz informacije o proizvodu i uslugama te označavanju		a. ukupan broj slučajeva nepoštivanja propisa i/ili dobrovoljnih kodeksa koji se tiču informacija o proizvodu i usluzi te označavanju prema:		i. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju novčanom kaznom		broj	apsolutni	
								ii. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju upozorenjem		broj	apsolutni	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								iii. incidenti nepoštivanja dobrovoljnih kodeksa		broj	apsolutni	
						b. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio neusklađenost s propisima i/ili dobrovoljnim kodeksima, dovoljna je kratka izjava		---		narativni	---	
			417-3	Incidenti nepoštivanja marketinških komunikacija		a. ukupan broj slučajeva nepoštovanja propisa i/ili dobrovoljnih kodeksa vezanih uz marketinške komunikacije, uključujući oglašavanje, promociju i sponzorstvo, prema:		i. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju novčanom kaznom		broj	apsolutni	
								ii. incidentima nepoštivanja propisa koji rezultiraju upozorenjem		broj	apsolutni	
								iii. incidenti nepoštivanja dobrovoljnih kodeksa		broj	apsolutni	
418	Privatnost kupaca 2016		418-1	Potvrđene pritužbe vezane uz kršenje privatnosti kupaca i gubitka podataka o klijentima		a. ukupan broj zaprimljenih prigovora vezanih uz kršenje privatnosti kupaca, kategorizirani prema:		i. pritužbama zaprimljenih od vanjskih strana i podržanih od strane poslovnog sustava		broj	apsolutni	
								ii. žalbe regulatornih tijela		broj	apsolutni	
						b. ukupan broj identificiranih curenja, krađa ili gubitaka podataka o klijentima				broj	apsolutni	
						c. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio niti jednu utemeljenu žalbu, dovoljna je kratka izjava o istom		---		narativni	---	
419	Društveno-ekonomsko		419-1	Nepridržavanje zakona i propisa u društvenom i ekonomskom poručuju		a. značajne novčane kazne i nenovčane sankcije za nepoštivanje zakona i/ili propisa u društvenom i ekonomskom području, u smislu:		i. ukupne novčane vrijednost značajnih novčanih kazni		broj	apsolutni	
								ii. ukupnog broja nenovčanih sankcija		broj	apsolutni	
								iii. predmeta pokrenutih kroz mehanizme za		broj narativni	apsolutni ---	

Temeljni pokazatelj		1 ili 0	Sintetički pokazatelj		1 ili 0	Analitički pokazatelj	1 ili 0	Sub-analitički pokazatelj	1 ili 0	Oblik pokazatelja	Način mjerenja	Opis
								rješavanje sporova				
						b. ukoliko poslovni sustav nije utvrdio nepoštivanje zakona i/ili propisa, dovoljan je kratka izjava o istom		---		narativni	---	

PRILOG 5. Anketni upitnik

Harmonizacija sustava izvještavanja o održivosti u hotelijerstvu

U nastavku slijede pitanja vezana uz interno praćenje te interno i eksterno izvještavanje o održivom razvoju. Molimo da na ista odgovorite sukladno Vašim trenutnim spoznajama.

Q1 - Naziv hotelskog poslovnog sustava / korporacije:

Q2 - Broj hotela u vašem poslovnom sustavu:

Q3 - Prosječan godišnji broj zaposlenih:

Q4 - Molimo naznačite iznos aktive u vašem poslovnom sustavu.

- 1 - 2.600.000 kn
- 2.600.001 - 30.000.000 kn
- 30.000.001 - 50.000.000 kn
- 50.000.001 - 100.000.000 kn
- 100.000.001 - 150.000.000 kn
- 150.000.001 - 200.000.000 kn
- 200.000.001 - 250.000.000 kn
- 250.000.001 - 300.000.000 kn
- više od 300.000.000 kn

Q5 - Molimo naznačite iznos prihoda u vašem poslovnom sustavu.

- 1 - 5.200.000 kn
- 5.200.001 - 60.000.000 kn
- 60.000.001 - 100.000.000 kn
- 100.000.001 - 150.000.000 kn
- 150.000.001 - 200.000.000 kn
- 200.000.001 - 250.000.000 kn
- 250.000.001 - 300.000.000 kn
- više od 300.000.000 kn

Q6 - Molimo naznačite oblik vlasništva.

◌ domaće - privatno
◌ domaće - državno
◌ inozemno
◌ mješovito
◌ drugo:

Q7 - Provodi li vaš hotelski poslovni sustav politiku održivog razvoja?
moguće je označiti više odgovora

☐ provodimo aktivnu politiku unapređenja i zaštite okoliša
☐ provodimo aktivnu politiku unapređenja odnosa prema zajednici
☐ u procesu smo uvođenja politike unapređenja i zaštite okoliša
☐ u procesu smo uvođenja politike unapređenja odnosa prema zajednici
☐ namjeravamo uvesti u budućnosti politiku napređenja i zaštite okoliša
☐ namjeravamo uvesti u budućnosti politiku unapređenja odnosa prema zajednici
☐ ništa od navedenog

Q8 - Operativna provedba prikupljanja, obrade i prezentiranje informacija o održivom razvoju za interne i eksterne korisnike zadatak je:
moguće je označiti više odgovora

☐ određenog odjela u hotelskom poslovnom sustavu
☐ jedne određene osobe
☐ vanjskog konzultanta
☐ ne postoji, ali je u procesu ustrojavanja
☐ ne osiguravamo takvu vrstu informacija
☐ ne smatramo da su ove informacije potrebne

IF (2) Q8 = [Q8a]
Q9 - Molimo navedite naziv odjela u hotelskom poslovnom kojemu je dodijeljena operativna provedba prikupljanja, obrade i prezentiranje informacija o održivom razvoju.

IF (3) Q8 = [Q8b]
Q10 - Molimo navedite funkciju / radno mjesto zaposlenika u hotelskom poslovnom kojemu je dodijeljena operativna provedba prikupljanja, obrade i prezentiranje informacija o održivom razvoju.

IF (4) Q8 = [Q8c]
Q11 - Molimo navedite tip konzultanta (kome konzultant pripada) kojemu su povjereni zadaci operativne provedbe prikupljanja, obrade i prezentiranje informacija o održivom razvoju.

Q12 - Imate li definirane temeljne pokazatelje (KPIs) za praćenje i izvještavanje o održivom razvoju?

◌ da, za interne korisnike
◌ da, za eksterne korisnike
◌ da, i za interne korisnike i za eksterne korisnike
◌ ništa od navedenog

Q13 - Koristite li neki od navedenih oblika izvještavanja internih korisnika o održivom razvoju?
moguće je označiti više odgovora

☐ bilten
☐ newsletter
☐ e-mail
☐ intranet
☐ drugo:

Q14 - Prezentirate li u izvještajima za eksterne korisnike paralelno financijske informacije i nefinancijske informacije o održivom razvoju (okoliš, zajednica)?
moguće je označiti više odgovora

☐ da, u obliku cjelovitog izvještaja o održivom razvoju ili njegovih određenih dijelova
☐ da, kroz različite povremene izvještaje za ciljne korisnike
☐ da, u okviru bilješki uz temeljne financijske izvještaje
☐ ne, takve informacije ne obrađujemo niti u bilo kojem obliku
☐ drugo:

Q15 - Na koji način prezentirate eksternim korisnicima informacije o održivom razvoju (okoliš, zajednica)?
moguće je označiti više odgovora

☐ sastavljamo samo izvještaje o okolišu
☐ sastavljamo samo izvještaje o društveno odgovornom ponašanju
☐ sastavljamo poseban izvještaj o održivom razvoju
☐ po potrebi sastavljamo povremene izvještaje za ciljne korisnike (na zahtjev)
☐ nadograđujemo temeljne financijske izvještaje s informacijama o održivom razvoju
☐ prilažemo dodatak u okviru godišnjeg izvješća
☐ primjenjujemo koncept integriranog izvještavanja (IR)
☐ drugo:

Q16 - Koliko učestalo objavljujete eksterne izvještaje o održivosti (izvještaji o okolišu i/ili odnos prema zajednici)?

◌ svake godine
◌ svake dvije godine
◌ svake tri godine
◌ drugo:

Q17 - Gdje objavljujete informacije o održivosti (okoliš, zajednica)?
moguće je označiti više odgovora

- [ ] na vlastitim mrežnim stranicama objavljujemo cjelovite izvještaje o održivom razvoju
- [ ] na vlastitim mrežnim stranicama objavljujemo dijelove izvještaja o održivosti
- [ ] na stranicama DOP-a (www.dop.hr) objavljujemo cjelovite izvještaje
- [ ] drugo:

Q18 - Koja polazišta koristite pri izradi izvještaja o održivom razvoju?
moguće je označiti više odgovora

- [ ] GRI okvir (G1, G2, G3, G3.1, G4)
- [ ] GRI standardi
- [ ] UN Global Compact
- [ ] Indeks DOP-a
- [ ] drugo:

Q19 - Koji su u vašem poslovnom sustavu temeljni izvori informacija relevantni za izvještavanje o održivom razvoju?

	1 potpuno nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 potpuno važno	% (ukupno 100%)
računovodstvo	○	○	○	○	○	
prodaja	○	○	○	○	○	
financije	○	○	○	○	○	
marketing	○	○	○	○	○	
nabava	○	○	○	○	○	
plan	○	○	○	○	○	
analiza	○	○	○	○	○	
statistika	○	○	○	○	○	
eksterni izvori	○	○	○	○	○	
drugo:	○	○	○	○	○	

Q22 - Primjena načela održivog razvoja u vašem hotelskom poslovnom sustavu značajna je za:

	1 u potpunosti se ne slažem	2ne slažem se	3niti se slažem, niti se ne slažem	4slažem se	5 u potpunosti se slažem
usklađivanje s propisima i standardima	○	○	○	○	○
stjecanje certifikata kao dokaza kvalitete i eko-kvalitete	○	○	○	○	○
udovoljavanje potrebama i željama kupaca	○	○	○	○	○
korištenje tržišnih mogućnosti koje se temelje na načelima održivosti	○	○	○	○	○
izradu "održivih strategija" kao preduvjeta za dugoročni poslovni uspjeh	○	○	○	○	○
provođenje politike očuvanja i zaštite okoliša	○	○	○	○	○
provođenje politike unapređenja odnosa s	○	○	○	○	○

	1 u potpunosti se ne slažem	2ne slažem se	3niti se slažem, niti se ne slažem	4slažem se	5 u potpunosti se slažem
lokalnom zajednicom i zaposlenicima					
društveno uključivanje dionika (interesne skupine / partneri)	○	○	○	○	○
provođenje akata / izrada priručnika (o kvaliteti i/ili o okolišu)	○	○	○	○	○

Q23 - Navedite na kojoj razini (aktivnosti /procesi / odjeljenja) pratite utjecaj na okoliš?

	smještaj	hrana i piće	wellness /spa	kongresi	energija i održavanje	praonica	novi ili drugi proces /odjeljenje
potrošnja materijala po vrstama	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
potrošnja energije po izvorima	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
obnovljivi izvori energije po izvorima	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
potrošnja vode	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
tretman otpadnih voda - recikliranje	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
tretman krutog otpada	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
tretman štetnih oblika otpada	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
recikliranje otpada	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
utjecaj proizvoda / usluga na okoliš	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
utjecaj na bioraznolikost	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
mjere smanjenja emisija stakleničkih plinova	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
utjecaj prometa na okoliš (nabavka resursa, dolazak turista u destinaciju i sl.)	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
investicije na razini destinacije	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
ulaganja u stjecanje eko-certifikata i eko-oznaka kvalitete	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	☐	☐	☐	☐	☐	☐	

Q26 - Na koji način izražavate utjecaj (lijevo) poslovnih aktivnosti na OKOLIŠ te kako ocjenjujete njihovu važnost (desno)?

	ne pratimo	naturalno	vrijednosno	relativno	1 u potpunosti nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 u potpunosti važno
potrošnja materijala po vrstama	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
potrošnja energije po izvorima	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
potrošnja vode	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
potrošnja deterdženata i sredstava za čišćenje	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
tretman otpadnih voda - recikliranje	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
tretman krutog otpada	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○

	ne pratimo	naturalno	vrijednosno	relativno	1 u potpunosti nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 u potpunosti važno
tretman štetnih oblika otpada	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
recikliranje otpada	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
utjecaj proizvoda / usluga na okoliš	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
utjecaj na bioraznolikost	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
mjere smanjenja emisija stakleničkih plinova	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
utjecaj prometa na okoliš (nabavka resursa, dolazak turista u destinaciju i sl.)	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
investicije na razini destinacije	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
ulaganja u stjecanje eko-certifikata i eko oznaka kvalitete	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
posljedice nastale zbog neusklađenosti s regulativom	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯

Q29 - Primjena pokazatelja o OKOLIŠU za menadžment znači:

	1 u potpunosti se ne slažem	2 ne slažem se	3niti se slažem, niti se ne slažem	4 slažem se	5 u potpunosti se slažem
točne informacije	◯	◯	◯	◯	◯
pravovremene informacije	◯	◯	◯	◯	◯
informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	◯	◯	◯	◯	◯
mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	◯	◯	◯	◯	◯
mogućnost usporedbe s planom i budžetom	◯	◯	◯	◯	◯
temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	◯	◯	◯	◯	◯
temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	◯	◯	◯	◯	◯

Q30 - Na koji način percipirate (lijevo) informacije o odnosima sa ZAJEDNICOM i ZAPOSLENICIMA te kako ocjenjujete njihovu važnost (desno)?

	ne pratimo	naturalno	vrijednosno	relativno	1 u potpunosti nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 u potpunosti važno
primjenjujemo propise i slijedimo visoka etička načela u poslovanju	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
investiramo u projekte unapređenja kvalitete života u zajednici	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
slijedimo načela etičnosti i kvalitete u komunikaciji s dionicima, kupcima i zaposlenicima	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯
kod proizvoda /usluga uvažavamo zdravlje i sigurnost kupaca	☐	☐	☐	☐	◯	◯	◯	◯	◯

	ne pratimo	naturalno	vrijednosno	relativno	1 u potpunosti nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 u potpunosti važno
uključujemo dionike na razini destinacije	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
podupiremo kulturne događaje u destinaciji	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
podupiremo i valoriziramo lojalnost zaposlenika	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
poduzimamo mjere radi smanjenja fluktuacije zaposlenika	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
sustavno ulažemo u obrazovanje i razvoj zaposlenika	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
brinemo za dobre radne uvjete, zdravlje i sigurnost zaposlenika	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
poštujemo radna, osobna i moralna prava zaposlenika	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
promoviramo i nagrađujemo učinkovitost i postignuća	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
podupiremo anti-korupcijsko ponašanje na tržištu	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
preventivno djelujemo na ublažavanju incidentnih situacija	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○
drugo:	☐	☐	☐	☐	○	○	○	○	○

Q33 - Primjena pokazatelja o ZAJEDNICI i ZAPOSLENICIMA za menadžment znači:

	1 u potpunosti se ne slažem	2 ne slažem se	3niti se slažem, niti se ne slažem	4 slažem se	5 u potpunosti se slažem
točne informacije	○	○	○	○	○
pravovremene informacije	○	○	○	○	○
informacije dostupne u jedinstvenoj bazi podataka	○	○	○	○	○
mogućnost usporedbe s prethodnim razdobljem	○	○	○	○	○
mogućnost usporedbe s planom i budžetom	○	○	○	○	○
temelj za donošenje kratkoročnih poslovnih odluka	○	○	○	○	○
temelj za donošenje dugoročnih poslovnih odluka	○	○	○	○	○

Q34 - Je li vaš računovodstveni informacijski sustav tako koncipiran da može osigurati većinu relevantnih informacija za izvještavanje o održivom razvoju?

	1 nije koncipiran	2 djelomično koncipiran	3 prihvatljivo koncipiran	4 dobro koncipiran	5 iznimno dobro koncipiran
računovodstveni sustav	○	○	○	○	○

Q35 - Na koji način verificirate informacije o održivom razvoju?

	1 u potpunosti nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 u potpunosti važno
imamo razvijen sustav internih kontrola	◌	◌	◌	◌	◌
imamo ustrojenu internu reviziju	◌	◌	◌	◌	◌
koristimo usluge nezavisnog eksternog audita /revizora / evaluatora	◌	◌	◌	◌	◌
drugo:	◌	◌	◌	◌	◌

Q36 - Ocijenite razinu korisnosti koju hotelski poslovni sustav može /treba imati od prikupljanja, obrade i prezentiranja informacija o održivosti.

	1 u potpunosti nevažno	2 nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 važno	5 u potpunosti važno
usklađenost s regulativom	◌	◌	◌	◌	◌
usklađenost sa standardima	◌	◌	◌	◌	◌
komunikacija s dionicima	◌	◌	◌	◌	◌
ocjena vlastite pozicija u odnosu na konkurenciju (benchmarking)	◌	◌	◌	◌	◌
ocjena ulaganja i koristi	◌	◌	◌	◌	◌

Q37 - Kako ocjenjujete mogućnost daljnjeg razvoja izvještavanja o održivosti?

	1 u potpunosti se ne slažem	2 ne slažem se	3 niti se slažem, niti se ne slažem	4 slažem se	5 u potpunosti se slažem
postojeći sustav smatramo zadovoljavajućim	◌	◌	◌	◌	◌
potrebno je propisati primjenu standarda za izvještavanje o održivosti kao pretpostavku benchmarkinga i ocjene konkurentnosti	◌	◌	◌	◌	◌
obveznost izvještavanja o održivosti treba proširiti i na poslovne sustave koji imaju manje od 500 zaposlenih	◌	◌	◌	◌	◌
potrebno je pružati višu razinu podrške poslovnim sustavima koji dobrovoljno izvještavaju o održivosti	◌	◌	◌	◌	◌
najprihvatljiviji oblik su samostalni izvještaji o održivosti koji se javno objavljuju	◌	◌	◌	◌	◌
najprihvatljiviji oblik je nadogradnja postojećih financijskih izvještaja s informacijama o održivosti	◌	◌	◌	◌	◌
najprihvatljiviji oblik su integrirani izvještaji u koje se aktivno uključuju dionici	◌	◌	◌	◌	◌

Q38 - Podaci o osobi koja ispunjava upitnik.

	odgovor
radno mjesto	
hijerarhijska razina u kompaniji	
broj godina na trenutnom radnom mjestu	
obrazovna razina	

Q40 - Želite li primiti rezultate istraživanja nakon njihove obrade?

◌ da
◌ ne

IF (1) Q40 = [1]
Q41 - Molimo naznačite nam e-mail adresu.

ŽIVOTOPIS

Lahorka Halmi viši je predavač na Veleučilištu u Karlovcu. Diplomirala je na Fakultetu za turistički i hotelski menadžment pri Sveučilištu u Rijeci (danas Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu). Nakon stjecanja diplome, radno iskustvo stjecala je na poslovima revizije, kontolera prihoda te kontrolera naplate i potraživanja. U nastavi na Veleučilištu u Karlovcu je angažirana od 2010. godine. Izvodi nastavu iz više kolegija iz područja menadžmenta i računovodstva. Suautorica ne nekoliko znanstvenih i stručnih radova iz područja menadžmenta, računovodstva te izvještavanja o održivosti.

POPIS RADOVA

Konferencije:

Peršić, M., Halmi, L. (2019) Accounting information for managing sustainable health-tourism product in the tourism destination, ToSEE 2019,Tourism in South Eastern Europe, Vol. 5, pp. 547-566

Blažić, M., Halmi, L., Severović, K. Cereal based food industry - economic point of view // Book of Abstracts of 10th International congress Flour-Bread´19 ;12th Croatian congress of cereal technologists Brašno-Kruh´19 / Jozinović, A.,Budžaki, S., Strelec, I., Lončarić, A.(ur.). Osijek: Josip Juraj Strossmayer, University of Osijek, Faculty of Food Technology, 2019. pp. 56-56

Peršić, M., Halmi, L. (2017). Meeting a challenge of non-financial reporting on social issues in Croatia // 8th International Conference „Future World by 2050“, 1st-3rd June, 2017, Book of Abstracts, p.61.

Peršić, M., Halmi, L. (2016). Assessing the Quality of Non-financial Reporting in Croatia // GBC – Global Business Conference 2016 Proceedings „Growing in Shrinking Markets“, (ed. Hair, J., Krupka, Z., Vlašić, Z.), pp.187-197

Varičak, I., Smajla, N., Halmi, L. (2014). Briga o zdravlju i zaštiti zaposlenika kao dio društveno odgovornog poslovanja poduzeća // Zbornik radova V. međunarodnog stručnoznanstvenog skupa „Zaštita na radu i zaštita zdravlja“ (ur. Kirin, S.), Veleučilište u Karlovcu, pp. 811-816.

Halmi, L., Varičak, I. (2014). Balanced Scorecard as a guideline for thematic tourism events // BITCO Thematic Tourism in a Global Environment: Advantages, Challenges and Future Developments (ed. Skakun, M.) Belgrade, pp. 543-551.

Radovi objavljeni u časopisima:

Peršić, M., Halmi, L. (2018). Exploring the quality of social information disclosed in non-financial reports of Croatian companies, Economic research-Ekonomska istraživanja, vol. 31, iss. 1, 2024-2043, https://doi.org/10.1080/1331677X.2018.1480968

Peršić, M., Halmi, L. (2017). Non-financial information and integrated reporting in the hospitality industry: Case study of Croatia. Copernican Journal of Finance & Accounting. 6(3), 95-109. http://dx.doi.org/10.12775/CJFA.2017.019

Pešić, M., Halmi, L. (2016). Disclosing non-financial information in companies' reports in Croatia, Copernican Journal of Finance & Accounting, v.5, n.2, pp. 181-200, doi:http://dx.doi.org/10.12775/CJFA.2016.022

Halmi L., Severović K., (2016). Strategic approach to tourism destination management, The Malopolska school of economics in the Tarnow research papers collestion, VOL. 32, ISS. 4, 2016, pp 77-87, ISSN 1506-2635

Severović K., Halmi L., (2014). Balanced Scorecard - A Contemporary Management Tool for Performance Management, The Malopolska school of economics in the Tarnow research papers collection, VOL. 23, ISS. 2, December 2013, pp 183-189

Halmi, L., Varičak, I., Wasserbauer, B. (2013). Balanced scorecard: A strategic tool for corporate social responsiblity. The Małopolska School of Economics in Tarnów Research Papers Collection, 2(23), pp. 101-112.

Vinković Kravaica, A., Halmi, L. (2012). Forfaiting – oblik naplate inozemnih potraživanja, Zbornik Veleučilišta u Karlovcu, pp. 167-176.

Krivačić, D., Halmi, L. (2011). Međunarodni standard financijskog izvještavanja – specifičnost primjene MSFI-8 u poslovnom subjektu, Zbornik Veleučilišta u Karlovcu, pp. 151-160

Nastavni materijal:

Severović, K., Halmi, L.: Operativni menadžment – zbirka zadataka, Veleučilište u Karlovcu, 2018. (obavezna ispitna literatura)