

MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO OKOLIŠA U FUNKCIJI DRUŠTVENO ODGOVORNOG POSLOVANJA

Ilić, Karla

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:292454>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-17**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Preddiplomski studij (*Financijski menadžment*)

Karla Ilić

**MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO OKOLIŠA U FUNKCIJI
DRUŠTVENO ODGOVORNOG POSLOVANJA**

Završni rad

Osijek, 2022.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Preddiplomski studij (*Financijski menadžment*)

Karla Ilić

**MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO OKOLIŠA U FUNKCIJI
DRUŠTVENO ODGOVORNOG POSLOVANJA**

Završni rad

Kolegij: Upravljačko računovodstvo

JMBAG: 0010229220

e-mail: kilic@efos.hr

Mentor: prof. dr. sc. Dubravka Pekanov

Komentor: dr. sc. Ana Zrnić

Osijek, 2022.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Undergraduate Study (Financial Management)

Karla Ilić


**ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE
FUNCTION OF SOCIALLY RESPONSIBLE BUSINESS**

Final paper

Osijek, 2022.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Karla Ilić

JMBAG: 0010229220

OIB: 79049611450

e-mail za kontakt: karla.ilic.os@gmail.com

Naziv studija: Sveučilišni preddiplomski studij (smjer Financijski menadžment)

Naslov rada: Menadžersko računovodstvo okoliša u funkciji društveno odgovornog poslovanja

Mentor/mentorica diplomskog rada: Prof. dr. sc. Dubravka Pekanov

U Osijeku, 12.8.2022. godine

Potpis 

Menadžersko računovodstvo okoliša u funkciji društveno odgovornog poslovanja

SAŽETAK

Menadžersko računovodstvo okoliša model je koji omogućava prikupljanje, analiziranje i interpretiranje podataka o okolišnim aspektima poslovanja nekog poduzeća. Kao takvo, ono predstavlja dio provođenja koncepta društveno odgovornog poslovanja. Rezultati menadžerskog računovodstva okoliša su novčane i fizičke informacije koje menadžerima služe za donošenje ekološki prihvatljivih odluka. Osim što poduzeće primjenom menadžerskog računovodstva okoliša može poboljšati svoj utjecaj na okoliš, dugoročno gledano može smanjiti troškove poslovanja.

Budući da se radi o novom i aktualnom modelu, svrha rada je istražiti primjenu menadžerskog računovodstva okoliša u hrvatskoj poslovnoj praksi na primjeru poduzeća Grupe Podravka kroz analizu njihova ESG izvješća, to jest izvješća o okolišnim, društvenim i upravljačkim ciljevima poduzeća. Pri istraživanju, primarni izvor informacija bio je godišnji izvještaj Grupe Podravka za 2021. godinu. Navedeni izvještaj pružio je uvid u informacije menadžerskog računovodstva okoliša Grupe Podravka te prikazao kako promatrano poduzeće u praksi provodi društveno odgovoran način poslovanja.

Nakon provedenog istraživanja zaključeno je kako je Grupa Podravka društveno odgovorno poduzeće koje prati najnovije trendove iz sfere društveno odgovornog poslovanja. Poduzeće je to koje izvještava svoje dionike i o nefinancijskim informacijama te brine o održavanju imidža ekološki odgovornog poduzeća. Nedostatak uočen pri analiziranju ESG izvješća jest neizvještavanje Grupe Podravka o novčanim informacijama menadžerskog računovodstva okoliša čime je poduzeće propustilo priliku za efikasnije izlaganje okolišnih informacija svojim dionicima.

Ključne riječi: menadžersko računovodstvo okoliša, društveno odgovorno poslovanje, Grupa Podravka, okoliš, novčane i fizičke informacije

Environmental Management Accounting in the Function of Socially Responsible Business

ABSTRACT

Environmental accounting is a model that allows for the collection, analysis, and interpretation of data on the environmental aspects of a company's operations. As such, it is a way to practically implement the concept of corporate social responsibility. The results of environmental accounting are monetary and physical information that managers use to make environmentally friendly decisions. In addition to improving environmental performance, a company can reduce its long-term operating costs by applying this concept.

Since it is a new and current model, the aim of this paper was to investigate the application of the environmental accounting method in Croatian corporate practice, using the Podravka Group company as an example, through the analysis of its non-financial report. The primary source of information for this research was Podravka Group's annual report for the year 2021. The mentioned report provided insight into the information of Podravka Group's environmental management and showed how the observed company implements socially responsible management in practice.

The conducted research revealed that Podravka Group is a truly socially responsible company that follows the latest trends in the field of corporate social responsibility. It is a company that provides non-financial information to its stakeholders and takes care to maintain the image of an environmentally conscious company. One shortcoming uncovered in the analysis of the ESG report is the Podravka Group's failure to report on the financial information of its corporate environmental accounting, which has caused the company to miss the opportunity to more effectively present environmental information to its stakeholders.

Keywords: environmental management accounting, corporate social responsibility, Podravka Group, environment, monetary and physical information

SADRŽAJ

| | |
|--|-----------|
| 1. Uvod | 1 |
| 2. Teorijska podloga i prethodna istraživanja | 3 |
| 2.1. Društveno odgovorno poslovanje | 3 |
| 2.1.1. Pojam i obilježja društveno odgovornog poslovanja | 3 |
| 2.1.2. Razvoj društveno odgovornog poslovanja | 4 |
| 2.1.3. Etično poslovanje i održivi razvoj | 6 |
| 2.1.4. Društveno odgovorno poslovanje u Hrvatskoj | 9 |
| 2.2. Menadžersko računovodstvo okoliša | 10 |
| 2.2.1. Pojam i obilježja menadžerskog računovodstva okoliša | 10 |
| 2.2.2. Vrste informacija u menadžerskom računovodstvu okoliša | 12 |
| 2.2.3. Vrste troškova okoliša | 14 |
| 2.2.4. Uporaba i koristi menadžerskog računovodstva okoliša | 16 |
| 2.2.5. Nefinancijsko izvještavanje | 18 |
| 3. Metodologija rada | 20 |
| 4. Opis istraživanja i rezultati istraživanja | 21 |
| 4.1. Grupa Podravka – informacije o poduzeću | 21 |
| 4.2. Grupa Podravka - primjena menadžerskog računovodstva okoliša u Hrvatskoj | 24 |
| 4.2.1. Otpad | 24 |
| 4.2.2. Voda | 25 |
| 4.2.3. Zrak | 26 |
| 4.2.4. Energija | 28 |
| 4.2.5. Energenti | 29 |
| 5. Rasprava | 31 |
| 6. Zaključak | 32 |
| Literatura | 33 |

Popis tablica38

Popis slika.....38

Popis grafikona.....38

1. Uvod

U današnjem svijetu, u kojem su klimatske promjene jedan od najvažnijih svjetskih problema (United Nations, 2022), povećana je osviještenost o negativnom utjecaju čovjeka na okoliš. Jedan od načina na koji čovjek čini štetu okolišu jest kroz gospodarstvo i industriju zagađivanjem okoliša štetnim emisijama u zrak, zagađivanjem vode, povećanjem otpada i slično. Sve veća osviještenost o problemima koji su posljedica zagađivanja okoliša jedna je od temeljnih pretpostavki na kojima je nastao koncept društveno odgovornog poslovanja. Navedeni se koncept odnosi na integriranje brige o društvu i okolišu u poslovnu praksu i to na razini većoj od one zakonom propisane (Hrvatska gospodarska komora, 2022). Važno je naglasiti kako se društveno odgovorno poslovanje odnosi na više područja; vlasnici, kupci ili klijenti, potrošači, zaposlenici i okoliš, a navedene su kategorije detaljnije objašnjene u samom radu.

Jedan od načina da poduzeće uspješno postigne društvenu odgovornost svojega poslovanja u segmentu okoliša, koji i je najvažniji segment DOP-a za ovaj rad, jest primjena menadžerskog računovodstva okoliša u svojoj organizaciji poslovanja. Menadžersko računovodstvo okoliša relativno je nov princip generiranja informacija koji podrazumijeva sustavno identificiranje, kvantificiranje, analiziranje i interpretiranje faktora okoliša važnih za poduzeće. Primjenom navedenog koncepta poduzeće može uspješno pratiti fizičke i novčane troškove okoliša i na temelju istih prilagoditi se društveno-ekološki najprihvatljivijem obliku poslovanja.

Ovaj rad, na primjeru hrvatskoga poduzeća, istražuje primjenu menadžerskog računovodstva okoliša kao jednog od načina provođenja društveno odgovornog poslovanja. Način na koji se isto istražuje jest analizom ESG izvještaja promatranog hrvatskog poduzeća, Grupe Podravka. Cilj rada je analizirati kako jedno od većih i poznatijih hrvatskih poduzeća, u ovom slučaju Grupa Podravka, primjenjuje menadžersko računovodstvo okoliša i koje informacije generira njegovom primjenom. Također, cilj je analiziranjem podataka iz ESG¹ izvještaja Grupe Podravka donijeti zaključak radi li se o društveno odgovornom poduzeću koje brine o okolišu te iskorištava li navedeno poduzeće puni potencijal menadžerskog računovodstva okoliša kao jednog od načina provođenja društveno odgovornog poslovanja.

¹ Skraćenica ESG objašnjena je u poglavlju 4.1. ovoga rada

Sami rad sastoji se od teorijske podloge u kojoj su objašnjeni ključni pojmovi rada: društveno odgovorno poslovanje i menadžersko računovodstvo okoliša. Nadalje, struktura rada sadržava i metodologiju rada koja sadrži informacije o predmetu rada, odabranom promatranom poduzeću i razlozima tog odabira te informacije o literaturi korištenoj pri pisanju rada. Istraživački dio rada daje opširnije informacije o promatranom poduzeću te se bavi analizom podataka iz ESG izvještaja Grupe Podravka za 2021. godinu. U raspravi rada interpretirani su analizirani podaci iz istraživačkoga dijela rada dok su u zaključku iznese zaključne misli autora o provedenom istraživanju i ispunjenju ciljeva rada.

2. Teorijska podloga i prethodna istraživanja

Ovo poglavlje pruža teorijsku podlogu potrebnu za razumijevanje problematike i predmeta koji je u fokusu ovog završnog rada. Prikupljene su te iznesene informacije korisne i relevantne za pojam menadžerskog računovodstva okoliša te društveno odgovornog poslovanja kao dva područja čiji je međusobni odnos tema ovoga rada.

2.1. Društveno odgovorno poslovanje

Društveno odgovorno poslovanje (DOP) danas je prihvaćen i zastupljen koncept koji se uvelike promiče s obzirom na sve veću svijest ljudi, točnije potrošača o lošem utjecaju čovjeka i ekonomije na društvo i okoliš. U okviru ovoga potpoglavlja objašnjen je pojam društveno odgovornog poslovanja te su navedena i obrazložena njegova obilježja. Također, ukratko je pojašnjena povijest nastanka i razvoja društveno odgovornog poslovanja, a nakon toga spominju se i pojašnjavaju srodni pojmovi etičnog poslovanja i održivoga razvoja. Posljednji dio ovoga potpoglavlja odnosi se na primjenu i prisutnost društveno odgovornog poslovanja u Hrvatskoj.

2.1.1. Pojam i obilježja društveno odgovornog poslovanja

Europljani, prema anketi Europske komisije (2021.), smatraju klimatske promjene najozbiljnijim svjetskim problemom stoga je važno da poduzeća pokažu svoju solidarnost i svijest o vlastitoj ulozi u rješavanju globalne krize. DOP je oblik poslovanja koji podrazumijeva brigu poduzeća o vlastitom utjecaju na društvo i okoliš. Na taj način poduzeće stvara pozitivnu percepciju pred sve osvještenijim, a samim time i zahtjevnijim dionicima. Europska komisija (2022) definira društveno odgovorno poslovanje kao odgovornost poduzeća za vlastiti utjecaj na društvo. Nadalje, Europska komisija smatra kako se društvena odgovornost postiže:

- „integriranjem društvenih, okolišnih, etičkih, potrošačkih i ljudskih prava u poslovnu strategiju i operacije
- poštivanjem zakona“ (Europska komisija, 2022).

Srž DOP-a jest da poduzeće zadovoljava interese zajednice jednako kao i financijske interese svojih vlasnika. Ako se uzme u obzir da su vlasnici jednako tako i dio zajednice **zaključuje se** da poduzeće svojim društveno odgovornim poslovanjem može privući odnosno odbiti potencijalne ulagače iz čega proizlazi da je „nerazvijena korporacijska društvena odgovornost velika opasnost za ugled, a razvijena korporacijska društvena odgovornost jest osiguranje od štete za ugled“ (Tafra-Vlahović, 2009:166).

Radi boljeg shvaćanja ovog opširnog pojma čije definicije često variraju, u nastavku su navedena i obrazložena neka od najvažnijih obilježja DOP-a. Prvo i najvažnije obilježje DOP-a jest da je ono dobrovoljno. Kao što kaže ranije navedena definicija, DOP-om se smatraju ona djelovanja poduzeća koja su iznad zakonom propisanog minimuma. Štoviše, poduzeće na taj način, samoinicijativnim djelovanjem, nastoje izbjeći postrožavanje zakonskih propisa i ograničenja koji se tiču društvene odgovornosti. Sljedeća bitna odrednica DOP-a jest da ono zahtijeva i potiče uzimanje u obzir šireg kruga dionika, a ne samo dioničara, odnosno vlasnika. Upravo je to i svrha DOP-a; da bi poduzeće poslovalo društveno odgovorno ono mora osvijestiti i regulirati na koji način svojim djelovanjem utječe na lokalnu zajednicu, potrošače, zaposlenike, suradnike te okoliš. Nadalje, obilježje DOP-a jest da ono usklađuje ekonomske i društvene odgovornosti. Točnije, DOP naglašava kako ekonomski rezultati ovise o društvenom utjecaju jer sami profit kao temeljni cilj nije održiv. Ono što se smatra receptom za dugoročni uspjeh i opstanak jest način na koji poduzeće djeluje na svoju okolinu, odnosno reputacija i dobar ugled. Posljednja, ali ne i manje važna karakteristika DOP-a jest da je ono više od filantropije, volonterskih akcija ili sličnih kratkotrajnih projekata kojima se utječe na zajednicu kao pokušajem „iskupljenja“ za negativne utjecaje poslovanja poduzeća na društvo i okoliš. Bit je da se sama srž poslovanja poduzeća, njegove temeljne poslovne funkcije kao što su proizvodnja, marketing, logistika i financije učine društveno odgovornima te da ne djeluju negativno na dionike i okolinu poduzeća.

2.1.2. Razvoj društveno odgovornog poslovanja

Krajem 19. i početkom 20. stoljeća u SAD-u javljaju se programi socijalne zaštite koji nastoje zaštititi i zadržati zaposlenike te poboljšati kvalitetu njihova života. Razdoblje nakon Drugog svjetskog rata kao vrijeme prilagodbe i promjene stavova prema konceptu društveno odgovornog

poslovanja smatra se početkom definiranja suvremenog društveno odgovornog poslovanja. Već tada DOP počinje nadilaziti filantropsku dimenziju te se integrira u neka nova područja društvene osjetljivosti. Ocem DOP-a smatra se američki ekonomist Howard R. Bowen i autor knjige „Društvene odgovornosti gospodarstvenika“. Bowen navodi kako je obveza gospodarstvenika provoditi one politike, donositi one odluke te slijediti one pravce djelovanja koji su poželjni u smislu ciljeva i vrijednosti društva. Porast interesa tijekom 1960.-ih za DOP povezan je s rastućom svijesti javnosti i društvenim pokretima koji su do izražaja najviše dolazili u SAD-u. U tom razdoblju najveću brigu društvu predstavljali su ubrzan rast populacije, zagađenja okoliša te iscrpljivanja prirodnih resursa uz koje su se pojavili društveni pokreti s naglaskom na okoliš te ljudska i radnička prava. Sve je to rezultiralo niskom razinom povjerenja javnosti prema poduzećima i njihovom zalaganju u zadovoljenju želja i potreba društva. Vrhunac je dosegnut kada je 1969. godine veliko izlivanje nafte na obali Santa Barbare u Kaliforniji dovelo do masovnih prosvjeda diljem SAD-a te je na kraju rezultiralo prvim obilježavanjem Dana planete Zemlje 1970. godine. Tijekom prvog Dana planete Zemlje 20 milijuna ljudi prosvjedovalo je diljem SAD-a tražeći čist i održiv okoliš potičući borbu protiv onečišćenja koje su uzrokovale uglavnom korporacije (npr. izljevi nafte, otrovni deponiji, tvornice i elektrane koje su zagađivači okoliša). Prvi Dan planete Zemlje bio je toliko značajan za politički program SAD-a da je imao ključnu ulogu u stvaranju Agencije za zaštitu okoliša te u uvođenju novog regulatornog okvira koji je utjecao na ponašanje poduzeća i stvarao dodatne odgovornosti za korporacije.

Osamdesete godine 20. stoljeća obilježila je operacionalizacija DOP-a koji više nije promatran samo kao koncept što je dovelo do stvaranja novih okvira, modela i metoda kojima se vrednuje korporativna društvena odgovornost. 1990.-ih DOP uzima zamaha u kombinaciji s jačajućom globalizacijom. Početak 21. stoljeća bilo je razdoblje prepoznavanja i primjene DOP-a te strateškog pristupa istomu. Od 2010. godine DOP produbljuje svoje značenje pojavom ideje „zajedničke vrijednosti“ koja se temelji na identificiranju i proširivanju veze između društvenog i ekonomskog napretka. Danas je pojam društveno odgovornog poslovanja postao dio svakodnevnice, a aktualne statistike pokazuju kako „94 % pripadnika „generacije Z“² smatra da se poduzeća trebaju baviti bitnim društvenim i ekološkim problemima dok je 55 % kupaca spremno platiti više za proizvode i usluge koji doprinose pozitivnim promjenama“ (Murray, 2022).

² „Generacija Z“ naziv je za osobe rođene u razdoblju od 1995. do 2010. godine (Francis i Hoefel, 2018).

„Postoji pet vrsta odnosa kojima poduzeća ostvaruju ili ne ostvaruju društveno odgovorno djelovanje ili isto takve učinke svog djelovanja: odnos prema vlasnicima (donositi profit), odnos među zaposlenicima (jednakost mogućnosti, sigurnost radnog mjesta), odnos prema kupcima i klijentima (sigurnost proizvoda, prava potrošača), odnos prema okolišu (ne štetiti cjelovitosti, ravnoteži i ljepoti okoliša, pravima životinja, proizvoditi onečišćenje) i odnos prema zajednici (pomaganje lokalnoj zajednici ili svjetskoj zajednici u sferi svoje proizvodnje ili pružanju usluga)“ (Jalšenjak i Krkač, 2016: 221). Budući da se u ovom radu proučava funkcija menadžerskog računovodstva okoliša u društveno odgovornom poslovanju fokus će biti na primjeni DOP-a na području okoliša. S obzirom na segment okoliša, očekuje se kako sva poduzeća koja koriste prirodne resurse, zagađuju okoliš te stvaraju otpad trebaju snositi odgovornost za svoj utjecaj na okoliš. Aktivnosti koje poduzeća mogu poduzeti po tom pitanju podrazumijevaju:

- „učinkovito korištenje prirodnih resursa i minimiziranje otpada
- prevenciju onečišćenja
- uspostavljanje upravljanja proizvodima
- inovacije u proizvodima, procesima i uslugama
- upravljanje klimatskim promjenama
- osiguravanje sigurnosti resursa i pravdu pri korištenju istih“ (Glumac, 2018: 111, prema Crane, Matten i Spence, 2010).

Kao temelj navedenim aktivnostima može poslužiti menadžersko računovodstvo okoliša koje kroz nefinancijske izvještaje osigurava informacije presudne za donošenje kvalitetnih odluka koje će pridonijeti odgovornosti poduzeća prema okolišu.

2.1.3. Etično poslovanje i održivi razvoj

Društvena odgovornost opsežan je pojam koji predstavlja odgovornost prema društvu. U kontekstu poslovanja „društvena odgovornost je obveza svih onih koji posluju da uz cilj maksimiziranja profita maksimiziraju i pozitivan utjecaj svog poslovanja na društvo, a minimiziraju negativan utjecaj“ (Jalšenjak i Krkač, 2016: 217). Poslovanje u kojem se vodi briga o utjecaju poduzeća na

njegovu okolinu može se nazvati etičnim poslovanjem, odnosno onim poslovanjem koje u obzir uzima i etička načela pored onih ekonomskih.

Etika je znanost o ispravnom djelovanju koja zahvaća sva područja života pa jednako tako i gospodarstvo i poslovanje. „Poslovna etika (PE) ili etika poslovanja je cjelina prihvatljivih oblika djelovanja u poslovnim organizacijama ili cjelina načela i standarda koji određuju prihvatljivo djelovanje u poslovnim organizacijama i promicanje društvene odgovornosti. Prihvatljivi oblici djelovanja određeni su:

- „klijentima (kupcima)
- svima koji se natječu u tržišnoj utakmici (svima koji posluju)
- zakonskim regulativama
- interesnim skupinama
- javnim mnijenjem i
- osobnim moralnim vrijednostima i načelima svake pojedine osobe“ (Jalšenjak i Krkač, 2016: 217).

Danas se pojmovi globalizacije, gospodarstva i etike isprepliću u trima svjetskim problemima: socijalnoj krizi (razina solidarnosti u svijetu na vrlo je niskoj razini, a „od 1995. godine 1 % najbogatijih steklo je 20 puta više globalnog bogatstva od 50 % najsiromašnijih“ (Whiting, 2022)), krizi sustava rada (tehnološkim i „pametnim“ rješenjima ljudski rad gubi vrijednost) te ekološkoj krizi (neodgovorni konzumerizam doveo je svijet do ruba globalne klimatske katastrofe). Rješenje se nameće u obliku globalne etike, a čiji je važan dio i poslovna etika. Kako bi svoje poduzeće vodili na etičan i društveno odgovoran način, menadžeri trebaju donositi odluke uzimajući u obzir svaku od odgovornosti koje njihovo poduzeće snosi, a koje su prikazane slikom 1.



Slika 1. Odgovornosti poduzeća

Izvor: Izrada autora prema Jalšenjak i Krkač (2016).

Održivi razvoj podrazumijeva socijalno-ekonomski proces kojim se integriraju političke, društvene i gospodarske aktivnosti u kombinaciji s održavanjem prirodne ravnoteže i postojanosti osnovnih prirodnih procesa kako bi se osiguralo zadovoljavanje temeljnih potreba kako današnjih tako i budućih generacija. Održivim razvojem naglašava se važnost međugeneracijske pravednosti kroz zalaganje za načelo jednakog pristupa resursima. Njime bi se trebalo osigurati visoke ekološke, ekonomske i socijalne standarde budućim generacijama uvažavajući kapacitete ekosustava na način da se primjenjuje načelo unutargeneracijske i međugeneracijske pravde. Na razini poduzeća potrebno je integrirati ekonomske, ekološke i društvene ciljeve u proces odlučivanja i poslovanje poduzeća. Ekonomski ciljevi podrazumijevaju stabilno gospodarstvo i cijene, zadovoljavanje osnovnih životnih potreba održivim proizvodima, minimiziranje uvoza sirovina te učinkovit državni proračun koji osigurava javna dobra i kvalitetnu preraspodjelu dohotka. Ekološki ciljevi odnose se na zaustavljanje globalnog zagrijavanja, očuvanje prirodne raznolikosti i ugroženih vrsta, povećavanje zastupljenosti obnovljivih izvora, a smanjivanje korištenja onih neobnovljivih te poboljšavanje životnih uvjeta kroz uklanjanje opasnih tvari, radijacije i buke. Društveni ciljevi obuhvaćaju primjenu demokracije i zakona u svim sferama života, zaštitu kvalitete života i zdravlja ljudi, jednakost svih ljudi, iskorjenjivanje siromaštva i rješavanje demografskih problema.

Da bi poduzeće odgovorilo na takve zahtjeve i time inkorporiralo načela održivoga razvoja u svoje poslovanje, potrebno je prilagoditi se i konceptu društveno odgovornog poslovanja koje je jedno od elemenata koji čine sami održivi razvoj. Distinkcija između društveno odgovornog poslovanja i održivog razvoja jest u tome što je društveno odgovorno poslovanje usmjereno na poslovanje i poduzetništvo dok je održivi razvoj širi pojam koji obuhvaća sve sfere života.

2.1.4. Društveno odgovorno poslovanje u Hrvatskoj

Koncept DOP-a već je uvelike zastupljen u razvijenim zemljama te se nastavlja razvijati. Iako početci njegove praktične primjene sežu još u 20. stoljeće, u tranzicijskim zemljama, u koje se u ovom slučaju može uvrstiti i Hrvatska, DOP je relativno novi pojam. „Loše upravljana tranzicija, rat koji je obilježio kraj 20. stoljeća, ekonomska kriza 2008. godine kao i nedostatak državnih poticaja samo su neki od razloga zbog čega se DOP sporije primjenjuje na hrvatskom tržištu“ (Glumac, 2018: 111).

DOP je poslovna praksa zbog čije je kompleksnosti potrebno duže vremensko razdoblje kako bi ga se uspješno provodilo. Niti je strogo definirana pojava niti ovisi isključivo o ekonomskim čimbenicima. Ono što je ključno da se DOP ustalji kao praksa jest mentalitet ljudi, točnije svijest zajednice o društvenoj odgovornosti. Upravo je javnost ta koja svojim ponašanjem i zahtjevima može utjecati na ponašanje poduzeća kojem je zadovoljstvo javnosti u interesu. Kako bi javnost postala svjesna, potrebno ju je obrazovati u čemu veliku ulogu ima država. Posljednjih godina, odnosno desetljeća vidljiv je jasan rast svijesti javnosti te se ona, to jest pojedinci sve više zanimaju za očuvanje prirode i okoliša, za humanitarne akcije, za socijalna i društvena prava i slično. Tako je društvena odgovornost poduzeća postala najbitniji faktor u postizanju konkurentnosti na tržištu, uz cijenu i kvalitetu.

Budući da je Republika Hrvatska nakon Domovinskog rata prešla iz socijalizma u kapitalizam, hrvatsko je gospodarstvo doživjelo brojne promjene, od same tranzicije s planskog na tržišno gospodarstvo do procesa privatizacije. Gospodarstvo Hrvatske imalo je dobre pretpostavke za primjenu DOP-a budući da je zaštita radničkih prava za vrijeme socijalizma bila na visokoj razini. Nažalost, ratna razaranja i devastirajući utjecaj na ekonomiju kao i visoka razina korupcije prilikom privatizacije nisu pridonijeli ranijem ustaljivanju DOP-a u hrvatskoj poslovnoj praksi.

Nadalje, „...težnja za ulazak u EU donijela je Hrvatskoj brojne zahtjeve i uvjete koje kao članica mora ispuniti. U tom kontekstu institucije EU-a ulažu brojne napore ne bi li se populariziralo uvođenje društvene odgovornosti u poslovne procese poduzeća, a sve to u cilju postizanja vodeće ekonomske sile koja će s uređenim društvenim i poslovnim normama te jedinstvenom monetarnom valutom konkurirati na svjetskom tržištu“ (Vrdoljak Raguž i Hazdovac, 2014: 47). Iako je ulazak Hrvatske u EU zasigurno umnogome pospješio i ubrao implementaciju DOP-a u hrvatskoj poslovnoj praksi, ističu se aktivnosti koje je potrebno poduzeti za učinkovitiji razvoj DOP-a u Hrvatskoj. Tako bi se trebalo „značajnije usredotočiti na podizanje svijesti o istom. Provođenje edukacija o izgradnji partnerstva za sve sektore, poboljšavanje koordiniranost među poslovnim organizacijama u izradi platforme za razmjenu najboljih praksi društvene odgovornosti te pomaganje gospodarstvu u ugradnji i primjeni strategija društvene odgovornosti u izvještavanju o tim aktivnostima korak je k učinkovitom razvoju DOP-a“ (Glumac, 2018: 112).

2.2. Menadžersko računovodstvo okoliša

Porastom važnosti i zastupljenosti koncepta održivog razvoja i društveno odgovornog poslovanja pojavila se potreba za razvijanjem računovodstvenih rješenja koja bi osigurala informacije o načinima i rezultatima primjene tih koncepata u poslovnoj praksi. Cilj je takvoga računovodstva zadovoljiti potrebu internih, ali i eksternih dionika za informacijama. U sljedećim potpoglavljima detaljnije je objašnjen princip menadžerskog računovodstva okoliša.

2.2.1. Pojam i obilježja menadžerskog računovodstva okoliša

Jasch i Savage (2009) prema Stručnoj radnoj skupini UN-a za menadžersko računovodstvo okoliša (2001) definirale su menadžersko računovodstvo okoliša kao postupak identifikacije, prikupljanja, analiziranja te korištenja dva tipa informacija, fizičkih i novčanih, za interno odlučivanje. Menadžersko računovodstvo okoliša pruža potporu menadžerima u donošenju boljih odluka tako da ih informira o utjecajima poduzeća na okoliš te o problemima okoliša koji utječu na poduzeće. Točnije, ono služi menadžerima u donošenju odluka o investicijama, o dizajnu poslovnih procesa te proizvoda, u utvrđivanju troškova, ocijeni učinka i nizu drugih poslovnih radnji. Ukratko, menadžersko računovodstvo okoliša podrazumijeva „prikupljanje, analiziranje i korištenje

financijskih i nefinancijskih informacija kako bi se optimizirala korporativna ekološka i ekonomska učinkovitost te postiglo održivo poslovanje“ (Burrit, 2004:14, prema Bennett i James, 1998a: 33).

Jasch i Savage (2009) navode kako primarna uloga menadžerskog računovodstva jest interna (služi kao potpora donošenju menadžerskih odluka), ali ga u praksi mnogi smatraju alatom podrške za eksterno izvještavanje dionika koje zanima ekološki učinak na organizacijskoj razini. Primjer je izvještavanje mnogih poduzeća o fizičkim informacijama putem dobrovoljnih korporativnih izvješća o ekološkoj učinkovitosti uz koje neka poduzeća izvještavaju i o relevantnim novčanim informacijama.

„Konačni cilj računovodstva okoliša priprema je računovodstvenih informacija namijenjenih zainteresiranim korisnicima, što je sukladno cilju tradicionalnog računovodstva“ (Krivačić, 2016: 51). Ono što je svojstveno za računovodstvo okoliša i što ga čini različitim od tradicionalnoga računovodstva jest vrsta informacija koje ono osigurava. „Izvještavanje o okolišu rezultat je EA³ i predstavlja pregled informacija o okolišu pojedinih poduzeća“ (Zrnić, 2018: 34). Također, Zrnić (2018) navodi kako poduzeća izvještavaju o informacijama o okolišu u sklopu izvještaja o održivosti, godišnjih izvještaja te na mrežnim stranicama poduzeća.

Računovođe imaju veliku ulogu u menadžerskom računovodstvu okoliša jer su oni ti koji raspoložu svim novčanim i fizičkim podacima te ih znaju tumačiti i formulirati u informacije korisne za proces odlučivanja. Budući da je relativno nova pojava, računovodstvo okoliša nije ograničeno strogim pravilima kao što to vrijedi za financijsko računovodstvo. Zbog takve „slobodne“ forme teško je odlučiti koliko informacija treba objavljivati, na koji način ih treba objavljivati i kako da ono što je objavljeno bude smisleno i informativno. „Svaka država ima vlastite zakone kojima uređuje EA i izvještavanje o okolišu. Također, isto imaju i zajednice poput primjerice EU. Većinom se izvještavanje o okolišu regulira zajedno s drugim segmentima održivog razvoja pa se terminološki ovakav koncept izvještavanja naziva nefinancijskim izvještavanjem⁴“ (Zrnić, 2018: 35). Postoje različiti standardi i smjernice koje poduzeća mogu upotrebljavati pri izvještavanju o nefinancijskim informacijama. Standardi koji se posebno ističu jesu oni Globalne inicijative za

³ EA (eng. *environmental accounting*) skraćenica je za pojam računovodstvo okoliša

⁴ Više o nefinancijskom izvještavanju u poglavlju 2.2.5. ovoga rada

izvještavanje (engl. *Global Reporting Initiative - GRI*) kojima se vodilo i promatrano poduzeće, Grupa Podravka, pri sastavljanju svojega nefinancijskoga izvješća, a više o tome biti će rečeno u poglavlju 4. ovoga rada.

Mnogi krivo interpretiraju i ne shvaćaju važnost menadžerskog računovodstva okoliša jer na njega gledaju kao na alat koji služi samo za veće uključivanje poduzeća u ekološke pokrete. Razlog tomu je nejednaka osviještenost ljudi o zaštiti okoliša. No, to je potpuno kriva percepcija menadžerskog računovodstva okoliša budući da mnogi precjenjuju troškove, a podcjenjuju koristi od poboljšanja i ulaganja u ekološke prakse poduzeća. Poduzeća koja ne ukomponiraju brigu o okolišu u svoje menadžersko računovodstvo propuštaju priliku upoznavanja s razmjerima utjecaja ekoloških aktivnosti na dobit i gubitak poduzeća. Takva poduzeća ne uočavaju prilike za smanjenjem troškova i donose pogrešne odluke o cijenama proizvoda i usluga, proizvodnom miksu te donose pogrešne razvojne i investicijske odluke. Samim time, propuštaju povećati dodanu vrijednost, dok s druge strane povećavaju rizičnost investicijskih i drugih odluka s dugoročnim posljedicama. Stoga, menadžersko računovodstvo okoliša predstavlja integriranje najboljih znanja i prakse menadžerskog računovodstva s najboljim razmišljanjem i praksom upravljanja okolišem.

2.2.2. Vrste informacija u menadžerskom računovodstvu okoliša

Kako i sama definicija navodi, menadžersko računovodstvo okoliša koristi se dvama tipovima informacija u procesu konstruiranja informacija za donošenje internih odluka. Prvi tip informacija kojima se menadžersko računovodstvo okoliša koristi jesu fizičke informacije, dok pod drugim tipom informacija podrazumijevamo novčane informacije. Fizičke su informacije one koje se odnose na materijale, otpad, vodu i energiju u smislu njihova korištenja, njihovog toka te konačnog odredišta unutar poduzeća. S druge strane, novčane su informacije vezane za okoliš s aspekta troškova, zarade i ušteda. „Menadžersko računovodstvo okoliša stavlja poseban naglasak na fizičke informacije jer je korištenje energije, vode i materijala, kao i stvaranje otpada i emisija onečišćenja izravno povezano s mnogim učincima organizacijskih operacija na okoliš dok je trošak nabave materijala jedan od značajnijih troškova za mnoge organizacije. Novčane informacije unutar menadžerskog računovodstva okoliša mogu uključivati različite vrste troškova vezanih za okoliš kao što su troškovi nabave materijala, izdaci za zaštitu okoliša i drugi...“ (Jasch i Savage, 2009: 324).

Fizičke informacije u kontekstu menadžerskog računovodstva okoliša odnose se na inpute kao što su voda, električna energija te materijali koji su dio svakodnevnih poslovnih aktivnosti te na outpute u obliku otpada i štetnih, to jest onečišćujućih emisija. Naziv „fizičke“ informacije upućuje na to da se radi o količinskim informacijama o nekom segmentu poslovanja. Važnost ovog dijela menadžerskog računovodstva okoliša oslikava se u tome što je praćenje tih fizičkih informacija unutar poduzeća ključno za određivanje utjecaja inputa i materijala poslovanja na učinke koje takvo poslovanje ostavlja na okoliš. Problem koji nastaje pri praćenju fizičkih informacija jest taj što računovodstvo kao odjel u poduzeću ne raspolaže takvim informacijama već je ovisno o proizvodnji, nabavi i ostalim relevantnim organizacijskim dijelovima koji ipak raspolažu tim informacijama. Zbog toga je ključna dobra povezanost i umreženost odjela računovodstva s ostalim odjelima koji posjeduju fizičke informacije. Kako navode Jasch i Savage (2009), „računovodstveno praćenje sve energije, vode, materijala i otpada koji teče u i iz organizacije naziva se „materijalna bilanca“, a ponekad se naziva i „ulazno-izlazna bilanca“, „bilanca mase“ ili „eko-bilanca“ “ (Jasch i Savage, 2009: 327). Navedeni nazivi upućuju na nepisano pravilo da inputi moraju biti jednaki outputima, odnosno da ono što je ušlo u poduzeće izlazi ili u obliku gotovog proizvoda ili u obliku nusproizvoda poput otpada i onečišćujućih emisija. No, kada bi poduzeće brinulo o okolišu, nusproizvodi njegova poslovanja ne bi nužno bili u obliku onečišćujućih emisija.

Novčane informacije podrazumijevaju „kvantificirane informacije o troškovima, uštedama i prihodima vezanim za aktivnosti s potencijalnim ekološkim efektima“ (Wahyuni, 2009: 4, prema UNDS⁵, 2001). Na primjer, to mogu biti informacije o ulaganjima u kampanju čija je svrha poboljšanje imidža brenda kao ekološki osviještenog, zatim troškovi nabave ekološki prihvatljivijeg materijala, troškovi prilagodbe proizvodnog pogona ekološkim standardima, kazne zbog kršenja ekoloških propisa i slično. Dio menadžerskog računovodstva okoliša koji se odnosi na novčane informacije sličniji je tradicionalnom računovodstvu nego što je to dio koji se bavi fizičkim informacijama budući da u tom slučaju jedinice u kojima se podatci prikazuju nisu novčane jedinice već kilogrami, metri, kilovat sati i slično.

⁵ UNDS skraćena je za Odjel Ujedinjenih naroda za održivi razvoj (eng. *United Nations Division for Sustainable Development*).

2.2.3. Vrste troškova okoliša

„Menadžersko računovodstvo okoliša podrazumijeva definiranje i inkorporiranje svih troškova okoliša u financijske izvještaje poduzeća. Kada su ti troškovi jasno identificirani, poduzeće će nastojati iskoristiti prilike za smanjenje svojeg ekološkog utjecaja“ (Susanto 2018: 148, prema Purwanto 2000: 14). Odnosno, ukoliko poduzeće, to jest njegovi zaposlenici, a ponajviše menadžeri, postanu svjesni troškova okoliša, prva reakcija biti će da ih nastoje smanjiti, kako iz razloga ekološke osviještenosti tako i iz razloga umanjivanja financijskih troškova poduzeća.

Susanto (2018) prema Purwantu (2000) navodi da su troškovi okoliša, bez obzira na to jesu li novčani ili nenovčani, rezultat korporativnih aktivnosti koje utječu na kvalitetu okoliša. Prema UNDSO (2001) troškovi okoliša obuhvaćaju i interne i eksterne troškove te se odnose na sve troškove koji su nastali zagađivanjem ili zaštitom okoliša.

Jasch i Savage (2009) tvrde kako različite organizacije različito definiraju troškove okoliša s obzirom na to koliko su ekološki osviještene, što smatraju ekološkim te s obzirom na njihove ekonomske i ekološke ciljeve. No, spomenute autorice navode kako svi otprilike kategoriziraju troškove okoliša u sljedeće četiri kategorije:

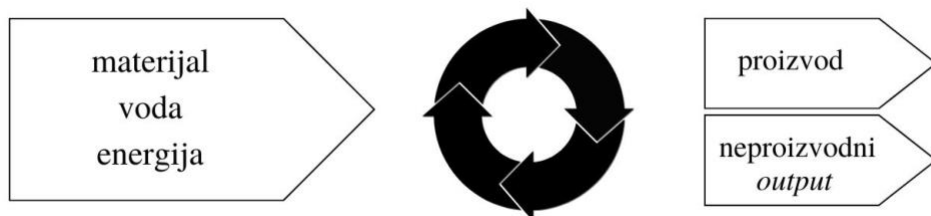
- „kategorija koja ukazuje na tip ekološke aktivnosti (na primjer, kontrola otpada naprema prevenciji otpada)
- kategorija slična tradicionalnom računovodstvu (na primjer, materijal naprema rad)
- kategorija domene okoliša (na primjer, voda naprema zrak naprema tlo)
- kategorija koja ukazuje na vidljivost podataka u računovodstvenim evidencijama (na primjer, vidljivi troškovi naprema skrivenim troškovima)“ (Jasch i Savage, 2009:329)

U menadžerskom računovodstvu okoliša neka poduzeća fokusiraju se na uže područje troškova koje se odnosi samo na troškove ulaganja u zaštitu okoliša. Druga poduzeća u obzir uzimaju širi spektar troškova koji možda istovremeno ulaze i u kategorije troškova kvalitete ili efikasnosti, ali na taj način postižu realističniju sliku troškova okoliša i njihova utjecaja na poduzeće. Također, mnoga poduzeća ne uzimaju u obzir eksterne troškove okoliša (na primjer, troškove okoliša vezane za partnere poduzeća ili one vezane za društvo i planet) zato što za to nisu zakonom obvezni. No, to nije dugoročno održiv način praćenja troškova okoliša budući da zakonske regulacije postaju sve strože sukladno sve većem naglasku na društveno odgovorno poslovanje.

UNSD (2001) navodi sljedeći sastav ukupnih korporativnih troškova okoliša:

- „troškovi zaštite okoliša (tretiranje štetnih emisija i prevencija zagađenja)
- troškovi otpadnog materijala (uključujući vodu i energiju)
- troškovi izgubljenog kapitala i rada.“ (UNSD, 2001: 12)

Za shvaćanje sastava ukupnih korporativnih troškova okoliša bitno je razumijevanje tokova materijala i novčanih tokova koji se kroz proizvodni proces raspodjeljuju između proizvodnog i neproizvodnog *outputa* (slika 2.). Kao što je i ranije u radu spomenuto, svaki input rezultira određenim outputom.. Problem nastaje kada tradicionalno računovodstvo troškova nema dovoljno informacija o tokovima materijala, a samim time nema ni potpune informacije o novčanim tokovima. Izvor problema je to što se neproizvodni *output*, kao što su otpadne vode ili otpadni materijal, u tradicionalnom računovodstvu ne prikazuje odvojeno, količinski i novčano. Zbog toga nije moguće iskoristi priliku za poboljšanjem efikasnosti trošenja materijala, odnosno snižavanja troškova otpadnog materijala.



Slika 2. Tokovi materijala i novčani tokovi

Izvor: Izrada autora prema UNSD (2001: 13)

Troškovi zaštite okoliša s financijskog aspekta pokazuju kakvi se i koliki naponi ulažu u zaštitu okoliša i poboljšanje života cjelokupne zajednice. Prema mjerljivosti troškovi zaštite okoliša dijele se na:

- „konvencionalne troškove,
- skrivene troškove,
- nepredvidive troškove,
- troškovi odnosa sa interesnim skupinama i troškovi *image-a*.“ (Kurtanović i Mušinbegović, 2012: 326)

U lako mjerljive troškove od navedenih ubrajaju se konvencionalni i skriveni troškovi. Konvencionalni troškovi uobičajeni su troškovi poput troškova materijala, zaliha, kapitala. Skriveni troškovi dijele se na dobrovoljne, posljedične, uobičajene i anticipativne troškove. Dobrovoljni troškovi tiču se recikliranja, testiranja, studija izvedivosti. Posljedični troškovi su troškovi zatvaranja i zaustavljanja pogona te uništavanja opreme. Uobičajeni su troškovi planiranja, ispitivanje, testiranje, naknade i porezi. Anticipativni troškovi su troškovi pripreme lokacije te ishođenja dozvola i inženjeringa. Troškovi koji nisu lako mjerljivi su nepredvidivi troškovi te troškovi odnosa sa interesnim skupinama i troškovi *image-a*. Nepredvidivi troškovi podrazumijevaju izdatke i kazne kao učinak zakonske regulative dok troškovi odnosa sa interesnim skupinama i troškovi *image-a* obuhvaćaju troškove odnosa s internim i eksternim dionicima te troškove stvaranja pozitivnih stavova drugih o poduzeću.

2.2.4. Uporaba i koristi menadžerskog računovodstva okoliša

Jednako kao i koncepti DOP-a i održivog razvoja, menadžersko računovodstvo okoliša relativno je nova pojava u poslovnom svijetu. Način uporabe ovog koncepta te koristi od njegove primjene u praksi mogu se svrstati u tri kategorije koje se međusobno ne isključuju, to jest djelomično se preklapaju i nadopunjuju.

Kamruzzaman (2012) definira sljedeće tri kategorije uporaba i koristi menadžerskog računovodstva okoliša:

- usklađenost
- eko-učinkovitost
- strateško pozicioniranje

Usklađenost podrazumijeva usklađivanje troškovne efikasnosti s ekološkom zakonskom regulativom te samostalno postavljenim ekološkim zahtjevima. Primjeri koje spomenuti autor navodi za ovu kategoriju su: „planiranje i provedba ulaganja u kontrolu onečišćenja, istraživanje i nabavka troškovno efektivnih supstituta za otrovne materijale te izvještavanje prema vlastima o okolišnom otpadu i emisijama“ (Kamruzzaman, 2012: 6). Druga kategorija eko-učinkovitosti odnosi se na istovremeno smanjivanje troškova i okolišnih učinaka tako da se u internim operacijama i krajnjem proizvodu efikasnije koristi energija, voda i materijali. Primjer aktivnosti

iz ove kategorije bilo bi točnije i reprezentativnije praćenje materijala, vode, energije i otpada kroz procesni tijek, osmišljavanje i primjenjivanje projekata efikasnosti energije, materijala, vode i otpada te ocjena godišnjeg povrata na investiranje u eko-učinkovitost. Posljednja, treća kategorija strateškog pozicioniranja bavi se osiguravanjem dugoročne strateške pozicije organizacije kroz analizu i primjenu ekološki orijentiranih i troškovno efikasnih projekata. Aktivnosti koje ova kategorija podrazumijeva su osmišljavanje „zelenih“ proizvoda i usluga te izvještavanje dionika poduzeća, s naglaskom na one eksterne.

Područja uporabe informacija koje osigurava menadžersko računovodstva okoliša jesu:

- „investicijske odluke
- procjena troškova životnog ciklusa proizvoda
- okolišni menadžment nabavnih lanaca
- pokazatelji ekološke učinkovitosti.“ (Jasch i Savage, 2009:325)

Kao jedno od važnijih područja uporabe informacija koje pruža menadžersko računovodstvo okoliša ističe se odlučivanje o investicijama. Za donošenje tako važnih odluka kao što su odluke o ulaganju potrebno je imati širok spektar informacija. Posebna se pažnja treba usmjeriti na troškovne informacije među kojima su svakako i informacije o troškovima okoliša. Nadalje, procjena troškova životnog ciklusa proizvoda također zahtijeva uporabu informacija iz menadžerskog računovodstva okoliša te se ona može odnositi na procjenu troškova proizvoda koji nastaju unutar poduzeća proizvođača ili unutar cijelog lanca o kojem ovisi proizvodnja proizvoda na koji se analiza troškova odnosi. Osim što se informacije menadžerskog računovodstva okoliša cijelog nabavnog lanca mogu koristiti za procjenu troškova proizvoda, mogu se koristiti i za poboljšanja unutar okvira treće kategorije okolišnog menadžmenta nabavnih lanaca. Posljednja kategorija gdje se koriste informacije koje osigurava menadžersko računovodstvo okoliša jesu izračuni pokazatelja ekološke učinkovitosti. Takvi pokazatelji olakšavaju menadžmentu donošenje odluka s time da se mogu temeljiti isključivo na novčanim ili fizičkim informacijama, a mogu se koristiti i objema vrstama informacija istovremeno ovisno o tipu informacija koje na temelju pokazatelja želi prikazati.

Kada je riječ o hrvatskoj poslovnoj praksi, potrebno je napomenuti kako je istraživanje Krivačić i Janković (2020) na uzorku hrvatskih poslovnih sustava dokazalo da njih 45 % objavljuje

informacije o okolišu u formi izvještaja. S druge strane, statistika koja pokazuje koliko poduzeća objavljuje izvještaj o održivosti u nekima od najvećih europskih gospodarstava je sljedeća: Švedska (98%), Francuska (97 %), Njemačka (92 %), Finska (90 %) (KPMG, 2020). Iz navedenog je jasno kako su hrvatska poduzeća daleko od naprednih europskih ekonomija po pitanju prakse izvještavanja o održivosti, to jest izvještavanja informacija o okolišu što dakako nije dobro.

2.2.5. Nefinancijsko izvještavanje

Institut za društveno odgovorno poslovanje (2022) navodi kako se nefinancijsko izvještavanje odnosi na izvještavanje o nefinancijskim informacijama koje se još nazivaju i ESG informacije o okolišu, društvu i upravljanju. Točnije, to su informacije koje se odnose na utjecaj poduzeća na društvo i okoliš. Ono što nefinancijski izvještaj ili izvještaj održivosti mora sadržavati jesu poduzete mjere o okolišnim pitanjima, društvenim i kadrovskim pitanjima te pitanjima u vezi ljudskih prava te borbe protiv korupcije i podmićivanja (Ministarstvo financija, 2022).

Budući da je u ovom radu fokus na okolišnoj dimenziji, detaljnije će biti objašnjena kategorija okolišnih pitanja. Izvještavanje o okolišnim pitanjima podrazumijeva izvještavanje o učincima poslovanja na okoliš, o uporabi obnovljivih te neobnovljivih izvora energije, emisiji stakleničkih plinova, onečišćenju zraka i korištenju vode. Na taj način poduzeće dionicima i javnosti pokazuje svijest, razumijevanje i odgovornost prema očuvanju okoliša.

Obveznici izrade nefinancijskog izvješća su „veliki poduzetnici koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 zaposlenih tijekom financijske godine“ (Ministarstvo financija, 2022). Prema prijedlogu izmjene Direktive o nefinancijskom izvještavanju⁶, obveznici sastavljanja i objavljivanja nefinancijskih izvještaja bit će velika poduzeća sa više od 250 zaposlenika te sva poduzeća koja kotiraju na uređenim tržištima (osim mikro poduzeća) (IDOP, 2022). Prijedlog izmjene Direktive o nefinancijskom izvješćivanju

⁶ Direktiva o nefinancijskom izvještavanju ili Direktiva 2014/95/EU jest direktiva Europske unije koja propisuje obvezu nefinancijskog izvještavanja za velika poduzeća s više od 500 zaposlenih te je na snazi od 1. siječnja 2017. godine.

prihvaćen je 21. travnja 2021. godine te stupa na snagu u listopadu 2022. godine (Europska komisija, 2022).

Krivačić (2018) prema Globalnoj inicijativi za izvještavanje (eng. *Global Reporting Initiative – GRI*) (2013) navodi kako je moguće razlikovati interne i eksterne koristi nefinancijskog izvještavanja, odnosno izvještavanja o održivosti. Interne koristi, to jest koristi za samo poduzeće jesu jačanje svijesti o rizicima, smanjenje troškova i povećanje učinkovitosti, poboljšanje ugleda te utjecaj na dugoročnu poslovnu strategiju. Eksterne koristi, to jest koristi za tržište i zajednicu su: jačanje konkurentnosti, poticanje ulaganja, ublažavanje negativnog, a jačanje pozitivnog utjecaja na okoliš, društvo i gospodarstvo.

3. Metodologija rada

Predmet ovog završnoga rada jest menadžersko računovodstvo okoliša kao koncept osiguranja informacija za odlučivanje u poslovnoj praksi te njegova funkcija u izgradnji i implementaciji društveno odgovornog poslovanja.

U svrhu pisanja rada korištene su metode sinteze, analize, komparativna metoda te metoda deskripcije. Metode sinteze i analize korištene su prilikom proučavanja različitih autora i njihovih teorija koje su predstavljene u teorijskoj podlozi rada. Komparativna metoda korištena je kako bi se usporedili različiti izvori koji se bave istom temom te kako bi se iz njih izveo integrirani zaključak. Metoda deskripcije poslužila je prilikom parafraziranja različitih autora uklopljenih u literaturu ovoga rada.

Ovaj rad temelji se na analizi jednog od najstarijih i najvećih hrvatskih poduzeća iz prehrambenog sektora, Grupe Podravka. Odabrana je kao poduzeće koje pod svojom grupacijom okuplja neke od najpoznatijih hrvatskih prehrambenih brendova poput Podravke, Lino Lade, Vegete, Eve, Dolcele, Fanta i Kvikija. Jedan od razloga zbog kojih je za proučavanje odabrana baš Grupa Podravka je i taj što se radi o grupaciji koja je većinski prehrambeno poduzeće. Prehrambena je industrija ona koja sudjeluje s oko 37 % udjela u globalnoj emisiji stakleničkih plinova (Charles, 2021). Podravka je dobar primjer poduzeća koje je svjesno svojeg utjecaja na okoliš te svojim sudjelovanjem na tržištu osim ostvarivanja ekonomske koristi nastoji ostaviti pozitivan trag te pridonijeti kvaliteti života zajednice i očuvanju okoliša što je vidljivo u njihovoj praksi objavljivanja nefinancijskih izvještaja od kojih je jedno korišteno kao izvor informacija za izradu ovoga rada.

Kao izvor literature za pisanje ovoga rada poslužile su knjige, *online* članci iz časopisa, znanstveni te internetski članci. Također, kao izvor informacija o Grupi Podravka korištena je službena mrežna stranica Grupe Podravka te njezin godišnji izvještaj za 2021. godinu u kojem su izneseni podaci za 2020. i 2021. godinu, a koje su na temelju istih uspoređene. Promatrane su upravo navedene godine iz razloga što su to najaktualniji raspoloživi podaci, odnosno izvještaji Grupe Podravka.

4. Opis istraživanja i rezultati istraživanja

Kao podloga za ovo istraživanje korišteno je godišnje izvješće Grupe Podravka za 2021. godinu. Konkretno, informacije i podaci koji su analizirani odnose se na objavljena nefinancijska izvješća među kojima se kao najvažniji izvor ističe izvještaj pod nazivom „Utjecaj poslovanja na okoliš“. Također, uz informacije menadžerskog računovodstva okoliša analizirane su i informacije o društveno odgovornom poslovanju Grupe Podravka budući da se radi o srodnim područjima koja se međusobno nadopunjuju i ovise jedno o drugom. Istraživanje se odnosi na 2020. i 2021. godinu, odnosno najnovije raspoložive podatke, kako bi rad što reprezentativnije prikazao aktualne informacije menadžerskog računovodstva okoliša Grupe Podravka.

Grupa Podravka navodi kako se pri nefinancijskom izvještavanju vodi GRI (eng. *Global Reporting Initiative*) standardima za sastavljanje izvještaja o održivosti za koje navode da „predstavljaju najbolju svjetsku praksu nefinancijskog izvještavanja organizacija o njihovim ekonomskim, okolišnim i društvenim utjecajima“ (Podravka d.d., 2022: 106). Grupa Podravka se po pitanju okolišnih tema vodila sljedećim standardima:

- „GRI 301: Materijali 2016
- GRI 302: Energija 2016
- GRI 303: Voda i otpadne vode 2018
- GRI 304: Biološka raznolikost 2016
- GRI 305: Emisije 2016
- GRI 306: Otpad 2020
- GRI 307: Pridržavanje propisa zaštite okoliša 2016“ (Podravka d.d., 2022: 142).

S obzirom na navedene standarde kojima se Grupa Podravka koristila, zasebno su promatrane iduće kategorije resursa i nusproizvoda koji imaju utjecaj na okoliš: otpad, voda, zrak, energija te energenti.

4.1. Grupa Podravka – informacije o poduzeću

Grupa Podravka među vodećim je poduzećima jugoistočne, srednje i istočne Europe. Grupu čine ovisna društva u vlasništvu Podravke d.d. čiji početci sežu u 1947. godinu kada su postavljeni temelji kroz nekadašnju tvornicu pekmeza i prerade voća. Sjedište poduzeća je u Koprivnici te su

mu dva glavna područja poslovanja prehrana i farmaceutika. Podravka se smatra vodećim prehrambenim brendom u regiji te se ističe kako njeguje tradiciju u kombinaciji sa suvremenim metodama.

Kako je ranije navedeno, Grupa Podravka sastoji se od većeg broja ovisnih društava u vlasništvu Podravke d.d. te su isti prikazani u tablici 1. Ono što se zaključuje pregledom društava koja se nalaze u sklopu Grupe Podravka jest da ih se većina bavi prehrambenom industrijom dok se 1/5 bavi farmaceutikom. Bitno je poznavati strukturu društava i vrste industrija zastupljenih u Grupi budući da se istraživanje temelji na izvještajima Grupe pa se samim time podatci u izvješćima odnose na sva navedena ovisna društva i industrije.

Tablica 1. Ovisna društva Grupe Podravka

| <i>Naziv ovisnog društva</i> | <i>Posredna ovisna društva</i> |
|---|---|
| Žito d.o.o., Ljubljana, Slovenija | <i>posredno preko ovisnog društva Žito d.o.o.</i> |
| | Podravka d.o.o., Ljubljana, Slovenija |
| | Intes Storitve d.o.o., Maribor, Slovenija |
| | Šumi bonboni d.o.o., Ljubljana, Slovenija |
| | Žito maloprodaja d.o.o., Ljubljana, Slovenija |
| Mirna d.d., Rovinj, Hrvatska | |
| Podravka – Lagris a.s., Dolni Lohta u Luhačovic, Češka | |
| Podravka – Polska Sp.z.o.o., Warszawa, Poljska | |
| Podravka – International Kft, Budapest, Mađarska | |
| Podravka d.o.o., Beograd, Srbija | |
| Podravka – Int.Deutschland – „Konar“ GmbH, Njemačka | |
| Podravka – International s.r.o., Zvolen, Slovačka | |
| Podravka d.o.o., Podgorica, Crna Gora | |
| Podravka – International Pty Ltd, Silverwater, Austrija | |
| Podravka EOOD, Sofia, Bugarska | |
| Podravka – International s.r.l., Bucharest, Rumunjska | |
| Podravka DOOEL, Petrovec, Sjeverna Makedonija | |
| Podravka d.o.o., Sarajevo, Bosna i Hercegovina | |

| | |
|---|---|
| Podravka USA Inc., New York, SAD | |
| Podravka d.o.o., Moskva, Rusija | |
| Foodpro Limited, Dar es Salaam, Tanzanija | |
| Podravka Gulf Fze, Jebel Ali, Dubai, UAE | |
| Belupo d.d., Koprivnica, Hrvatska | <i>posredno preko ovisnog društva Belupo d.d.</i> |
| | Farmavita d.o.o. Sarajevo, Vogošća, Bosna i Hercegovina |
| | Ljekarne Dletis Pharm, Koprivnica, Hrvatska |
| | Belupo dooel, Skopje, Sjeverna Makedonija |
| | Belupo s.r.o., Bratislava, Slovačka |
| | Belupo d.o.o., Ljubljana, Slovenija |

Izvor: Izrada autora prema Podravka d.d. (2022: 112).

Grupa Podravka ističe kako je jedan od njezinih prioriteta zaštita okoliša te da se „obvezuje na racionalno korištenje najboljih izvora energije i sirovina, gospodarenje otpadima kao i stalnu prevenciju negativnog utjecaja na okoliš, kako proizvodnje tako i svojih proizvoda i usluga“ (Podravka d.d., 2022). Grupa Podravka 2015. godine osniva Odjel za održivi razvoj i time odgovara na ciljeve koje si je postavila kao što su korištenje manje neobnovljivih izvora te proizvodnja manje količine otpada. Ovaj odjel sastavlja godišnji nefinancijski izvještaj, odnosno ESG izvještaj. Kratica ESG predstavlja ciljeve za koje se kao društveno odgovorno poduzeće zalaže, a to su:

- okolišni ciljevi („E“ – eng. *environmental*)
- društveni ciljevi („S“ – eng. *social*)
- korporativno upravljanje („G“ – eng. *governmental*)

„Kriteriji zaštite okoliša (“E”) razmatraju učinke na prirodu, odnosno okoliš. Socijalni kriteriji (“S”) prikazuju način upravljanja odnosima sa zaposlenicima, dobavljačima, kupcima i društvenim zajednicama s kojima se posluje. Kriteriji upravljanja društvom (“G”) koncentriraju se na teme kao što su dobre upravljačke strukture izdavatelja, isplaćivanje naknada za osoblje, sustav unutarnjih kontrola, transparentnost i prava dioničara“ (Podravka d.d., 2022).

4.2. Grupa Podravka - primjena menadžerskog računovodstva okoliša u Hrvatskoj

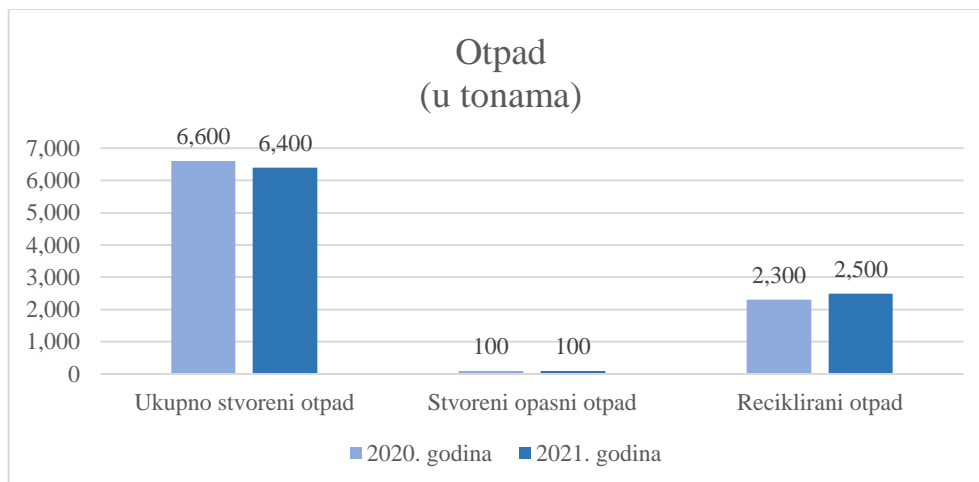
Kroz naredna potpoglavlja analiziran je utjecaj poslovanja Grupe Podravka na okoliš kroz podatke dostupne u njezinom nefinancijskom izvještaju za 2021. godinu s time da se usporedba podataka odnosi na 2020. i 2021. godinu. Prije analize utjecaja na okoliš Grupe Podravka bitno je napomenuti kako kao poduzeće niti u 2020. niti u 2021. godini nisu snosili kazne vezane uz utjecaj na okoliš koje mogu biti milijunske niti je bilo aktivnosti koje negativno utječu na bioraznolikost te su na taj način stvorili dojam ekološki odgovornog poduzeća. Također, u Grupi Podravka provodi se Politika zaštite okoliša kojom grupacija nastoji odgovorno upravljati resursima te je u planu izrada Zelene strategije kojom će biti definirani ciljevi i koraci čija je svrha doprinijeti zaštiti okoliša i društvenoj odgovornosti poduzeća.

4.2.1. Otpad

Podravka d.d. (2022) ističe kako „temeljni zahtjev suvremenog svijeta i održivog razvoja suvremenog gospodarstva je smanjenje količine odloženog otpada i cjeloviti sustav gospodarenja otpadom, umjesto njegovog nekontroliranog odlaganja u okoliš“. Također, navode kako u cilju smanjenja količine otpada i njegova negativnog utjecaja na okoliš posebnu pažnju posvećuju (Podravka d.d., 2022):

- sprečavanju nastajanja otpada
- organizaciji odvojenog sakupljanja različitih vrsta opasnog i neopasnog otpada
- adekvatnom zbrinjavanju gotovih proizvoda i sirovina koji iz bilo kojeg razloga ne mogu na tržište ili u daljnju proizvodnju
- kontroli tokova opasnih otpada i opasnih tvari
- rješavanju pitanja otpadne ambalaže
- praćenju tokova prikupljenog otpada
- stalnoj edukaciji svih zaposlenika.

Na sljedećem grafičkom prikazu (grafikon 1.) prikazani su svi dostupni podaci vezani uz otpad o kojem je Grupa Podravka izvijestila u 2021. godini.



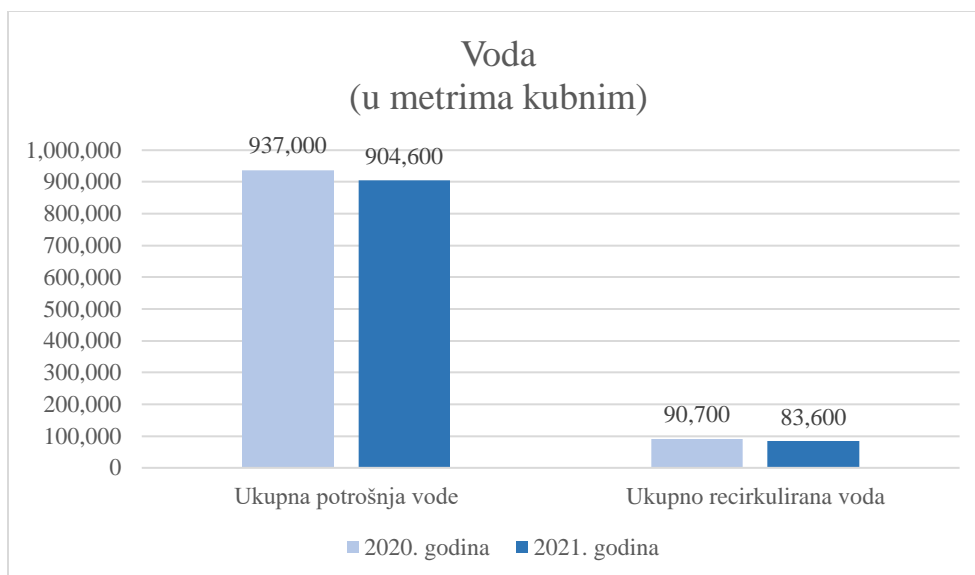
Grafikon 1. Otpad Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine

Izvor: Izrada autora prema Podravka d.d. (2022: 112)

Iz podataka prikazanih grafikonom 1. jasno je kako je Grupa Podravka u 2021. u odnosu na 2020. godinu smanjila otpad za 200 tona što je pohvalno i podupire težnju poduzeća da posluje sukladno načelima održivoga razvoja i očuvanja okoliša. Kada se radi o stvorenom opasnom otpadu prema brojkama vidljivo je kako nema promjene u promatranim godinama, ali u tekstualnom dijelu izvješća navode kako je ipak došlo do povećanja istoga u 2021. godini. Podravka d.d. (2022) ističe kako se u kontekstu Grupe Podravka opasni otpad odnosi na „ambalažu od kemikalija, elektronički otpad, otpadne kemikalije, otpadna maziva ulja, izolacijski materijal, fluorescentne cijevi i slično“ (Podravka d.d., 2022: 113). Kao razlog tog povećanja navodi se sveobuhvatno čišćenje separatora u Tvornici dječje hrane i kremnih namaza u svrhu ispitivanja vodonepropusnosti sustava odvodnje. Pozitivno je to što je poduzeće povećalo količinu recikliranoga otpada za 200 tona.

4.2.2. Voda

Kao poduzeće koje se bavi pretežito prehrambenom industrijom, voda je jedan od glavnih resursa koji se koristi u proizvodnji. Samim time što je voda jedan od bitnijih resursa za ovo poduzeće, voda je i među nusproizvodima koji nastaju tijekom proizvodnog procesa. Ono što Podravka d.d. (2022) ističe jest da prema zakonskim odredbama koje su na snazi poduzeće redovito provodi pročišćavanje i pretpročišćavanje otpadnih voda. Na grafikonu 2. prikazani su podaci o ukupno potrošenoj i ukupno recirkuliranoj vodi za promatrano razdoblje.



Grafikon 2. Voda Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine

Izvor: Izrada autora prema Podravka d.d. (2022: 112)

Grupa Podravka smanjila je potrošnju vode za 32.400 metara kubnih. S druge strane, Grupa Podravka smanjila je i količinu reciklirane vode za 7.100 metara kubnih što je suprotno načelu održivosti i kružnog gospodarstva⁷. Važno je napomenuti kako Grupa Podravka ne generira emisije štetnih tvari u vodu i na taj način utječe na očuvanje okoliša te zdravlja ljudi i prirode.

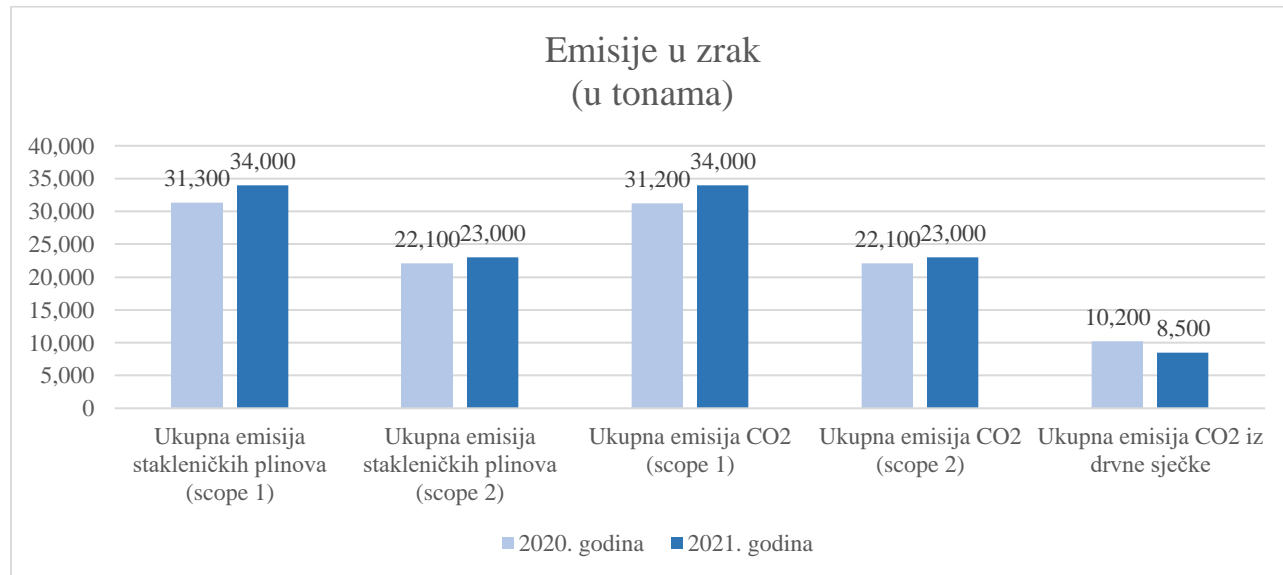
4.2.3. Zrak

Emisije u zrak Grupe Podravka podliježu redovitom praćenju, mjerenju i kontroliranju prema zakonskim odredbama te su u granicama koje su zakonski dopuštene. U upotrebi je oprema za hlađenje robe i objekata koja koristi zakonski dopuštena rashladna sredstva koja oštećuju ozon te se ista redovito servisira. Poduzeće konstantno ustraje na pronalasku boljih rješenja za opremu i

⁷„Kružno gospodarstvo je model proizvodnje i potrošnje koji uključuje dijeljenje, posudbu, ponovno korištenje, popravljavanje, obnavljanje i reciklažu postojećih proizvoda i materijala što je dulje moguće kako bi se stvorila dodatna - duža - vrijednost proizvoda. Na ovaj način produljuje se životni vijek proizvoda te istovremeno smanjuje količina otpada“ (Europski parlament, 2022).

procesu kako bi se smanjile emisije u zrak. Kroz investiranje u povećanje energetske učinkovitosti nekretnina i postrojenja utječe se na smanjenje potrošnje energenata, a samim time i na smanjenje emisija CO₂⁸ u zrak.

Sljedeći grafički prikaz (grafikon 3.) prikazuje podatke o emisijama stakleničkih plinova, emisijama CO₂ te emisijama CO₂ iz drvene sječke koje su nastale u promatranom razdoblju. Radi razumijevanja grafičkoga prikaza potrebno je pojasniti što znače pojmovi *scope 1* i *scope 2*. *Scope 1* kategorija je emisija koja podrazumijeva direktne emisije koje su rezultat samog poslovanja poduzeća, u ovom slučaju Grupe Podravka. U tu kategoriju svrstane su emisije koje su nastale prometom Podravkinih prijevoznih sredstava, emisije koje su nastale kroz hlađenje rashladnim sredstvima te emisije koje nastaju korištenjem plina i drugih prirodnih goriva za grijanje. *Scope 2* kao kategorija indirektnih emisija odnosi se na emisije koje nastaju proizvodnjom energije koju Podravka kupuje. Primjer bi bile emisije koje nastaju pri proizvodnji električne energije koju Podravka kupuje za vlastite potrebe s time da na taj način Podravka ne sudjeluje direktno u nastanku takvih emisija, ali je potaknuto njihovo nastajanje budući da svojom kupovinom električne energije potiče proizvodnju iste koja je uzrok nastanka emisija.



Grafikon 3. Emisije u zrak Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine

Izvor: Izrada autora prema Podravka d.d. (2022: 112)

⁸ CO₂ je kemijski simbol za ugljikov dioksid koji je staklenički plin.

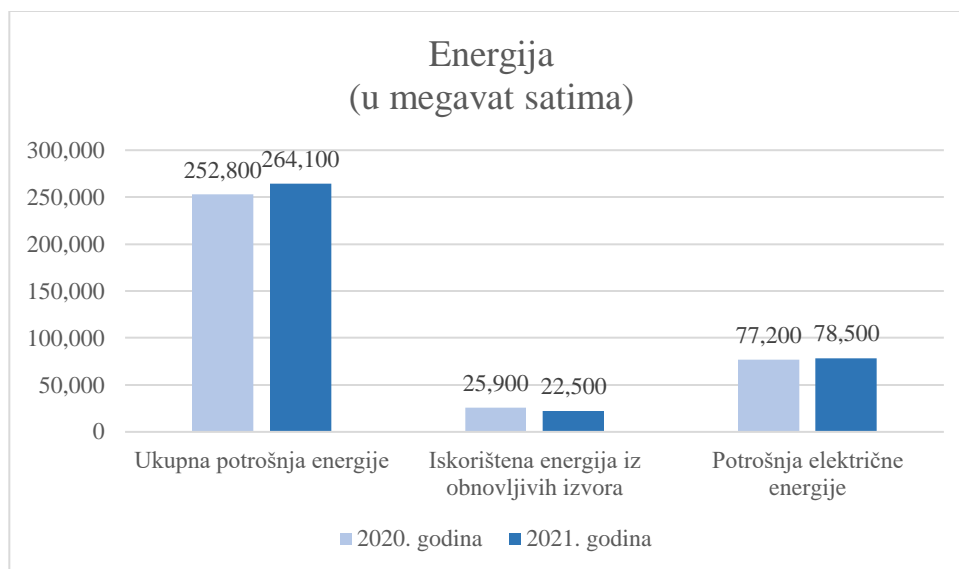
Iz grafa je vidljivo su direktne emisije veće od indirektnih te da su sve emisije u promatranom razdoblju povećane osim ukupne emisije CO₂ iz drvene sječke. Važno je spomenuti kako je drvena sječka obnovljivi izvor energije te je CO₂ neutralno gorivo, što znači da nema negativan utjecaj na atmosferu te ne ulazi u *scope 1* izračun ukupne emisije CO₂. Podravka d.d. (2022) navodi kako je emisija CO₂ iz *scope 1* kategorije veća u 2021. u odnosu na 2020. godinu zbog rasta potrošnje goriva i električne energije kao rezultat porasta obujma proizvodnje te većeg broja isporuka, a samim time i veće kilometraže voznoga parka. Veća emisija CO₂, a manja emisija CO₂ iz drvene sječke rezultat je godišnjeg remonta kotlovnice na drvenu sječku što je rezultiralo većom potrošnjom zemnog plina u proizvodnji. Spomenuta kotlovnica opremljena je sustavom za obradu dimnih plinova što umanjuje ispuštanje štetnih čestica u zrak. Ono što ulazi u izračun ukupne emisije stakleničkih plinova uz CO₂ jesu štetni plinovi CH₄⁹ i N₂O¹⁰ koji su rezultat logističko-distributivne sfere poslovanja, odnosno voznoga parka.

4.2.4. Energija

Krajem 2021. godine započeta je izgradnja sunčane elektrane Podravka – Danica 1 te se njezino trajno puštanje u pogon planira tijekom 2022. godine, a predviđa se godišnja proizvodnja od 3.244,42 MWh. Takva fotonaponska sunčana elektrana, za razliku od elektrana na fosilna goriva, neće zagađivati okoliš te će pridonijeti smanjenju ugljičnoga otiska. „Zahvaljujući sunčanoj elektrani, do 40 % potrošnje električne energije Tvornice juha i Vegete, Tvornice dječje hrane te Tvornice mesnih proizvoda i mesnih prerađevina bit će iz obnovljivih izvora“ (Podravka d.d., 2022: 113).

⁹ CH₄ je kemijski simbol za metan koji je staklenički plin.

¹⁰ N₂O je kemijski simbol za dušikov oksid koji je staklenički plin.



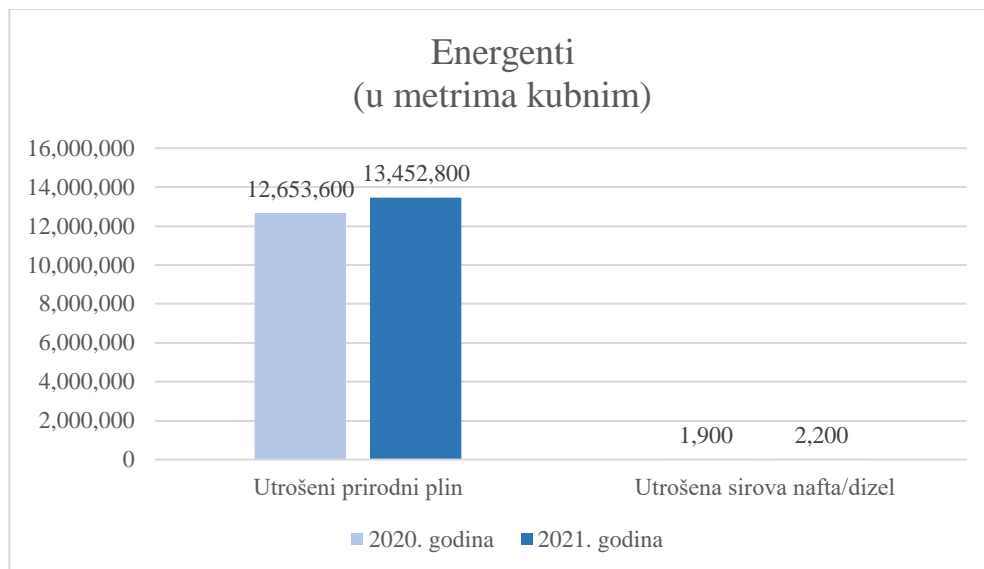
Grafikon 4. Energija Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine

Izvor: Izrada autora prema Podravka d.d. (2022: 112)

U 2021. u odnosu na 2020. povećana je ukupna potrošnja energije te potrošnja električne energije s time da je pala potrošnja energije iz obnovljivih izvora. Energiju iz obnovljivih izvora Podravka samostalno proizvodi u fotonaponskoj sunčanoj elektrani na tvornici Kalnik te u kotlovnici za proizvodnju pare na biomasu, to jest drvenu sječku. Neiskorištenu energiju Podravka prodaje u elektroenergetsku mrežu.

4.2.5. Energenti

Idući grafikon (grafikon 5.) prikazuje potrošnju energenata Grupe Podravka za 2020. i 2021. godinu. Od energenata Podravka koristi prirodni plin te sirovu naftu, a bitno je napomenuti kako ne koristi ugljen koji je jedan od neobnovljivih izvora energije te je veliki zagađivač okoliša.



Grafikon 5. Energenti Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine

Izvor: Izrada autora prema Podravka d.d. (2022: 112)

Prema grafu je vidljivo kako je Grupa Podravka povećala potrošnju energenata u 2021. u odnosu na 2020. godinu. Razlog povećanja potrošnje prirodnoga plina jest već spomenuti veliki servis kotlovnice na drvenu sječku zbog čega se proizvodnja energije nadoknadila proizvodnjom u kotlovnici na zemni plin. No, i inače se potrebe potrošača koje nadilaze kapacitete kotlovnice na drvenu sječku nadoknađuju proizvodnom u kotlovnici na zemni plin. Na povećanje utrošene sirove nafte utjecao je veći broj prijeđenih kilometara voznoga parka Podravke koji je obnovljen 2021. godine što je rezultiralo smanjenjem prosječne potrošnje dizela po vozilu te smanjenom količinom emitiranih ispušnih plinova iz vozila.

5. Rasprava

Kroz teorijsku podlogu ovoga rada utvrđeno je kako uloga menadžerskog računovodstva okoliša jest prvenstveno interna te je u službi donošenja menadžerskih odluka. No, kroz istraživački dio ovoga rada dokazano je kako je i ona manje poznata, eksterna uloga menadžerskog računovodstva okoliša na snazi u promatranom poduzeću, Grupi Podravka. Ovo poduzeće uspješno izvještava svoje eksterne dionike poput investitora, potrošača i vladajućih tijela o brojkama koje ostvaruje po pitanju okolišnog segmenta poslovanja.

Takvo proaktivno djelovanje koje se odražava u dobrovoljnom sastavljanju nefinancijskih izvještaja vezanih uz utjecaj poduzeća na okoliš pokazatelj je da je Grupa Podravka prepoznala i posvetila pažnju sve jačem trendu ekološke osviještenosti koja zahvaća cijeli svijet pa tako i njezine dionike. Na taj način promatrano poduzeće u praksi provodi koncept društveno odgovornoga poslovanja. Konkretni primjeri spomenuti su u istraživačkom dijelu rada, a jedan od važnijih jest taj da Podravka samostalno proizvodi energiju iz obnovljivih izvora te istu koristi u svojim proizvodnim procesima.

Proučavanjem podataka o potrošenim količinama resursa te stvorenim količinama nusproizvoda o kojima je Grupa Podravka u svojem godišnjem izvještaju izvijestila uočeno je kako poduzeće uspijeva smanjiti količinu proizvedenog otpada te iskorištene vode kao resursa što je dakako pozitivno i u skladu s načelima brige o okolišu. Ono što se uočava iz podataka, a i zaključuje iz navoda poduzeća jest to da se povećala potrošnja energije i energenata, a posljedično tome povećale su se i štetne emisije u zrak. Što se tiče tog negativnog trenda bitno je uzeti u obzir da su promatrane godine 2020. i 2021. bile pod utjecajem globalne promjene koja je narušila gospodarstvo cijeloga svijeta, a to je pandemija bolesti COVID-19. Godina 2020. bila je jače zahvaćena ovim tržišnim poremećajem te je samim time i proizvodnja Grupe Podravka, kao i svjetskoga gospodarstva, bila ograničena te godine. Kako je u 2021. godini došlo do poboljšanja stanja i postupnog otvaranja svjetske ekonomije tako je i Grupa Podravka povećavala svoju proizvodnju u odnosu na prethodnu godinu, a to povećanje proizvodnje rezultiralo je povećanjem iskorištenih resursa i proizvedenih nusproizvoda.

6. Zaključak

Analiziranjem podataka iz nefinancijskog izvještaja Grupe Podravka za 2021. godinu moguće je donijeti sljedeće zaključke. Grupa Podravka pozitivan je primjer iz hrvatske poslovne prakse kao ekološki osviješteno poduzeće koje je prepoznalo koristi uspostavljanja menadžerskog računovodstva okoliša te korištenja i izvještavanja o informacijama koje ono generira. Pozitivno je i to što Grupa Podravka samostalno proizvodi energiju iz obnovljivih izvora i time zadovoljava vlastite potrebe. Ono što bi bilo izrazito pohvalno jest da poduzeće nastavi širiti svoje kapacitete za proizvodnju energije iz obnovljivih izvora dok ne postigne potpunu samodostatnost po tom pitanju. Na taj bi način uklonila i direktne i indirektne štetne emisije u zrak.

Negativni rezultati koji se tiču porasta u potrošnji energije i energenata, a posljedično tome i proizvedene veće količine emisija u zrak mogu se opravdati nepredvidivom situacijom pandemije koja je u 2020. godini smanjila proizvodnju Grupe Podravka te na taj način neprirodno smanjila potrošnju resursa u odnosu na 2021. godinu. Ono što se ističe kao manjkavost promatranog nefinancijskog izvještaja Grupe Podravka jest to što nisu navedene konkretne brojke koje se tiču ulaganja u novu sunčanu elektranu, u ekološki prihvatljivija vozila te je time poduzeće propustilo izvijestiti o novčanim informacijama menadžerskoga računovodstva okoliša.

Menadžersko računovodstvo okoliša presudno je za suvremene organizacijske strukture poduzeća budući da je jedan od najvažnijih dionika poslovanja današnjice upravo okoliš. Suvremeni način života uzrok je ekoloških katastrofa koje zahvaćaju cijeli svijet. Ljudi današnjice sve više kupuju, a time i potiču sve veću proizvodnju koja neizbježno zagađuje okoliš kroz stvaranje otpada, emisija štetnih plinova, ugrožavanje životinjskih vrsta i slično. Kako bi se uspješno ublažio štetan utjecaj čovjeka na okoliš, obveza je uvrstiti brigu o okolišu u poslovanje koje i jest jedan od glavnih uzroka onečišćenja okoliša. Upravo je uspostavljanje i korištenje menadžerskog računovodstva okoliša u praksi ispravan korak prema postizanju tog dalekog cilja, a poželjno bi bilo da se ono ustalilo kao neizostavan dio poslovne prakse. Menadžersko računovodstvo okoliša alat je kojim se povećana svijest pojedinaca o okolišu i klimatskim problemima može pretočiti u pozitivne promjene koje će pridonijeti očuvanju okoliša.

Literatura

1. ACCA – Think Ahead (2022). *Environmental management accounting*. Dostupno na: <https://www.accaglobal.com/ca/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p5/technical-articles/environmenta-management.html> (pristupljeno: 13. ožujka 2022.)
2. Alliance for Corporate Transparency (2022). Reform of the EU Non-Financial Reporting Directive. Dostupno na: <https://corporatejustice.org/publications/reform-of-the-eu-non-financial-reporting-directive/> (pristupljeno: 18. srpnja 2022.)
3. Bernoville, T. (2022). What are Scopes 1, 2 and 3 of Carbon Emissions. Dostupno na: <https://plana.earth/academy/what-are-scope-1-2-3-emissions/> (pristupljeno: 21. lipnja 2022.)
4. Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. i Foster, G. (2018). *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*. Zagreb: Mate marketing tehnologija
5. Burritt, R. L. (2004). Environmental management accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land. *Business, Strategy and the Environment* 13: str. 13-32. Dostupno na: https://www.researchgate.net/profile/Roger-Burritt/publication/305851828_roadblocks_on_the_way/links/5860612508ae8fce4902a28e/roadblocks-on-the-way.pdf (pristupljeno: 20. ožujka 2022.)
6. Burritt, R. L., Schaltegger, S. i Christ, K. (2021). Putting the Focus on Environmental Management Accounting. International federation of accountants. Dostupno na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/putting-focus-environmental-management-accounting> (pristupljeno: 24. veljače 2022.)
7. Charles, K. (2021). Food production emissions make up more than a third of global total. Dostupno na: <https://www.newscientist.com/article/2290068-food-production-emissions-make-up-more-than-a-third-of-global-total/> (pristupljeno: 14. kolovoza 2022.)
8. Dečman, N., Remlein, M. i Rep, A. (2021). Sustainability and corporate social responsibility in accounting. U: Remlein, M. (ur.) *Accounting challenges for sustainability and innovations*. Poznań, Poznań University of Economics and Business, str. 11-25 doi:10.18559/978-83-8211-055-5/01. (pristupljeno: 22. veljače 2022.)

9. Europska komisija (2022). Društveno odgovorno izvještavanje. Dostupno na: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en (pristupljeno: 19. kolovoza 2022.)
10. Europska komisija (2022). Društvena odgovornost poduzeća i odgovorno poslovno ponašanje. Dostupno na: https://single-market-economy.ec.europa.eu/industry/sustainability/corporate-social-responsibility-responsible-business-conduct_hr (pristupljeno: 12. kolovoza 2022.)
11. Europska komisija (2022). Podrška građana za klimatske akcije. Dostupno na: https://ec.europa.eu/clima/citizens/citizen-support-climate-action_en (pristupljeno: 12. kolovoza 2022.)
12. Europski parlament (2022). Kružno gospodarstvo: definicija, vrijednosti i koristi. Dostupno na: <https://www.europarl.europa.eu/news/hr/headlines/economy/20151201STO05603/kruzno-gospodarstvo-definicija-vrijednosti-i-korist> (pristupljeno: 18. srpnja 2022.)
13. Francis, T. i Hoefel, F. (2018). Generation Z and its implementations for companies. Dostupno na: <https://www.mckinsey.com/industries/consumer-packaged-goods/our-insights/true-gen-generation-z-and-its-implications-for-companies> (pristupljeno: 8. srpnja 2022.)
14. Glumac, M. (2018). Društvena odgovornost kao važan aspekt uspješnog poslovanja. *Paragraf*, 2(1), str. 99-124. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/207652> (pristupljeno: 19. veljače 2022.)
15. Herceg, N. (2013). *Okoliš i održivi razvoj*. Zagreb: Synopsis
16. Hrvatska gospodarska komora. (2022). Društveno odgovorno poslovanje. Dostupno na: <https://dop.hgk.hr> (pristupljeno: 19. veljače 2022.)
17. Institut za društveno odgovorno poslovanje (IDOP) (2022). Što je nefinancijsko izvještavanje ili izvještavanje o održivosti. Dostupno na: <https://idop.hr/sto-je-nefinancijsko-izvjestavanje-ili-izvjestavanje-o-odrzivosti/> (pristupljeno: 14. kolovoza 2022.)

18. Institut za društveno odgovorno poslovanje (IDOP) (2022). Direktiva EU „Direktiva 2014/95/EU“. Dostupno na: <https://idop.hr/direktiva-eu-direktiva-2014-95-eu/> (pristupljeno: 24. kolovoza 2022.)
19. Jalšenjak, B. i Krkač, K., (ur.) (2016). *Poslovna etika, korporacijska društvena odgovornost i održivost*. Zagreb: Mate
20. Jasch, C. i Savage, D. (2009). The IFAC International Guidance Document on Environmental Management Accounting. str. 321-336. doi: 10.1007/978-1-4020-8913-8_17 Dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/226051281_The_IFAC_International_Guidance_Document_on_Environmental_Management_Accounting (pristupljeno: 19. ožujka 2022.)
21. Kamruzzaman, M. (2012). *Framework of Environmental Management Accounting: An Overview*. Dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=2179031> (pristupljeno: 27. veljače 2022.)
22. KPMG (2020). The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. Dostupno na: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf (pristupljeno: 24. kolovoza 2022.)
23. Krivačić, D. (2016). Izvještavanje o okolišu: odgovornom poslovnim praksom do poslovne održivosti. Disertacija. Sveučilište u Rijeci. Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu. Dostupno na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:191:219198> (pristupljeno: 20. kolovoza 2022.)
24. Krivačić, D. (2018). Nefinancijsko izvještavanje: novi izazov za korporativne računovodstvene sustave. Zbornik radova Veleučilišta u Šibeniku, (3-4/2018), str. 83-98. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/216536> (Pristupljeno: 19. kolovoza 2022.)
25. Krivačić, D. i Janković, S. (2020). Čimbenici izvještavanja o okolišu: rezultati istraživanja u hrvatskoj. *Ekonomski pregled*, 71(4). str. 383-405. doi: 10.32910/ep.71.4.4 (pristupljeno: 19. lipnja 2022.)
26. Kurtanović, S. i Mušibegović, S. (2012). Računovodstvo u funkciji rješavanja zaštite okoliša i CDM projekti. *Časopis za ekonomiju i tržišne komunikacije*, 4(2). str. 318-335. doi: 10.7251/EMC1202318K. (pristupljeno: 16. lipnja 2022.)

27. Latapí Agudelo, M.A., Jóhannsdóttir, L. i Davídsdóttir, B. (2019). A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility. *Int J Corporate Soc Responsibility* 4, 1. doi: 10.1186/s40991-018-0039-y. (pristupljeno: 20. veljače 2022.)
28. Ministarstvo financija (2022). Nefinancijsko izvješće. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/financijski-sustav/financijski-izvjestaji-i-nefinancijsko-izvjesce/nefinancijsko-izvjesce/2361> (pristupljeno: 14. kolovoza 2022.)
29. Osmanagić Bedenik, N. i Labaš, D. (2011). Društveno odgovorno poslovanje i održivi razvoj: stanje u hrvatskim poduzećima. *Market-Tržište*, 23(2), str. 143-164. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/clanak/117259> (pristupljeno: 18. srpnja 2022.)
30. Podravka d.d. (2022). Godišnje izvješće Grupe Podravka za 2021. godinu. Dostupno na: <https://www.podravka.hr/kompanija/odgovornost/odrzivi-razvoj/> (pristupljeno: 19. lipnja 2022.)
31. Podravka d.d. (2022). Održivi razvoj. Dostupno na: <https://www.podravka.hr/kompanija/odgovornost/odrzivi-razvoj/> (pristupljeno: 19. lipnja 2022.)
32. Podravka d.d. (2022). Okoliš. Dostupno na: <https://www.podravka.hr/kompanija/odgovornost/okolis/> (pristupljeno: 19. lipnja 2022.)
33. Podravka d.d. (2022). Uvijek sa srcem. Dostupno na: <https://www.podravka.hr/kompanija/o-podravki/uvijek-sa-srcem/> (pristupljeno: 19. lipnja 2022.)
34. Susanto, A. (2018). Exploring the Relationship Between Corporate Social Responsibility and Environmental Accounting in Emerging Country. *International Journal Of Scientific & Technology Research Volume 7, Issue 5*. (Online) Dostupno na: <https://www.ijstr.org/final-print/may2018/Exploring-The-Relationship-Between-Corporate-Social-Responsibility-And-Environmental-Accounting-In-Emerging-Country-.pdf> (pristupljeno: 19. veljače 2022.)
35. Tafra-Vlahović, M. (2009). Konceptualni okvir društveno odgovornog poslovanja. *MediAnali*, 3(5), str. 163-184. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/39297> (pristupljeno: 19. veljače 2022.)
36. UNDSO (2001). Environmental Management Accounting: Procedures and Principles. *New York: United Nations Division for Sustainable Development: Expert Working Group*

- on Promoting Government's Role in Promotion of EMA*. Dostupno na: <https://www.un.org/esa/sustdev/publications/proceduresandprinciples.pdf> (pristupljeno: 30. travnja 2022.)
37. United Nations, (2022). Climate Change. Dostupno na: <https://www.un.org/en/global-issues/climate-change> (pristupljeno: 20. srpnja 2022.)
38. Vrdoljak Raguž, I., Hazdovac, K. (2014). Društveno odgovorno poslovanje i hrvatska gospodarska praksa. *Oeconomica Jadertina*, 4(1), str. 40-58. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/130001> (pristupljeno: 21. veljače 2022.)
39. Zrnić, A. (2018). Implementacija računovodstva okoliša u kotirajućim poduzećima Republike Hrvatske. Završni specijalistički. Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku. Ekonomski fakultet u Osijeku. Dostupno na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:515680> (pristupljeno: 20. kolovoza 2022.)
40. Wahyuni, D. (2009). Environmental Management Accounting: Techniques and Benefits. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, vol. 7, no. 1, str. 23-35. Dostupno na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1511390 (pristupljeno: 20. travnja 2022.)
41. Whiting, K. (2022). Oxfam: This is what a inequality looks like in 2022 and 6 ways to solve it. *World Economic Forum*. Dostupno na: <https://www.weforum.org/agenda/2022/01/inequality-in-2022-oxfam-report/> (pristupljeno: 8. srpnja 2022.)

Popis tablica

| | |
|--|----|
| Tablica 1. Ovisna društva Grupe Podravka | 22 |
|--|----|

Popis slika

| | |
|--|----|
| Slika 1. Odgovornosti poduzeća | 8 |
| Slika 2. Tokovi materijala i novčani tokovi..... | 15 |

Popis grafikona

| | |
|---|----|
| Grafikon 1. Odpad Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine..... | 25 |
| Grafikon 2. Voda Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine..... | 26 |
| Grafikon 3. Emisije u zrak Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine | 27 |
| Grafikon 4. Energija Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine..... | 29 |
| Grafikon 5. Energenti Grupe Podravka za razdoblje 2020.-2021. godine..... | 30 |