

Diana Eerma, MA

Predavač
Sveučilište Tartu
Fakultet ekonomije i poslovne administracije
Narva Road 4, 51 009 Tartu, Estonia
E-mail: diana.eerma@ut.ee

Prof. dr. h.c. Peter Friedrich

Viši znanstveni suradnik
Sveučilište Tartu
Fakultet ekonomije i poslovne administracije
Narva Road 4, 51 009 Tartu, Estonia
E-mail: Peter@mtk.ut.ee

Prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare

Redoviti profesor
Sveučilište Jurja Dobrile u Puli,
Odjel za ekonomiju i turizam "Dr. Mijo Mirković"
Preradovičeva 1/1, 52 100 Pula
E-mail: lmosnja(pri)efpu.hr

STANDARDNI OKVIR DRUŠTVENO ODGOVORNOG RAČUNOVODSTVA – MOGUĆNOSTI INTEGRACIJE U TRADICIONALNI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV INSTITUCIJA VISOKOG OBRAZOVANJA*

UDK / UDC: 657.4:378

JEL klasifikacija / JEL classification: M14, M41

Stručni rad / Professional paper

Primljeno / Received: 26. srpnja 2011. / July 26, 2011

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 13. lipnja 2012. / June 13, 2012

Sažetak

U radu se obrađuju teorijski pristupi društveno odgovornom računovodstvu kroz pregled njihovog razvojnog tijeka, obilježja i ograničenja. Informacije tradicionalnog računovodstvenog sustava nedostatne su za obuhvat društvenih koristi i društvenih troškova proizašlih iz djelovanja poslovnih subjekata u privatnom i javnom sektoru. Njihovim obuhvatom, procjenom, priznavanjem i prezentiranjem dobivaju se vrijedne informacije koje su od značajne koristi u efikasnoj alokaciji i upravljanju resursima te podizanju razine blagostanja u

*Ovaj je rad rezultat istraživanja na projektu broj TMJRI 0107 "Strategije održivog i uravnoteženog razvoja Estonije u procesu pridruživanja Europskoj uniji" sufinanciranog od strane Ministarstva znanosti i obrazovanja Estonije te EU strukturnih fondova (Sveučilište Tartu).

društvenoj zajednici, stoga je u ovom radu predložen okvir sustava društveno odgovornog računovodstva te mogućnosti njegove integracije u tradicionalni sustav računovodstva i izvještavanja. Predložene su njegove mogućnosti implementacije u računovodstveni sustav institucija visokog obrazovanja kao proračunskih korisnika, čime su ujedno prezentirane mogućnosti uvođenja i integracije sustava društveno odgovornog računovodstva s tradicionalnim proračunskim računovodstvom.

Ključni pojmovi: društveno odgovorno računovodstvo, financijski izvještaji, društveni troškovi, društvene koristi.

1. UVOD

Uobičajeno je pratiti i analizirati uspješnost poslovnih subjekata s aspekta njihove profitabilnosti, pripremom i korištenjem pri odlučivanju informacija sadržanih u tradicionalnim financijskim izvještajima, poput izvještaja o dobiti. Međutim, koliko je određeni poslovni subjekt, institucija, javno ili privatno poduzeće zaista društveno uspješno, tj. kolika je njegova društvena uspješnost u određenom razdoblju, predmet je kojim se bavi društveno računovodstvo, odnosno društveno odgovorno računovodstvo. Radi toga potrebno je razviti odgovarajući računovodstveni sustav koji se u ovom radu vezuje uz djelatnost visokog obrazovanja, nadovezujući se na prethodne slučajeve njegove primjene u domovima za starije osobe (Schmitz, 1980.), u distribuciji energije (Tsimopoulos, 1989.), konferencijskim centrima (Friedrich, Jahn, Valjak, Wonnemann, 1993.), turističkim objektima (Friedrich, Feng, Jahn, Valjak, Wonnemann, 2000.), ekološkim bankama (Friedrich, Kosiński, Türk, 2003.) i institucijama za invalidne osobe (Friedrich, Popescu 2004.) te s mogućnošću široke primjene u drugim djelatnostima.

S jedne strane djeluju subjekti čiste profitne orijentacije, s druge se osnivaju neprofitne, razne javne institucije namijenjene isključivo ispunjavanju društvenih potreba i javnih ciljeva, dok bi, primjerice, javna poduzeća trebala profitno djelovati kako bi ispunila javne ciljeve. Sve donedavno nisu bili raspoloživi instrumenti valorizacije ispunjavanja javnih ciljeva aktivnostima određenog subjekta pa je bilo otežano procjenjivanje i izvještavanje o njihovoj društvenoj uspješnosti. S tim ciljem pokušat će se odgovoriti na sljedeća pitanja:

- 1.) koja su bila prethodna istraživanja i pokušaji razvoja takvog računovodstvenog sustava
- 2.) koja su osnovna obilježja takvog računovodstvenog okvira za javna poduzeća i institucije
- 3.) kako bi računovodstveni okvir trebao izgledati i kako bi se trebao primjenjivati
- 4.) koje su njegove prednosti i ograničenja
- 5.) koje su mogućnosti primjene u Hrvatskoj?

2. DRUŠTVENO ODGOVORNO RAČUNOVODSTVO

U razvojnom tijeku društveno odgovornog računovodstva, izdvojili su se pojedini pristupi u okviru okolišnog računovodstva (1), kao i oni usmjereni prema obuhvatu širih društvenih učinaka i koristi; u okviru društvenog računovodstva (2), usredotočeni su na određenu djelatnost, poput zdravstva (3) ili obrazovanja (4).

1) S obzirom da se začetci društveno odgovornog poslovanja vezuju ponajprije uz eko-problematiku, slijedi pregled razvoja društveno odgovornog računovodstva u području računovodstva okoliša. Tijekom protekla dva desetljeća računovodstvo okoliša razvija se kao društveno računovodstvo usredotočeno na problematiku zaštite okoliša. Neki se autori usredotočuju na interne učinke centra odgovornosti na okoliš (Müller-Wenk, 1978.; Schlagetter, Sturm, 1992.; Verein für Umweltmanagement in Banken, Sparkassen und Versicherungen, 1997.), dok se drugi pristupi temelje na eksternim učincima aktivnosti poslovnog subjekta ili segmenta (Liedtke, Orbach, Rhon, 1997.), a postoje i projektno orijentirani računovodstveni sustavi - interni, eksterni ili kombinirani (BSO-Origin, Environmental 1993.; Stahlmann, 1999.) te se razvijaju pristupi utemeljeni na obračunskom razdoblju (Stahlmann, 1999.). Polazeći od identifikacije koristi i troškova, razvijaju se metode zasnovane na analizi neto koristi (Marggraf, Streb, 1996.; Stephan, Ahlheim, 1997.; Japan Agency, 2000.), analizi troškova i efektivnosti (Schlagetter, Sturm, 1992.) te analizi korisnosti (Etterlin, Hürsch, Topf, 1992.; Stahlmann, 1994.; Corino, 1995.; Stahlmann, 1999.). Neki pristupi objedinjuju društveno i ekološko računovodstvo (Seidel, Heupel, 2003.), neki se dalje razvijaju u okviru okolišnog računovodstva (Seidel, Heupel, 2003.), a neki u okviru šireg društvenog računovodstva (Eichhorn, 1974.; Ziehm, 1974.; Tsimoupolos, 1989.; Schellhorn, 1997.).

Neki se usredotočuju na dokumentaciju u okviru eko-revizije (Schimmelpfeng, Machner, 1996.; Schellhorn, 1997.) ili na ISO standard 14001 (Schimmelpfeng, Machner, 1996.), eko-kontroling (Seidel, 1998.; Schaltegger, Sturm, 1995.; Stoltenberg, Funke, 1996.) ili na upravljanje okolišem (Freimann, 1999.; Seifert, 1999.; Stahlmann, 1999.). Poneki se bave identifikacijom procijenjenih učinaka, neki se usredotočuju na okolišno orijentirano planiranje (Seidel, 1998.; Seidel, Seifert, Clausen, 1998.) i na integraciju u eko-reviziju (Schellhorn, 1997.; Stahlmann, 1999.).

Razvijaju se pristupi okolišnog troškovnog računovodstva – obračun po ukupnim troškovima (Fleischmann, Paudtke, 1977.; Verein Deutscher Ingenieure, 1979.; Umweltbundesamt, 1996., pp. 43.-67.; Seidel, Zenus, 1990.; Neumann-Szyszka, 1994.; Fichtner, Loew, Seidel, 1997.; Seidel, Heupel, 2003.) i obračun po direktnim troškovima (Schreiner, 1990.; Roth, 1992.; Lange, Fischer, 1998.), koji se razrađuje s aspekta minimizacije troškova, profitnih ciljeva itd. (Umweltbundesamt, 1996., pp. 68.). Računovodstvo troškova okoliša razvija se obuhvatom troškova po vrstama, troškovnim centrima i procesima (Herbst, 2001.; Umweltbundesamt, 1996.; Seidel, 2003.). Definiiraju se različiti tipovi troškova okruženja, poput internih troškova pa do društvenih troškova (Käpp,

1963.; Stephan, Ahlheim, 1996.), razvijaju se sofisticirani pristupi troškovom računovodstvu iako rijetko prilagođeni pojedinim djelatnostima. Osnovna im je prednost što utvrđuju smjernice prevođenja okolišnih troškova i koristi u vrijednosni iskaz troškova i njihovih ušteda (Seidel, Heupel, 2003.), ukazujući na to kako procijeniti utjecaj ekoloških posljedica na obuhvat u poslovnom računovodstvu te gdje se troškovi okruženja pojavljuju u proizvodnim procesima. Međutim, navedeni računovodstveni postupci ne dijele troškove koje je prouzročio određeni centar odgovornosti od onih koji uključuju i druge segmente.

Eko-bilance izravno se apliciraju na centre odgovornosti (Verein für Umweltmanagement in Banken, Sparkassen und Versicherungen, 1997.; Association for Environmental Management in Banks, Savings Banks and Insurance Companies, Federal Ministry for the Environment, Nature Conservation and Nuclear Safety, 1998.), obuhvaćajući fizičke učinke ulaganja inputa u proizvodni proces te one povezane s outputima, kao i fizičke učinke odlaganja, držanja zaliha. Razvijaju se smjernice za strukturiranje pokazatelja te tzv. računi iako su pokazatelji tek parcijalni kao, primjerice, potrošnja energije. S eko-bilancama, analiza korisnosti zaostaje, ne identificiraju se učinci financijskih aktivnosti, ulaganja u odnosu na ekološku uspješnost drugih centara odgovornosti, podjela računa na inpute i outpute nije povezana s pozitivnim i negativnim stranama djelovanja promatranog centra odgovornosti te se ne provode razgraničenja doprinosa uspješnosti drugih centara odgovornosti. O ekološkim se aktivnostima uglavnom pozitivno izvještava kao *win-win* situaciji (Seidel, Heupel, 2003.) iako su pozitivni ekološki učinci često povezani s drugim negativnim ekološkim ili društvenim učincima. S obzirom na načelo izražavanja u novcu, ekološki i drugi društveni učinci moraju biti novčano izraženi. To omogućuje povezivanje okolišnog računovodstva, računovodstva tokova i stanja (bilanciranje) i društvenog računovodstva (Azuma, K., 2007.).

2) Poput pristupa u okvirima okolišnog računovodstva, razvio se niz pristupa u okvirima društvenog računovodstva. Neki su od njih samo projektno orijentirani, drugi obuhvaćaju više od jednog razdoblja, ali su isključivo usredotočeni na izvještavanje o povoljnim i nepovoljnim društvenim učincima, poput društvene revizije (Schmitz, 1980.), dok su neki usredotočeni na specifične aspekte društvenog života ili proizvodnih faktora, poput računovodstva ljudskih resursa šezdesetih godina prošlog stoljeća (Hermanson, 1964.; Brummert, 1969.; Flamholtz, 1971.; Neubauer, 1974.; Conrads, 1976.). Neki se pak usredotočuju na doprinos poslovnog subjekta društvenoj uspješnosti, poput korporativnog društvenog računovodstva (Linowes, 1968.; Abt, 1972.; Monsen, 1972.; Elliott-Jones, 1973.). Osobito je značajan pristup Petera Eichhorna (1974.) koji je primijenio *cost-benefit* analizu, na čijim je osnovama razvijen sustav društvenog računovodstva (Schmitz, 1980., Friedrich, 1991.). Neki se usmjeravaju na analizu društvenih pokazatelja koji ukazuju na društvenu relevantnost i vrijednost (Dierkes, 1974.; 1976.; Mintrop, 1976.; Fischer-Winkelmann, 1980.; v. Wysocki, 1981.).

3) Slični su pristupi primijenjeni u području ekonomike zdravstva (Müller-Bohn, Ulrich, 2000.; Schöffski, Graf von der Schulenburg, 2002.), gdje se računovodstveni sustavi usredotočuju na interne učinke centra odgovornosti na zdravlje, primjerice bolnica (Helmig, 2005.), bolničkih ljekarni (Kämmerer, 1998.), farmaceutske industrije (Ontario Ministry of Health, 1994.; Oberender, 1995.; Glaser, 1998.), liječničkog djelovanja (Kossow, 1998.) ili eksterne učinke zdravlju orijentiranih aktivnosti centara odgovornosti (Bestehorn, 1998.; Konsensgruppe Gesundheitsökonomie, 1998.) na obračune po pojedinim bolestima (Schöffski, 1998.) ili po razdobljima (Claes, Uber, Greiner, 1998.). Identifikacija pozitivnih i negativnih strana provodi se kroz analizu neto koristi (Greiner, Uber, Schulenburg, 1996.; Wille, 1996.; Greiner, 1998.; Brent, 2004.), analizu troškova i efektivnosti (Tengs, Adams, Pliskin i dr., 1995.; Weinstein, 1990.; Wille, 1996.; Schöffski, Uber, 1998.; Rychlik, 1999.; Brent, 2004.) te analizu korisnosti (Schöffski, 1990.; Birch, Gafni, 1994.; Brent, 2004.). I u području računovodstva zdravstva neki se pristupi temelje na troškovnom računovodstvu (Henke, 1986.; Statistisches Bundesamt, 1998.), društvenom računovodstvu (Schöffski, Glaser, Graf von der Schulenburg, 1998.), dokumentaciji u okviru revizije zdravstva (Sachverständigenrat für die konzertierte Aktion im Gesundheitswesen, 1998.) ili na smjernicama (Genduso, Kotsanos, 1996.; Rychlik, 1999.) te menadžmentu zdravlja (Hunter, Fairfield, 1997.; Graf von Stillfried, Glaske, 1998.), s identifikacijom procijenjenih učinaka (Bullinger, 1998.; Claes, 1998.) i planiranjem u zdravstvu (Brünger, 1974.; Hunter, Fairfield, 1997.; Breyer, Leidl, 1997.). Računovodstvo obuhvaća pojedine subjekte u zdravstvenom sektoru ili cjelinu gospodarstva i šire (Holfelder, 1998.). Primjenjuju se pristupi troškovnog računovodstva, obračun po ukupnim troškovima (Schöffski, Uber, 1998., pp.70.-72.; Greiner, Schöffski, 1998.), obračun po direktnim troškovima (Schöffski, Uber, 1998.) te troškovima pojedinih bolesti (Hartunian, Smart, Thompson, 1980.; Rice, 1994.; Graf von der Schulenburg, 1995.). Razlikuju se direktni i indirektni troškovi (Henke, 1986.; Oberender, 1991.) i definiraju se granični troškovi (Greiner, Schöffski, 1998., pp. 84.-87.). Uspostavlja se računovodstvo po troškovnim centrima, primjerice, po bolnicama i segmentima (Greiner, Schöffski, 1998.) kao i procesima u zdravstvu (Herbst, 2001.), definiraju se interni, društveni troškovi (Kapp, 1963.; Stephan, Ahlheim, 1996.), donose se smjernice iskazivanja troškova i njihovih ušteda, obuhvata u proračunskom računovodstvu, s problemom razgraničenja troškova koje su izazvali različiti segmenti. Razrađuju se tehnike utvrđivanja i mjerenja učinaka bolesti i liječenja na kvalitetu života i zdravlje (Hoffmann, 1998.), indikatori učinaka liječenja i skrbi kao parcijalni pokazatelji, primjerice, "sickness impact profile" (Bergner, Bobbit, Pollard i dr., 1976.), SF-36 profile (Ware, 1993., Bullinger, 1998.) i Nottingham Health Profile (Hunt, McEvan, McKenna, 1986.), razvijaju se indeksi korisnosti, primjerice, Karnowsky-Index (Karnowsky, Burchenal, 1949.), EuroQuol (EuroQuol Group, 1990.; Claes, Uber, Greiner, 1998.) te Quality of Well-Being Seale (Office of Health Economics, 1985.; Kaplan, Anderson,

Ganiats, 1993.). Takve se smjernice uspostavljaju u Australiji (1992.), Kanadi (1994.), Engleskoj i Welsu (1994.) te u Njemačkoj (Konsensgruppe, 1996.). Analiza korisnosti integrirana je u tzv. *Qaly-koncept* (Schöffki, Greiner, 1998.), gdje se kvaliteta života prati do smrti, njenom usporedbom s i bez liječenja te s troškovima liječenja. Računovodstvo je prvenstveno orijentirano na obuhvat zdravstvenih učinaka referirajući na involvirane centre odgovornosti, a drugi centri odgovornosti ne provode razgraničenja doprinosa. Podjela računa na inpute i outpute nije povezana s obuhvatom širih društvenih troškova i koristi djelovanja promatrane institucije.

4) Slično zdravstvu, i u obrazovanju se primjenjuju cost-benefit analize (Psachaopoulos 1987a), osobito pri procjeni neto koristi različitih tipova obrazovanja (Spraul, pp. 56.) ili institucija (Spraul, pp. 220.), uglavnom kroz mjerenja društvene uspješnosti projekata i politika. Utvrđuju se stope povrata pri čemu je obrazovanje tretirano kao ulaganje. Riječ je o ljudskom kapitalu i računovodstvu ljudskih resursa (Schultz 1961., 1971., Mincer 1974., Blaug 1976.) i njegovom utjecaju na rast (Psachaopoulos 1987b, Ammermüller, Dohmen 2004., Westlund 2006.). Uglavnom se pri utvrđivanju tzv. privatne stope povrata na obrazovanje uzimaju u obzir prihodi studenata koje ostvare uslijed stečenog obrazovanja te se odbijaju troškovi i izgubljeni prihodi za vrijeme školovanja (Belfield, 2000.). Neki pristupi utvrđivanju stope povrata na obrazovanje uključuju učinke na tržište rada (Weisbrod, 1964.), učinke na inovacije (Thurow, 1999.), utjecaje na vladu (Ederer, Schuller, 1999., Ammermüller, Dohmen), ostale eksterne obiteljske učinke (Cohn, Geske 1992.), učinke na potrošnju (Haveman, Wolfe 1984.), a sve uz uporabu ekonometrijskih metoda i metoda računovodstva ulaganja (Psachaopoulos 1995., Belfried 2000.). Rjeđe su analize cjeline sveučilišnih usluga uključujući i istraživanja – tzv. impact studije po sveučilištima (Wonnemann 1989., Leslie, Lewis 2003.), koje se ne odnose na sveukupnu društvenu uspješnost, već na postizanje specifičnih ciljeva. Cost-benefit analize u ekonomici obrazovanja obično se ne zaokružuju kroz računovodstveni sustav.

Gore navedeni sustav ima niz slabosti jer nedostatno razmatra (Friedrich, Feng, Jahn, Valjak, Wonnemann, 2000.):

- društvenu uspješnost fakulteta unutar godine dana
- cjeloviti obuhvat transakcija
- set tehnika za izbor i evaluaciju transakcija
- konvencije oko istovjetne primjene na sve involvirane institucije
- razgraničavanje društvene (ne)uspješnosti na pojedine institucije
- konvencije, u slučaju potrebne verifikacije transakcija
- periodični obuhvat transakcija
- unilateralno dimenzioniranje koristi i troškova
- opće i posebne postupke i klasifikacijski sustav

- periodično knjiženje promjena uspješnosti i stanja u financijskom računovodstvu
- računovodstveni sustav
- efikasne poveznice s drugim sustavima računovodstva.

Vodeći se namjerom ublažavanja ovih slabosti, osmišljen je sustav društveno odgovornog računovodstva primjenjiv u visokom obrazovanju te je prikazan primjer njegove provedene aplikacije na jednoj visokoškolskoj instituciji. Sveučilišta (fakulteti) u Hrvatskoj, kao proračunski korisnici, primjenjuju proračunsko računovodstvo u računovodstvenom praćenju i proučavanju poslovnih promjena te su nastavno utvrđena osnovna obilježja i analitički okvir proračunskog računovodstva u Hrvatskoj, a potom su razmotrene mogućnosti njegove modifikacije uvođenjem sustava društveno odgovornog računovodstva.

3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO U HRVATSKOJ

Proračunsko računovodstvo u Hrvatskoj zasnovano je na modificiranom načelu nastanka događaja od 2002. godine kada se prestalo primjenjivati načelo novčanog tijeka. Naime, Statistika državnih financija GFS (Government Finance Statistics) 2001. te Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa ESA (European System of Accounts) 95 temelje se na načelu nastanka događaja. Modificirano načelo nastanka događaja podrazumijeva priznavanje prihoda na temelju primitaka novčanih sredstava, a rashoda na temelju nastanka poslovnog događaja, odnosno obveze, neovisno o nastanku izdatka. Slijedom istog načela ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine, već se u trenutku nabave iskazuju rashodi za nabavu u visini ukupne nabavne vrijednosti imovine, a ispravak vrijednosti imovine evidentira se bilančno. Ne iskazuju se prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine, a za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi, ukoliko nije riječ o donacijama između proračuna i proračunskih korisnika. Rashodi kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave u visini nabavne vrijednosti, osim u zdravstvu te vlastitoj trgovačkoj i proizvođačkoj djelatnosti gdje se oni iskazuju u trenutku utroška ili prodaje takve imovine.

Primjenjuju se općeprihvaćena računovodstvena načela točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnog iskazivanja pozicija.

Proračunsko računovodstvo regulirano je Zakonom o proračunu (NN 87/08, 36/09, 46/09) te Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 114/10), kao i Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 27/05, 2/07), kojima se uređuju poslovne knjige, knjigovodstvene isprave, financijski izvještaji, računski plan, procjena bilančnih pozicija, priznavanje prihoda, rashoda, primitaka i izdataka. Obvezno se

vode dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Obvezno je vođenje analitičke evidencije dugotrajne nefinancijske imovine, kratkotrajne nefinancijske imovine, financijske imovine i obveza, knjige blagajni, evidencije danih i primljenih jamstava i garancija, evidencije putnih naloga i korištenja službenih vozila, knjige izlaznih računa, knjige ulaznih računa, ostalih pomoćnih evidencija ili se raščlambom stavki glavne knjige osiguravaju svi potrebni podatci. Unos podataka u poslovne knjige zasniva se na urednim, vjerodostojnim i kontroliranim ispravama s formalne, računске i materijalne strane. Primjenjuje se načelo dvojnog knjigovodstva te propisani računski plan (do pete razine razrade – odnosno do razine osnovnog računa, a subanalitičke račune proračuni i proračunski korisnici utvrđuju prema vlastitoj potrebi). Sami računi u računskom planu najvećim su dijelom usklađeni sa zahtjevima Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa ESA 95, slijedom ekonomske klasifikacije pri čemu su ESA i GFS u osnovi usklađeni, uz postojanje manjih razlika.

Struktura je računskog plana u hrvatskom proračunskom računovodstvu (prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu) sljedeća:

Razred 0 – Nefinancijska imovina
Razred 1 – Financijska imovina
Razred 2 – Obveze
Razred 3 – Rashodi poslovanja
Razred 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
Razred 5 – Izdatci za financijsku imovinu i otplate zajmova
Razred 6 – Prihodi poslovanja
Razred 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine
Razred 8 – Primitci od financijske imovine i zaduživanja
Razred 9 – Vlastiti izvori

Izvor: Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 114/10).

Slika 1. Računski plan u proračunskom računovodstvu u Hrvatskoj

Nastavno je prikazan analitički okvir financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu.

Početna bilanca				Završna bilanca
AKTIVA	PRIHODI	- RASHODI	= OPERATIVNI So	AKTIVA
Imovina	INVESTICIJSKE	FINANCIJSKE	EKONOMSKE	Imovina
0 nefinancijska	AKTIVNOSTI	AKTIVNOSTI	AKTIVNOSTI	0 nefinan
1 financijska	PRIHODI	PRIMICI		1 financ.
PASIVA			ISPRAVAK VR.	PASIVA
2 obveze	RASHODI	IZDACI	REVALORIZACIJA	2 obveze
9 izvori			OTPIS	9 izvori
NETO	NETO	NETO		NETO
VRIJEDNOST	IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA	+	IZVJEŠTAJ O	VRIJED.
	I RASHODIMA, PRIMICIMA		PROMJENAMA	
	I IZDACIMA		U VRIJED. I OBUJ.	
			IMOVINE I OBEZA	

Izvor: Vašiček, D.; Vašiček, V. "Osnove računovodstva proračuna" u "Primjena računskog plana proračuna", RIF, Riznica, HZRFD, 2009., str. 18.

Slika 2. Analitički okvir financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu

U obračunskom razdoblju između početne i završne bilance obuhvaćaju se prihodi i rashodi iz poslovnih i investicijskih aktivnosti te primitci i izdatci iz financijskih aktivnosti kroz izvještaj o poslovanju (izvještaj o prihodima i rashodima, primitcima i izdatcima), dok se obuhvat ostale ekonomske aktivnosti iskazuje kroz izvještaj o promjenama vrijednosti i obujma imovine i obveza.

Slikom 3. predložena je modifikacija analitičkog okvira proračunskog računovodstva u Hrvatskoj uvođenjem suplementarnog sustava društveno odgovornog računovodstva koji informacije temeljnih financijskih izvještaja proračunskog računovodstva i dodatne informacije o ostvarenim društvenim troškovima i koristima (tekućim i dugoročnim) objedinjuje u konačnoj ukupnoj bilanci. Početkom obračunskog razdoblja preuzimaju se stanja iz zaključne bilance prethodnog razdoblja te se tijekom obračunskog razdoblja obuhvaćaju transakcije u proračunskom računovodstvu i procjenjuju društvene koristi i troškovi, imovina i obveze u okviru suplementarnog društveno odgovornog računovodstva. Sučeljavanjem društvenih koristi i troškova kroz izvještaj o društvenoj uspješnosti, utvrđena razlika (tekuća društvena neto korist) uključuje se u suplementarnu društvenu bilancu koja se zajedno s tradicionalnom bilancom integrira u ukupnu bilancu čime se zaključuje obračunski proces.

Slika 3 Analitički okvir financijskog izvještavanja u hrvatskom proračunskom računovodstvu uz implementaciju suplementarnog sustava društveno odgovornog računovodstva

Početa bilanca					Završna bilanca
AKTIVA	PRIHODI - RASHODI = OPERATIVNI So				AKTIVA
Imovina društvena	INVESTICIJSKE AKTIV. FINACIJSKE AKTIV. EKONOMSKE AKTIV.			DRUŠTVENA ODGOVORNOST	Imovina društvena
nefinanc. financijska PASIVA		PRIMICI	ISPRAVAK VR.		nefinanc. financijska PASIVA
obveze društvene	PRIHODI			društvene koristi	obveze društvene
obveze izvori	RASHODI	IZDACI	REVALORIZACIJA OTPIS	društvene obveze	obveze izvori
NETO VRJED. ukupna društvena neto korist	NETO IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA I IZDACIMA	NETO +	IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA U VRIJEDNOSTI I OBUIJMU IMOVINE I OBVEZA		NETO VRJED. ukupna društvena neto korist
početna društvena bilanca					završna društvena bilanca
početna ukupna bilanca					završna ukupna bilanca

Izvor: prilagođeno prema Vašiček, D.; Vašiček, V. "Osnove računovodstva proračuna" u "Primjena računskog plana proračuna" - RIF, Rizinica, HZRPD, 2009, str. 18.

Kako bi se predložena modifikacija postojećeg proračunskog računovodstvenog sustava mogla provesti, uvođenjem sustava društveno odgovornog računovodstva u visoko obrazovanje nastavno su razloženi njegovi osnovni elementi primjene.

4. OSNOVNI ELEMENTI PRIMJENE SUSTAVA DRUŠTVENO ODGOVORNOG RAČUNOVODSTVA U INSTITUCIJAMA VISOKOG OBRAZOVANJA

S obzirom da ne postoji izvedena funkcija društvenog blagostanja za fakultet, takav računovodstveni sustav mora se temeljiti na cost-benefit analizi (koja je primijenjena u našem istraživanju), analizi troškova efektivnosti ili analizi korisnosti gdje je korisnost mjerena društvenim pokazateljima.

Troškovi i koristi mogu se izraziti u novčanoj, vremenskoj ili drugim dimenzijama, poput broja studenata i realiziranih događanja. S obzirom na primjenu načela izražavanja u novcu, računovodstveni sustav i računi obuhvaćaju procjenu društvene vrijednosti fakultetskih aktivnosti u novcu.

Apliciran je pristup "sklonosti plaćanju" kako bi se identificirale društvene vrijednosti. Direktna društvene koristi mjere se izravno potrošačkim viškom i obrtajem ostvarenim kroz fakultetske aktivnosti. Neke se društvene koristi mjere indirektno. Porast prihoda, ušteda vremena, smanjenje troškova, primjerice, samoobrazovanja, manja plaćanja drugih institucija ili veće cijene u sjeni (odraz realne ograničenosti proizvodnih faktora ili dobara), porast vrijednosti temeljem hipotetičnih funkcija potražnje (Inter-Agency Committee on Water Resources 1958.; Friedrich, 1969.; Parta, Sen, Marglin, 1972.; Hanusch, 1987.; Stephan, Ahlheim, 1997.; Marggraf, Streb, 1997., Flores, 2003.), porast vrijednosti nekretnina i veće najamnine ukazuju na veću sklonost plaćanja za eksterne učinke fakultetskih aktivnosti uslijed unaprijeđenih usluga fakulteta. Društveni troškovi koje ostvaruje fakultet određuju se troškovima i proizvođačkim viškom, uz uporabu istih metoda mjerenja eksternih društvenih troškova, kao i za identifikaciju društvenih koristi.

Kako bi se obuhvatili dugoročni učinci i povezane društvene koristi i troškovi, definiraju se računi stanja: dugoročne društvene koristi - društvena imovina (aktiva) i dugoročni društveni troškovi - društvene obveze (pasiva).

Uzima se u obzir vremenski horizont generacija obuhvaćenih fakultetskom aktivnošću, no evaluacija se provodi kroz tekuću generaciju.

Utvrđivanje grupe osoba čiju je sklonost plaćanju potrebno evaluirati, prilično je težak zadatak (Friedrich, Jutila, 2001.). Kako su fakultetske aktivnosti regionalno usredotočene, potrebno je maksimizirati blagostanje stanovnika te regije, a ne blagostanje na europskoj ili globalnoj razini. Međutim, europska tržišta kapitala, tržišta inputa, postaju sve više integrirana i cijene se utvrđuju na nacionalnoj i europskoj razini. Kada govorimo o konceptu sklonosti plaćanju, mislimo na osobe na čije djelovanje utječu postojeće cijene.

Štoviše, sve je navedeno uključeno u obuhvat promjena u društvenoj vrijednosti koje rezultiraju iz promjena u djelovanju fakulteta, u skladu s primjenom metoda utemeljenih na konceptu sklonosti plaćanju¹, stoga se obuhvaća ona regija u kojoj se pojavljuju promjene razine blagostanja. To je uglavnom regija u središtu koje djeluje fakultet kroz svoje nabavne aktivnosti, isporuku svojih usluga, odnosno gdje se uočavaju učinci njegova djelovanja.

Usljed problema raspoloživosti informacija, obuhvaća se slijed onih transakcija i učinaka, izravno povezanih s fakultetom, čime se automatski ograničava broj ljudi i veličina razmatrane regije u sustavu društveno odgovornog računovodstva.

Društvene koristi, društveni troškovi, društvena imovina i obveze grupiraju se ovisno o društvenim učincima različitih aktivnosti fakulteta. Kada je riječ o društvenoj imovini i obvezama, grupiranje se provodi prema dugoročnim učincima. Grupiranje se primarno provodi po aktivnostima, primjerice, istraživanjima, nastavnim aktivnostima, konferencijama, znanstvenoj suradnji, tečajevima i konzultantskim uslugama.

Kako bi se izbjegao dvostruki obračun, alociraju se društvene koristi i društveni troškovi, kao i stanja na institucije koje su, kroz suradnju i zajedničke aktivnosti, pridonijele društvenim učincima. Pri tome se javljaju značajni problemi pri definiranju kriterija njihove identifikacije. Razvijaju se kriteriji razgraničenja kako bi se izuzele društvene koristi i društveni troškovi koje nije uzrokovala aktivnost konkretnog fakulteta. Potrebno je ustrojiti društvene račune koji obuhvaćaju sve segmente uključene u izvedbu aktivnosti ili su pod njihovim utjecajem. Radi izbjegavanja različitih zakonskih, društvenih, političkih i ekonomskih poteškoća, računski je okvir usredotočen na fakultet. On obuhvaća druge segmente do razine njihova doprinosa društvenim koristima ili troškovima.

Tzv. alternativna situacija važna je za mjerenje blagostanja (Friedrich, 1991., pp. 202.). To je prilično značajno s obzirom da u sustavu računovodstva trgovačkih društava alternativna situacija znači nepostojanje trgovačkog društva. Za veličinu profita kao internog indikatora uspješnosti nije relevantno je li drugo trgovačko društvo isporučuje usluge. Međutim, u slučaju fakulteta, druga institucija može preuzeti njegove zadaće. I dalje mogu postojati razgraničene društvene koristi i troškovi. Međutim, pridonosi li fakultet ostvarenju neto koristi? Stvarni bi se doprinos sastojao od razlike neto koristi u odnosu na sljedeće organizacijsko rješenje manjih ostvarenih koristi. Postoji nekoliko načela oblikovanja računovodstvenog okvira. Primjenom nekih od njih omogućuje se uvid u proizvodne procese, tj. ukazuje se kako i gdje nastaju društveni gubitci, dok su druga načela su usmjerena prema

¹ Ovo nije zadovoljavajuće jer su neke nacionalne ili regionalne vlasti zainteresirane za dobrobit samo njihovih vlastitih stanovnika, ne uzimajući u obzir društvene koristi i troškove koji se pojavljuju u drugim regijama. To je djelomično zbog regionalne konkurencije (Friedrich, Jutila, 2001.). Odgovarajuće metode za regionalne cost-benefit analize su u zaostatku.

zaključnim računovodstvenim postupcima. Osobito ukazuju na odnose s drugim centrima odgovornosti. Zaključkom cjelokupnog procesa utvrđuje se društvena neto korist koju ostvaruje fakultet.

Računovodstveni okvir ovisi o vrsti računovodstvenog sustava, a tradicionalni sustav računovodstva fakulteta nije uvijek potpunog obuhvata. Neke promjene imovine i obveza moraju se upotpuniti te se mora utvrditi apsolutan iznos pojedinih salda kako bi se dobio što realniji rezultat poslovanja i konačna bilanca. Ove se korekcije provode u okviru dopunskog sustava društveno odgovornog računovodstva. Primjenjuje se dvostavni sustav, koji je i inače u primjeni u tradicionalnom računovodstvu.

Slijede osnovne relacije (Friedrich,P., Eerman, D.):

$$\begin{aligned} \bullet \text{Društvena neto korist} &= \text{potrošački višak} + \text{prihodi} + \text{monetarna vrijednost eksternih} \\ \text{učinaka} & \qquad \qquad \qquad (\text{direktno mjerenje}) \qquad \qquad \qquad (\text{indirektno mjerenje}) \\ & - \text{proizvođački višak}^2 - \text{rashodi} - \text{monetarna vrijednost} \\ \text{eksternih učinaka} & \qquad \qquad \qquad (\text{direktno mjerenje}) \qquad \qquad \qquad (\text{indirektno mjerenje}) \end{aligned}$$

odnosno:

$$\begin{aligned} \bullet \text{Društvena neto korist} &= (\text{potrošački višak} - \text{proizvođački višak}) + \\ & (\text{eksterne koristi-eksterni troškovi})/\text{dodatak DOR} \\ & + (\text{prihodi} - \text{rashodi})/\text{procjena rezultata poslovanja} \end{aligned}$$

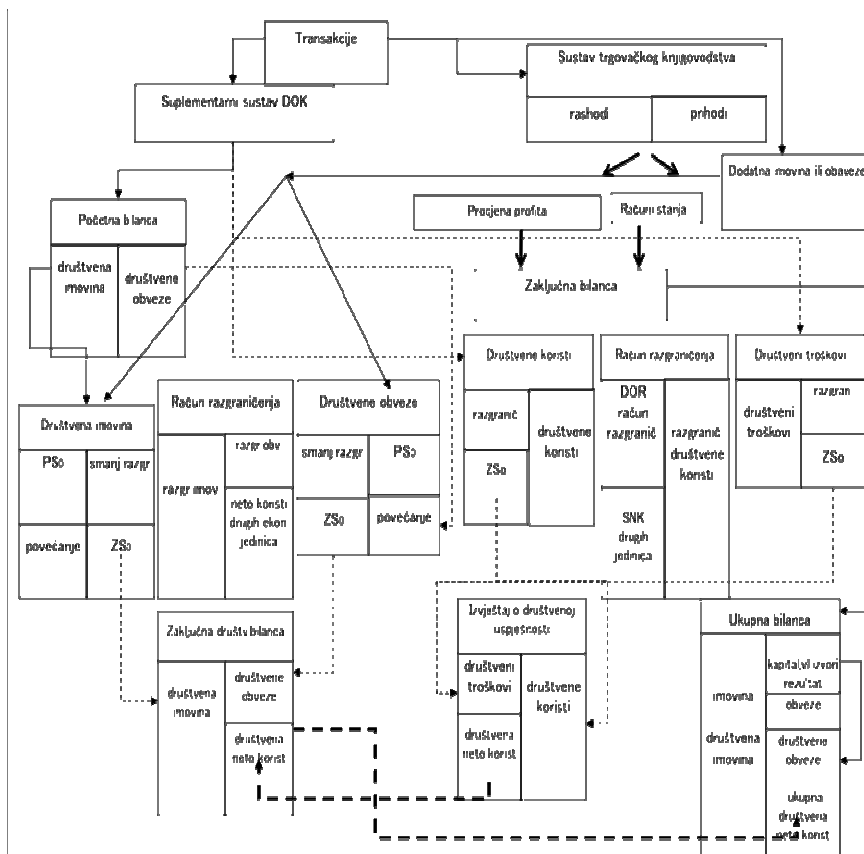
Slijedom navedenog razvija se sustav društveno odgovornog računovodstva koji obuhvaća:

- (1) DOR sustav = suplementaran sustav društveno odgovornog računovodstva + tradicionalno (proračunsko/trgovačko) računovodstvo
- (2) tekuću društvenu neto korist = suplementarni izvještaj o društvenoj uspješnosti + klasičan izvještaj o dobiti/gubitku, račun dobiti/gubitka (izvještaj o poslovanju)
- (3) ukupnu društvenu bilancu = suplementarna društvena bilanca + (klasična) bilanca.

Budući da je sustav trgovačkog te proračunskog računovodstva već dobro poznat, usredotočujemo se na suplementarni sustav DOR-a te na ukupnu društvenu bilancu. Transakcije se i ovdje sagledavaju kroz tokove i stanja te obuhvaćaju dvostavno.

Sustav društveno odgovornog računovodstva prikazan je sljedećom slikom.

² Odražava nabavljene proizvodne faktore jeftinije u odnosu na uvjete gotovo savršene konkurencije.



Izvor: Friedrich, P., Eerman, D.

Slika 4. Sustav društveno odgovornog računovodstva

U okviru suplementarnog društveno odgovornog računovodstva te pripreme suplementarnog izvještaja o društvenoj uspješnosti, tijekom se obračunavaju kroz račune tekućih društvenih koristi i tekućih društvenih troškova. Posebni računi razgraničenja omogućuju razlučivanje društvenih koristi i troškova koji ne proizlaze iz aktivnosti fakulteta.

Stanja se odnose na društvenu imovinu i društvene obaveze. Društvena imovina obuhvaća društvene koristi koje traju dulje od jednog obračunskog razdoblja. Društvene obaveze iskazuju društvene troškove koji također prevazilaze jedno obračunsko razdoblje, stoga računi stanja obuhvaćaju dugoročnije društvene koristi i troškove. Zasebni su računi razgraničenja za društvenu imovinu i obaveze koje ne proizlaze iz aktivnosti fakulteta.

Društvena imovina u prvom redu proizlazi iz usavršavanja znanja i kompetencija, poboljšavanja mogućnosti zapošljavanja itd.

Primjeri društvenih obveza su gubitci uslijed ekoloških utjecaja, opterećenja javnog duga financiranjem aktivnosti fakulteta, društveni gubitci uslijed alokacije financijskih sredstava u aktivnosti fakulteta i druge obveze neobuhvaćene tradicionalnim računovodstvom.

Društvene koristi proizlaze iz aktivnosti fakulteta, njihovih osnovnih zadaća, a kako se utvrđuju temeljem sklonosti plaćanju za rezultate tih aktivnosti, društvene koristi se djelomično odražavaju u prihodima fakulteta. To se odnosi na prihode iz proračuna i na prihode od raznih institucija, gradova, poslovnih subjekata i roditelja. Dodatni računi društvenih koristi obuhvaćaju učinke koji nisu obuhvaćeni klasičnim računovodstvenim sustavom, poput učinaka na domaćinstva – studente, njihovu obitelj i rodbinu, na poslovne subjekte u mnogim sektorima, infrastrukturu, osiguranje, javne službe i druge javne institucije. Povezani gradski prihodi od poreza obuhvaćaju se izravno i neizravno.

Društveni troškovi ukazuju na sklonost plaćanja za inpute, obuhvaćajući troškove financiranja, nastave, istraživanja itd. te su dijelom sadržani u rashodima koji se obuhvaćaju u postojećem računovodstvenom sustavu, poput amortizacije, rashoda na teret proračuna ili sveučilišta. Pomoću pristupa sklonosti plaćanju procjenjuje se “deprecijacija” znanja, dodatni putni troškovi i gubitci vremena, a sve to predstavlja društvene troškove. Sponzorstva također dovode do dodatnih društvenih koristi i troškova. Potom, postoje i dodatni troškovi koji nisu obuhvaćeni u postojećem računovodstvenom sustavu, poput amortizacije imovine koja nije u vlasništvu fakulteta.

Navedene kategorije obuhvaćaju se primjenom računskog plana čija je moguća struktura predložena kroz 10 razreda. U računskom planu (tablica 2.), razredi od 0. do 2. odnose se na (suplementarnu) društvenu imovinu - aktivu, a 3. i 4. razredi obuhvaćaju pasivu. Tekuće društvene koristi i troškovi knjiže se u 5. i 6. razredu. Razred 7. obuhvaća obračunske i prijelazne račune. Računi razgraničenja, koja se odnose na račune stanja, nalaze se u 8. razredu, a računi razgraničenja koja se odnose na račune tokova (uspješnosti) u 9. su razredu.

Tablica 2.

Računski plan u sustavu društveno odgovornog računovodstva

Aktiva	}	Klasifikacija	0: materijalna društvena imovina, ljudski potencijali
		“	1: društveni novac
		“	2: društvena potraživanja
Pasiva	}	“	3: društveni vlastiti izvori, usklađenja
		“	4: društvene obveze i društvena neto korist
Društvene koristi	}	“	5: društvene koristi
Društveni troškovi	}	“	6: društveni materijalni troškovi i troškovi rada
Tehnički računi	}	“	7: obračunski, prijelazni računi
		“	8: razgraničenja – računi stanja
		“	9: razgraničenja – računi uspješnosti

Izvor: Friedrich, P. Eerman, D.

Računski plan koji primjenjuju obveznici primjene proračunskog računovodstva u Hrvatskoj je propisan, no računski plan koji bi se primjenjivao za potrebe suplementarnog sustava društveno odgovornog računovodstva, s obzirom na to da ono nije regulirano normativnim aktima, već je njegova implementacija na dobrovoljnoj osnovi, može se strukturirati prema vlastitim potrebama. Navedeno se može provesti slijedom predloženog računskog plana u tablici 2. ili prilagodbom postojećeg propisanog računskog plana u tablici 1., koji se ne može mijenjati za potrebe priređivanja obveznih financijskih izvještaja, ali se može dodatnim slovnim i brojčanim oznakama korigirati za potrebe implementacije suplementarnog sustava društveno odgovornog računovodstva. Takav bi ‘prilagođeni’ računski plan mogao izgledati ovako:

Tablica 3.

Prilagođeni računski plan (integracija propisanog računskog plana i računa DOR sustava)

Razred 0. – Nefinancijska imovina + materijalna društvena imovina, ljudski potencijali
Razred 1. – Financijska imovina + društveni novac, društvena potraživanja
Razred 2. – Obveze + društvene obveze i društvena neto korist
Razred 3. – Rashodi poslovanja + društveni troškovi
Razred 4. – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
Razred 5. – Izdatci za financijsku imovinu i otplate zajmova
Razred 6. – Prihodi poslovanja + društvene koristi
Razred 7. – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine
Razred 8. – Primitci od financijske imovine i zaduživanja
Razred 9. – Vlastiti izvori + društveni vlastiti izvori, usklađenja, obračunski računi, razgraničenja (u odnosu na ostale centre odgovornosti)

Pri tome se propisanim računima do pete razine u svakom razredu mogu pridodati računi za pojedine računovodstvene kategorije u DOR sustavu i tako konstruirati sintetička, analitička i subanalitička konta koja će obuhvaćati društvenu imovinu, obveze, koristi, troškove te vlastite izvore uz razgraničenja među pojedinim centrima odgovornosti. Primjerice, društvena imovina obuhvaća se u razredima u kojima se propisanim planom obuhvaća nefinancijska i financijska imovina (razredi 0. i 1.), uz početnu slovnu ili brojčanu oznaku (primjerice, rimski broj) u konstrukciji samog računa, kako bi bilo prepoznatljivo da pripada skupini društvenih računa. Primjerice, račun II02123 (zgrade) – rimski broj označava da se radi o sustavu društvenih računa, a peteroznamenasti je račun osnovni konto. Računu se može dodati šesta znamenka koja će označavati odnose li se troškovi i koristi samo na promatrani centar odgovornosti (1) ili se razgraničavaju na druge centre odgovornosti (2).

Mogućnosti primjene opisanog modela predočene su u sljedećem poglavlju.

5. MOGUĆNOSTI IMPLEMENTACIJE DRUŠTVENO ODGOVORNOG RAČUNOVODSTVA U SUSTAV VISOKOG OBRAZOVANJA

5.1. Primjer integracije izvještaja društveno odgovornog računovodstva i financijskih izvještaja

Predloženi modalitet provedbe integracije tradicionalnog sustava izvještavanja te društveno odgovornog izvještavanja razrađen u prethodnom poglavlju utjelovljen je na primjeru jedne visokoškolske institucije.

Riječ je o fakultetu unutar sveučilišta koji djeluje kao pravna osoba, koji pruža usluge visokog obrazovanja, istraživanja i razvoja, djelomično se financira

proračunskim sredstvima te obuhvaća akademske i administrativne centre odgovornosti. Sveučilište ima pet kompanija – kćeri u izdavaštvu, tehnologiji, farmaciji, knjižaru te 20-50% udjela u još tri kompanije u području visoke tehnologije.

Stoga postoji velik broj međuodnosa i aktivnosti među pojedinim centrima odgovornosti. Promatrani fakultet osobito ima naglašene veze s tri koledža unutar sveučilišta, sveučilišnom knjižnicom te tzv. otvorenim sveučilištem. Financijski izvori obuhvaćaju školarine, proračunska sredstva, donacije, sredstva znanstvenih i komercijalnih projekata i konzultantskih usluga. Zadaće fakulteta grupiraju se u sljedeća područja: nastava (1), istraživanja (2), savjetodavne usluge – *consulting* (3), menadžment (4), ostalo (5).

Ostvarivanje navedenih zadata predstavlja društvenu uspješnost – društvene koristi, dok se u društvene gubitke uvrštavaju neuspješni nastavni programi, nedovršeni projekti, neuspjela istraživanja, odljev kadrova, neuspješne konzultantske usluge, zatvaranje koledža, političke reperkusije na lokalnoj razini, emisije i sl. Tradicionalni računovodstveni sustav ne obuhvaća ove koristi i gubitke, već obuhvaća klasične računovodstvene kategorije prihoda, rashoda, imovine, obveza, vlastitih izvora te primitaka i izdataka. Takav sustav usredotočuje se na internu uspješnost promatranog centra odgovornosti i ne obuhvaća društvenu dimenziju uspješnosti. Financijsko stanje i uspješnost poslovanja prezentirani su u redovnim financijskim izvještajima fakulteta, dok je društvena uspješnost obuhvaćena dodatnim izvještajima u sustavu društveno odgovornog računovodstva. U izvještaju o društvenoj uspješnosti sučeljene su društvene koristi i društveni troškovi (*cost-benefit*), procijenjeni primjenom pristupa sklonosti plaćanju (*willingness to pay approach*), kako je navedeno u prethodnom poglavlju.

Tablica 4.

Dodatni izvještaj o društvenoj uspješnosti (u tisućama n.j.)

Društveni troškovi		Društvene koristi	
<i>Nastava</i>		<i>Nastava</i>	
- preddiplomski studij	1.822	- preddiplomski studij	4.858
- postdiplomski studij (magisterij)	0.018	- postdiplomski studij (magisterij)	2.418
- postdiplomski doktorski studij	0.183	- postdiplomski doktorski studij	5.547
- stjecanje kvalifikacija	0.324	- stjecanje kvalifikacija	0.513
- otvoreno sveučilište	0.928	- otvoreno sveučilište	11.775
- objava nastavnih materijala	0.048	- objava nastavnih materijala	0.924
<i>Istraživanja</i>		<i>Istraživanja</i>	
- objava rezultata istraživanja	0.004	- objava rezultata istraživanja	0.008
- prikupljanje fondova	0.298	- prikupljanje fondova	0.658
- priprema prijedloga	0.365	- priprema prijedloga	0.609

projekata		projekata	
- pisanje članaka, knjiga	0.496	- pisanje članaka, knjiga	1.548
- organizacija konferencija	0.139	- organizacija konferencija	0.148
<i>Consulting</i>		<i>Consulting</i>	
- kompanija	0.636	- kompanija	1.060
- javnih institucija	0.541	- javnih institucija	1.351
- saborskih tijela	0.030	- saborskih tijela	0.360
- EU tijela	0.019	- EU tijela	0.060
- znanstvenih tijela	0.023	- znanstvenih tijela	0.046
<i>Menadžment</i>		<i>Menadžment</i>	
- monitoring, kontrola	0.015	- monitoring, kontrola	0.231
- financijski menadžment	0.015	- financijski menadžment	0.219
- upravljanje ljudskim resursima	0.024	- upravljanje ljudskim resursima	0.285
- odlučivanje	0.043	- odlučivanje	0.642
- upravljanje laboratorijima	0.003	- upravljanje laboratorijima	0.041
- poslovni odnosi s drugim fakultetima i institucijama	0.096	- poslovni odnosi s drugim fakultetima	0.027
- reprezentacija	0.012	- reprezentacija	0.024
<i>Ostale aktivnosti</i>		<i>Ostale aktivnosti</i>	
- poslovni odnosi sa školama	0.002	- poslovni odnosi sa školama	0.003
- privlačenje posjetitelja	0.154	- privlačenje posjetitelja	0.456
- odnosi s javnošću	0.001	- odnosi s javnošću	0.840
- oglašavanje	0.004	- oglašavanje	0.108
- fiskalni društveni troškovi	0	- fiskalne društvene koristi	6.773
- ostali društveni troškovi	0.200	- ostale društvene koristi	0
- deprecijacija	10.170	- aprecijacija	0.147
Dodatna društvena neto korist	25.084		
<i>Ukupno</i>	<i>41.679</i>	<i>Ukupno</i>	<i>41.679</i>

Izvor: izvorni podatci visokoškolske institucije i procjene autora.

Sučeljavanjem društvenih koristi i troškova utvrđena je društvena neto korist te je unesena u društvenu bilancu.

Tablica 5.

Dodatna društvena bilanca (u tisućama n.j.)

Aktiva		Pasiva	
Zgrade (neobuhvaćene u bilanci)*	0	Zadržana neto korist	0
Tekuća imovina (neobuhvaćena u bilanci)	36.328	Nezgode	0
Znanje – preddiplomski studij	3.238	Emisije, zagađenje okoliša	0.710
Znanje – poslijediplomski studij (magistri)	1.093	Buduće financijske obaveze	0
Znanje – doktorski studij	0.544	Zatvaranje institucija za <i>consulting</i>	0
Znanje – otvoreno sveučilište	6.615	Odljev kadrova	0
Znanje – stjecanje kvalifikacija	0.354	Odljev resursa uslijed političkih aktivnosti	0.020
Znanje – obuka osoblja	0.031	Smanjenje zaposlenosti	0
Znanje - znanstvenici	0.030	Gubitci na infrastrukturi	0
Trajni istraživački rezultati	11.400	Društveni kapital	42.387
Poboljšana međunarodna suradnja	0.603	Vrijednosna usklađenja zgrada	0
Poboljšani istraživački resursi: osoblje	1.426	Vrijednosna usklađenja tekuće imovine (neobuhvaćene bilancom)	3.756
Poboljšani istraživački resursi: oprema	0.160	Vrijednosna usklađenja – znanje preddiplomski studij	0.648
Poboljšani istraživački resursi: zgrade	0	Vrijednosna usklađenja – znanje poslijediplomski studij (magistri)	0.110
Poboljšani istraživački resursi: knjižna građa	0.094	Vrijednosna usklađenja – znanje doktorski studij	0.054
Doprinos istraživačkim centrima	0	Vrijednosna usklađenja – otvoreno sveučilište	1.654
Resursi za <i>consulting</i> kompanija	1.060	Vrijednosna usklađenja – znanje stjecanje kvalifikacija	0.071
Resursi za <i>consulting</i> državnih tijela	0.901	Vrijednosna usklađenja – znanje obuka osoblja	0.003
Europski fondovi	0.060	Vrijednosna usklađenja – znanje znanstvenici	0.002
Razvoj službenog jezika	1.915	Vrijednosna usklađenja - trajni istraživački rezultati	1.140
Porast zaposlenosti	2.724	Vrijednosna usklađenja – poboljšana međunarodna suradnja	0.121
Poboljšanje infrastrukture	3.500	Vrijednosna usklađenja - poboljšani istraživački resursi:	0.285

		osoblje	
Promjene dobitaka drugih kompanija	1.554	Vrijednosna usklađenja - poboljšani istraživački resursi: oprema	0.032
Porast poreznih prihoda	4.594	Vrijednosna usklađenja - poboljšani istraživački resursi: zgrade	0
Vrijednosna usklađenja zadržanih neto koristi	0	Vrijednosna usklađenja - poboljšani istraživački resursi: knjižna građa	0.002
Ostala vrijednosna usklađenja (nezgode, emisije, buduće financijske obaveze, odljev kadrova, pad zaposlenosti i sl.)	0.147	Vrijednosna usklađenja – doprinosi istraživačkim centrima	0
		Vrijednosna usklađenja – resursi za <i>consulting</i> kompanija	0.353
		Vrijednosna usklađenja – resursi za <i>consulting</i> državnih tijela	0.300
		Vrijednosna usklađenja – europski fondovi	0.020
		Vrijednosna usklađenja – razvoj službenog jezika	0.383
		Vrijednosna usklađenja – porast zaposlenosti	0.272
		Vrijednosna usklađenja – poboljšanje infrastrukture	0.350
		Vrijednosna usklađenja – promjene dobitaka drugih kompanija	0.155
		Vrijednosna usklađenja – porast poreznih prihoda	0.459
		<i>Dodatna društvena neto korist</i>	<i>25.084</i>
Ukupna aktiva	78.371	Ukupna pasiva	78.371

Izvor: izvorni podatci visokoškolske institucije i procjene autora.

* primjerice, zgrada u upotrebi koja nije u vlasništvu fakulteta, nije obuhvaćena klasičnom bilancom, ali je njena vrijednost uvrštena u dodatnu društvenu bilancu.

Sumiranjem vrijednosnog iskaza aktive (pasive) dodatne društvene bilance i aktive (pasive) tradicionalne bilance (koja iznosi prema podacima izvornih financijskih izvještaja 75.737.000 n.j.), izvodi se ukupna, integrirana bilanca:

Tablica 6.

Ukupna bilanca (u tisućama n.j.)

Aktiva	75.737	Pasiva	75.737
Dodatna društvena aktiva	78.371	Dodatna društvena pasiva	78.371
Ukupna aktiva	154.108	Ukupna pasiva	154.108

Izvor: tablica 5. i financijski izvještaji visokoškolske institucije.

Na ovaj način izvedena je integrirana bilanca koja obuhvaća uz računovodstvene kategorije redovnih financijskih izvještaja dodatne kategorije društveno odgovornog računovodstva ukazujući na sveukupnu društvenu uspješnost institucije i time opravdanost djelovanja fakultetskih aktivnosti. Međutim, u ovoj su razvojnoj fazi prisutna značajna ograničenja modela društveno odgovornog računovodstva u visokom obrazovanju:

- 1) osnova modela je individualistička teorija blagostanja (van Graaf, 1963., Ahlheim, Rose, 1989.) koja ne mora odražavati i realnu evaluaciju u društvu
- 2) slabosti evaluacijskih metoda utemeljenih na analizi troškova i koristi ne mogu se prevazići sve dok se sustav društvenog računovodstva zasniva na evaluaciji u novčanom iskazu
- 3) predloženi bi se model trebao aplicirati na nekoliko fakulteta i sveučilišta kako bi se poboljšale metode procjene društvenih troškova i koristi
- 4) potrebna je daljnja razrada računskog plana za potrebe procjene društvene neto koristi za pojedine grupe korisnika (primjerice, studenata, istraživača-suradnika itd.)
- 5) česti su prigovori da društveno odgovorno računovodstvo na osnovi analize troškova i koristi pokušava objediniti previše procjena te da stoga nije pogodno za ukazivanje na društvene implikacije fakultetskih aktivnosti
- 6) do sada primijenjivani pristupi računovodstvu u obrazovanju prilično su plitki i većina se evaluacija u obrazovanju sastoji u fizičkim i troškovnim pokazateljima bez povezivanja s postizanjem društvenih ciljeva te doprinosom pojedinih centara odgovornosti u tom pravcu
- 7) sofisticiraniji su sustavi društveno odgovornog računovodstva u visokom obrazovanju skupi i osiguravaju bolji uvid u fakultetske aktivnosti, no fakulteti se time izlažu mogućnosti otkrivanja svojih slabosti javnosti ili konkurenciji
- 8) neophodni su daljnji naponi u razvoju sofisticiranih kriterija razgraničenja društvenih troškova i koristi pojedinih centara odgovornosti.

Kada je riječ o implementaciji sustava društveno odgovornog

računovodstva, zasigurno su među najznačajnijim ograničenjima troškovi primjene, problem subjektivnosti procjene društvenih koristi i troškova, problem razgraničenja doprinosa ostvarenim društvenim koristima i troškovima među pojedinim centrima odgovornosti, ali i nerijetko prisutna nesklonost uprave da prezentira informacije o društvenim troškovima i koristima javnosti. Postojeći računovodstveni i izvještajni sustav uvjerit će javnost da subjekt ispunjava ciljeve svoga postojanja i djelovanja, no sustav društveno odgovornog računovodstva i izvještavanja može ukazati jesu li društvene koristi veće od društvenih troškova djelovanja određenog subjekta, stoga je upravo društveno odgovorno računovodstvo instrument menadžmenta orijentiranog društvenom blagostanju koji kroz postizanje pozitivnog odnosa društvenih koristi i troškova pridonosi podizanju njegove razine. Kao takav iskoristiv je i potreban ne samo u visokoobrazovnim institucijama već i u ostalim institucijama javnog sektora i područjima djelovanja suvremenog javnog menadžmenta.

U tom pravcu, osim predloženog modela, razvijaju se smjernice društveno odgovornog izvještavanja na međunarodnoj razini te se tzv. "zlatnim standardom" izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju nazivaju smjernice (guidelines) G3, GRI (Global Reporting Initiative) ukratko predstavljene u sljedećem paragrafu.

5.2. GRI smjernice izvještavanja – mogućnosti primjene u visokom obrazovanju

Razvoj društveno odgovornog računovodstva započinje 1970-ih godina. Izvještavanje o održivosti, nefinancijsko izvještavanje, trobilančno izvještavanje i društveno odgovorno izvještavanje razvija se kasnih devedesetih godina prošlog stoljeća u SAD-u i Europi.

„Kao takva, financijska performansa nije više isključiva vodilja poslovanja. Ekonomski, okolišni i društveni čimbenici se sada također smatraju izuzetno značajnima. Posljedično, konkurentno međunarodno tržište sve više nagrađuje one koji prevazilaze granice zakonskih zahtjeva u pogledu upravljanja njihovim ekonomskim, okolišnim i društvenim učincima. Takvo je priznanje ohrabrilu kompanije, od strane njihovih internih i eksternih dionika, da prezentiraju svoju uspješnost u tim područjima, što je dovelo do pojave društveno odgovornog izvještavanja.” (Miles Hill K.)

U tom su pravcu oformljene mnoge inicijative i organizacije, poduzete su projektne aktivnosti, donijeti su standardi u području društveno odgovornog poslovanja i smjernice izvještavanja o održivosti, među kojima izdvajamo GRI (Global Reporting Initiative) smjernice kao "zlatni standard" izvještavanja o održivosti. Kao međunarodna neprofitna organizacija, osnovana radi dostizanja izvrsnosti u društveno odgovornom izvještavanju (osnovao je Coalition of Environmentally Aware Economies - CERES i United Nations Environment Program - UNEP, 1997.), GRI osigurava okvir društveno odgovornog izvještavanja, izvještavanja o održivosti svim subjektima i organizacijama bez obzira na djelatnost i veličinu, obuhvaćajući subjekte u privatnom sektoru, javnoj

upravi i neprofitnom sektoru kako bi procijenili uspješnost svog društveno odgovornog poslovanja te prikazali dostignute rezultate, kao što to čine kroz tradicionalno financijsko izvještavanje. U primjeni su G3 smjernice (G3.1., ožujak 2011.), a u svibnju 2011. godine pokrenut je proces razvoja nove generacije smjernica, G4 smjernica, koje će se objaviti 2013. Implementaciji ovih smjernica u Hrvatskoj osobito pridonose aktivnosti Hrvatskog poslovnog savjeta za održivi razvoj (HRPSOR), koji ih je predstavio na sljedeći način. Radi se o globalnom standardu izvještavanja o održivosti temeljenom na praktičnim iskustvima i stručnosti koji već 10 godina (2007. g., op.a.) uspješno primjenjuje preko 1 000 organizacija svih veličina i vrsta koje posluju na svim kontinentima, pa tako i u Hrvatskoj. GRI okvir usklađen je s drugim standardima izvještavanja, posebice sa standardom UN Global Compact, dok je ISO 26000 standardu za društvenu odgovornost jedan od ciljeva operacionalizacija GRI-a. GRI okvir predstavlja najdalje što se moglo zasad doći u pogledu globalnog konsenzusa svih dionika - poslovne zajednice, civilnog društva i javnog sektora - o tome kako mjeriti i pratiti utjecaj poslovnih i drugih organizacija na održivost. (HRPSOR, HGK, GRI, predstavljanje G3 smjernica, priopćenje, 2007.)

Cilj je takvo izvještavanje usvojiti kao standardnu praksu. Iako ove smjernice trenutno implementira tek nekolicina pretežito velikih kompanija u Hrvatskoj, cilj bi trebao biti ne samo intenzivirati njihovu primjenu u privatnom sektoru već njome obuhvatiti i javni sektor.

Međutim, osim suplementarnih izvještaja o društveno odgovornom poslovanju kao outputa primjene ovih smjernica, njihovim razvojem otišlo se korak dalje te je u kolovozu 2010. oformljen International Integrated Reporting Committee (IIRC) sa zadaćom razvoja okvira za *integralno* izvještavanje: financijsko izvještavanje integrirano s izvještavanjem o društveno odgovornom poslovanju (ESG performance: Environmental, Social, Governance). Kako same GRI smjernice nalaze široku primjenu u svim sektorima i djelatnostima, za očekivati je da će i budući integralni okvir izvještavanja imati takvu širinu primjene, pa tako i pri proračunskim korisnicima poput sveučilišta (fakulteta). Stoga je u tom pravcu moguće očekivati daljnje tijekove razvoja integralnog izvještavanja i u hrvatskom proračunskom računovodstvu u primjeni pri institucijama visokog obrazovanja te drugim institucijama.

Kako bi se izvještajni sustav što bolje prilagodio specifičnostima pojedinih djelatnosti i sektora, uz osnovnu strukturu smjernica G3, GRI razvija i sektorske dodatke. Do sada još uvijek nije razvijen sektorski dodatak za obrazovanje, no pilot verzija 1.0 sektorskog dodatka za javni sektor (javne agencije) iz 2005. najbliže odražava izvještajne potrebe ove djelatnosti u odnosu na ostale sektorske dodatke namijenjene privatnom sektoru te nevladinim neprofitnim organizacijama. Nedostatak je ovog sektorskog dodatka (GRI Reporting in Government Agencies, str. 9) nedovoljno jasna definicija "javnih agencija" kao korisnika predloženih smjernica, koje primjenjuju subjekti u javnom sektoru, čak i javna poduzeća te se stoga ovaj sektorski dodatak smatra preopćenitim za složene oblike ustanova, tijela i drugih subjekata u javnom sektoru koji

zahtijevaju specifične izvještajne varijable. Izvještavanje o društveno odgovornom poslovanju u javnom je sektoru još uvijek u začetcima u usporedbi s ostalim sektorima te obuhvaća svega 1,7% GRI izvještaja objavljenih u 2009. g. (GRI Reporting in Government Agencies, str. 12.).

Tablica 7.

Pokazatelji sektorskog dodatka uz G3 za javni sektor

	Organizacijski profil
PA1	Opisati odnos prema ostalim subjektima u javnom sektoru te poziciju vlastite institucije
	Politike i mjere
PA2	Definirati politiku održivog razvoja institucije te utvrditi usvojena načela razvojne politike
PA3	Utvrđiti za koje je aspekte poslovanja institucija uspostavila politike održivog razvoja
PA4	Utvrđiti specifične ciljeve institucije po svakom od navedenih aspekata (PA3)
PA5	Opisati procese usmjerene realizaciji ciljeva (PA3) po pojedinim aspektima poslovanja (PA4)
PA6	Za svaki cilj izvijestiti o: implementacijskim mjerama, rezultatima procjene efektivnosti mjera prije same provedbe, definiranim ciljevima i ključnim pokazateljima praćenja njihove realizacije, s usredotočenjem na ishode, dostignuću ciljeva u izvještajnom razdoblju, uključujući ključne pokazatelje, aktivnostima kontinuiranog unapređivanja poslovanja do postizanja postavljenih ciljeva, post-implementacijskoj ocjeni i postavljenim ciljevima za sljedeće izvještajno razdoblje.
PA7	Opisati ulogu i način uključivanja dionika s aspekta izvještajnih elemenata navedenih pod PA6.
	Rashodi
PA8	Bruto-rashodi po vrsti plaćanja
PA9	Bruto-rashodi po financijskoj klasifikaciji
PA10	Kapitalni izdatci po financijskoj klasifikaciji
PA11	Opisati politiku javne nabave u području održivog razvoja
PA12	Opisati ekonomske, okolišne i društvene kriterije koji se primjenjuju pri nastanku rashoda i financijskih obaveza
	Nabava
PA13	Opisati poveznice provedene nabave te javno utvrđenih prioriteta
PA14	Naveći udio ekoloških i drugih društveno korisnih dobara u ukupnoj vrijednosti nabave
	Efikasnost
	Opisati rezultate ocjene efikasnosti i efektivnosti pruženih usluga, uključujući aktivnosti njihova unapređenja

Izvor: GRI Reporting in Government Agencies, str. 11.

Usprkos navedenim nedostacima pilot-verzije, ovaj sektorski dodatak može se na međunarodnoj razini smatrati polaznim modelom izvještavanja u okviru društveno odgovornog računovodstva pri subjektima javnog sektora, pa tako i u visokom obrazovanju, koji će se postupno razviti u submodele s obzirom na specifičnosti pojedinih grupacija subjekata u javnom sektoru.

6. ZAKLJUČAK

Sukladno rezultatima projekta “Ubrzanje praksi društveno odgovornog poslovanja u novim zemljama članicama EU i zemljama kandidatkinjama kao sredstvo usklađivanja, konkurentnosti i društvene kohezije u EU” (UNDP Hrvatska, ožujak-svibanj 2007.), oko 200 poslovnih subjekata integriralo je koncept društveno odgovornog poslovanja u svoju stratešku orijentaciju, i to većinom veliki subjekti u stranom vlasništvu, listani na burzi, izvoznici, financijski sektor i telekomunikacije. Razvoj društveno odgovornog poslovanja u Hrvatskoj, prema zaključcima istog projekta, treba promatrati u svjetlu tranzicije, razvoja tržišta i ulaska u EU. Implementacija koncepta DOP-a dovodi do razvoja izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju (najprije kroz izvješća o okolišu, potom kroz razne oblike socijalnih izvješća i izvješća o održivosti) te aplikacije sve zastupljenijih GRI smjernica izvještavanja o održivosti primjenjivih kako u privatnom, tako i javnom sektoru. Kako izvještavanje o društveno odgovornom poslovanju ne bi poslužilo tek kao nerijetko korišten marketinški instrument, potrebno je osmisliti i cjelovito implementirati sustav društveno odgovornog računovodstva koji će obradom i prezentiranjem informacija o ostvarenim društvenim koristima i troškovima pridonositi efikasnijoj alokaciji i upravljanju resursima pridonoseći time podizanju razine društvenog blagostanja. EU deklaracije, poput one o javnom menadžmentu, specificirane aktivnosti od općeg javnog interesa (Ambrosius, Schmitt-Egner 2006.) kroz europske institucije poput Europske komisije, Europskog visokog suda, razne politike poput europske strukturne politike, politike istraživanja i tehnološkog razvoja, politike javnih usluga, politike zaštite potrošača, politike zaštite okoliša, mnoge uredbe, direktive, nacionalne regulative i fiskalne pritiske lokalnih zajednica, zahtijevaju upravljanje orijentirano k podizanju razine društvenog blagostanja, stoga je potreban razvoj efikasnog sustava društveno odgovornog računovodstva. U ovom je radu iznesen jedan takav prijedlog te su sagledane njegove mogućnosti implementacije.

Kako bi se prevazišle poteškoće oko prikupljanja potrebnih vrsta informacija, njihovog grupiranja i obrade te usvajanja standarda za sve subjekte proračunskog računovodstva, potrebna je adekvatna regulativa za područje društveno odgovornog računovodstva. Teško je za sada očekivati harmoniziranost takve regulative i standarda, dok su još u tijeku naponi harmonizacijskih i integracijskih procesa diljem EU u području financijskog (tradicionalnog) računovodstvenog sustava te prvotno treba razviti takav sustav u nacionalnim

okvirima. Pri tome je upitno koliko će biti prepoznata njegova korisnost kao instrumenta (javnog) menadžmenta orijentiranog prema podizanju razine blagostanja. Očekivana je i bojazan razotkrivanja inače dobro čuvanih informacija konkurentnim subjektima. Meutim, obvezatnost objave odnosila bi se samo na agregiranu verziju suplementarnog izvještaja o društvenoj uspješnosti, suplementarne društvene bilance i ukupne bilance. S tako postavljenim i razvijenim sustavom društveno odgovornog računovodstva, u Hrvatskoj bi se novom, inovativnom menadžmentu stavio na raspolaganje instrument koji bi pridonio usmjeravanju oskudnih financijskih resursa na aktivnosti pozitivnih neto učinaka na društvenu zajednicu, kako u području visokog obrazovanja tako i u cijelom javnom sektoru.

LITERATURA

Abt, C.C. (1972.), Social Audits: The State of the Art, New York.

Ambrosius, G., Schmitt-Egner, P. (2006.), Europäisches Gemeinwohl - Historische Dimension und aktuelle Bedeutung, Wissenschaftliche Konferenz, Universität Siegen, 24. - 25. Juni 2004., 278 S., Broschiert.

Ammermüller, A., Dohmen, D. (2004.), Individuelle und soziale Erträge von Bildungsinvestitionen, Studien zum deutschen Innovationssystem, Nr. 1-2004, Berlin, Köln.

Association (1998.), Association for Environmental Management in Banks, Saving Banks and Insurance Companies, Federal Ministry for the Environment, Nature Conservation and Nuclear Safety, Environmental Management in Financial Institutions, Bonn.

Azuma, K. (2007.), Ökobilanzierung und Periodisierung, Berlin.

Belfield, C.R. (2000.), Economic Principles for Education, Cheltenham, Northampton.

Bergner, M., Bobbit, R.A., Pollard, W. E. et al. (1976.), The Sickness Impact Profile: Validation of a Health Status Measure, Medical Care, Vol. 14, S.57-67.

Birch, S., Gafni, A. (1992.), Cost Effectiveness/Utility Analysis - Do Current Decision Rules Lead Us to where We Want to Be?, Journal of Health Economica, Vol. 11, S.279-296.

Blaug, M. (1976.), The Empirical Status of Human Capital Theory, in: Journal of Economic Literature, Vol. 14, S. 827-855.

Brent, R.J. (2004.), Cost-Benefit Analysis and Health Care Evaluations, Cheltenham.

Breyer, F., Leidl, R. (1997.), Wozu dient Evaluation im Gesundheitswesen?. In: Knappe, E. (Hrsg.), Managed Care, Baden-Baden, S. 121-138.

Brünger, H. (1974.), Die Nutzen-Kosten-Analyse als Instrument der Planung im Gesundheitswesen, Zürich.

Brummert, L.R. (1969.), An Overview, in: L.R. Brummert, E.G. Flarnhotz, W.C. Pyle (Hrsg.), Human resource Accounting, Development and Implementation in Industry, Foundation for Research in Human Behavior, Ann Arbor, S. 11-21.

Bullinger, M. (1998.), Der SF-36 Health Survey als krankheitsübergreifendes Profilinstrument, in: Schöffki, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.) Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin, et al., S.177-187.

BSO-Origin (1993.), Annual Report 1992., Utrecht.

Claes, C. (1998.), Möglichkeiten und Grenzen der Datenerfassung, in: Schöffki, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.) Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin, et al., S. 99-114.

Claes, C, Uber, A., Greiner, W. (1998), Der EuroQol als krankheitsspezifisches Indexinstrument, in: Schöffki, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.) Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin, et al., S. 193-201.

Cohn E., T.J. Geske (1992.), Private Nonmonetary Returns to Investment in Higher Education, in: The Economics of American Higher Education, W.E. Becker, D.R. Lewis, Norwell, S. 173-196.

Conrads, M. (1976.) Human Resource Accounting, Wiesbaden.

Corino, C. (1995.), Ökobilanzen, Düsseldorf.

Dierkes, M. (1974.), Die Sozialbilanz, Frankfurt.

Ederer, P, Schuller, Ph. (1999.), Geschäftsbericht Deutschland AG, Stuttgart.

Eichhorn, P. (1974.), Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung, Göttingen.

Elliott-Jones, M. F. (1973.), Matrix Methods in Corporate Accounting, in: M. Dierkes, R.A. Bauer (Hrsg.) Corporate Social Accounting, New York, Washington, London, S. 351-36.

Etterlin, G., Hürsch, P., Topf, M. (1992.), Ökobilanzen, Mannheim.

EuroQol Group (1990), Euroqol —A New Facility for the Measurement of Health-Related Quality of Life, Health Policy, Vol. 16, S. 199-208.

Fichtner, K., Loew, T., Seidel E. (1997.), Betriebliche Umweltkostenrechnung, Berlin.

Fischer-Winkelmann, W.F. (1980.), Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung, München.

Flamholtz, E.G. (1971.), *A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Rewards*, *The Accounting Review*, Vol. 46, S. 253-267.

Fleischmann, E., Paudtke, H. (1977.), *Rechnungswesen. Kosten des Umweltschutzes*, in: *Handbuch des Umweltschutzes*, Vogl, J., Heigi, A., Schäfer K. (Hrsg.), *Loseblattsammlung, Grundwerk, Landsberg, part M/III-7*.

Flores, N. E.(2003), *Conceptional Framework for Nonmarket Valuation*, in: *A Primer on Nonmarket Valuation*, P.A. Champ, K.J. Boyle, Th. C. Browns (Hrsg.), *Dordrecht*, S. 27-58.

Freese, E., Kloock, J. (1989.), *Internes Rechnungswesen und Organisation aus der Sicht des Umweltschutzes*, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Lehre*, Vol. 41, S. 1-29.

Friedrich, P. (1969.), *Volkswirtschaftliche Investitionskriterien für Gemeindeunternehmen*, *Tübingen 1969*.

Friedrich, P. (1991.), *Problematik des Kontenrahmens eines gesellschaftsbezogenen Rechnungswesens*, in: *Dienstprinzip und Erwerbsprinzip*, Faller, P., Witt D. (Hrsg.), *Baden-Baden*, S. 139-235.

Friedrich, P., Jutila, S. (2001.), *Aspects of Policies of Regional Competition*, in: *Policies of Regional Competition*, Friedrich, P., Jutila, S. (Hrsg.) *Baden-Baden*, S. 13-60.

Friedrich, P., Jahn, K., Valjak, G., Wonnemann, H.G. (1993.), *Ein gesellschaftsbezogenes Rechnungswesen am Beispiel der Stadthalle Osnabrück*, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinnützige Unternehmen*, Vol. 16, S. 245-247.

Friedrich, P., Feng, X., Jahn, K., Valjak, G., Wonnemann, H.G. (2000.), *Economic Effects of Locating Tourist Facilities*, in: *Tourism Sustainability and Territorial Organisation*, APDR (Hrsg.), *Coimbra*, S. 143-174.

Friedrich, P., Kosiński, J.A., Türk I. (2003.), *A Standard Chart of Social Accounts for Ecological Banks*, in: *Finance and Natural Environment*, L. Dziawgo, D. Dziawgo (Hrsg.), *Torun*, S. 281-322.

Genduso, L. A., Kotsanos J.G. (1996), *Review of Health Economic Guidelines in the Form of Regulations, Principles, Policies*, *Drug Information Journal*, Vol. 30, S. 1003-1016.

Graaff, J.de V. (1963), *Theoretical Welfare Economics*, *Cambridge*.

Graf von der Schulenburg, J.M. (1995.) *Kostenanalyse Modelle und Methoden der ökonomischen Bewertung*, *Der Kassenarzt in der gesetzlichen Krankenkasse*, *Der Kassenarzt*, Vol. 27/28, S. 40-41.

Graf von Stillfried, D., Glaske, G. (1998.), *Ökonomische Evaluation der medizinischen Versorgung - Standortbestimmung aus Sicht der Barmer Ersatzkasse*, in: *O. Schöffski, P. Glaser, J.-M. Graf von der Schulenburg, J.M.*

(Hrsg.), *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Berlin, Heidelberg et al., S. 285-306.

Greiner, W. (1998.), *Die Berechnung von Kosten und Nutzen im Gesundheitswesen*, in: Schöffki, O., Glaser, P., Graf von der Schulenburg, J.M., *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Berlin, et al., S. 55-68.

Greiner, W., Schöffki, O (1998.), *Grundprinzipien einer Wirtschaftlichkeitsrechnung*, in: *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Schöffki, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg (Hrsg.), Berlin, et al, S. 79-98.

Greiner, W., Uber, A., Graf von der Schulenburg, J.-M. (1996.), *Ökonomische Bewertung von Leistungen im Gesundheitswesen*, in: Walter, U., Paris, W. (Hrsg.), *Public Health - Gesundheit im Mittelpunkt*, Meran, S. 70-77.

GRI Reporting in Government Agencies.

Hanusch, H. (1987), *Nutzen-Kosten-Analyse*, München.

Hartunian, N. S., Smart, C.N., Thompson, M.S. (1980.), *The Incidence and Economic Costs of Cancer, Motor Vehicle Injuries, Coronary Heart Disease and Stroke: A Comparative Analysis*, *American Journal of Public Health*, Vol. 70, S.1249-1260.

Haveman, R.H., Wolfe, B.L. (1984.), *Schooling and Economic Well-Being: The Role of Nonmarket Effects*, in: *The Journal of Human Resources*, Vol. 19, S.377-407.

Helmig, B. (2005.), *Ökonomischer Erfolg in öffentlichen Krankenhäusern*, Berlin.

Henke, K.D. (1986.), *Die direkten und indirekten Kosten von Krankheiten in der Bundesrepublik Deutschland im Jahre 1980*, in: Henke, K.D.; I. Metze (Hrsg.), *Finanzierung im Gesundheitswesen*, Stuttgart, S. 213-262.

Herbst, S. (2001.), *Umweltorientiertes Kostenmanagement durch Target Costing und Prozesskostenrechnung in der Automobilindustrie*, Lohmar.

Hermanson, R.H. (1964.), *Accounting for Human Assets*, Michigan State University, Bureau of Business and Economic Research, Occasional Paper No. 14, East Lansing.

Holfelder, G. (1998.), *Standortbestimmung zu gesundheitsökonomischen Evaluationen aus der Sicht Fachärztlicher Berufsverbände*, in: *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Schöffki, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M., *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Berlin, et al., S..371-384.

HRPSOR, HGK, GRI, *predstavljanje G3 smjernica, priopćenje*, 2007.

Hunt, S.M., McEvan, J., McKenna, S.P. (1986.), *Measuring Health Status*, London.

Hunter, D.J., Fairfield, G.(1997.), *Disease Management, British Medical Journal*, Vol. 315, S. 50-53.

Inter-Agency Committee on Water-resources (1958.), *Proposed Practices for Economic Analysis of River Basin Projects prepared by the Subcommittee, Washington*.

Japan Environmental Agency (2000.), *Developing an Environmental Accounting System, Year 2000 Report, Tokyo*.

Kämmerer, W. (1998.), *Standortbestimmung und Ausblick aus Sicht der Krankenhausapotheken*, in: *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Schöffki, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M., *Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin, et al.*, S. 401-414.

GRI Guidelines, www.globalreporting.org.

Kaplan, R.M., Anderson, J.P., Ganiats, T.G. (1993.), *The Quality of Well-being Scale: Rationale for a Single Quality of Life Index*, in: Walker, S.R., Rosser, R.M. (Hrsg.), *Quality of Life Assessment, Key Issues in the 1990s, Lancaster*, S. 65-94.

Kapp, K.W. (1963), *Social Costs of Business Enterprise, Bombay, London*.

Karnowsky, D.J., Burchenal, J.H. (1949.), *The Clinical Evaluation of Chemotherapeutic Agents in Cancer*, in: McLeod, CM. (Hrsg.), *Evaluation of Chemotherapeutic Agents, New York*, S.191-205.

Konsensgruppe „Gesundheitsökonomie“ (1996.), *Empfehlungen zur gesundheitsökonomischen Evaluation – Hannoveraner Konsens -*, *Zeitschrift für Allgemeinmedizin, Vol. 72, S. 485-490*.

Kossow, K.-D. (1998.), *Gesundheitsökonomische Evaluationen aus hausärztlicher Sicht.* in: *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Schöffki, O. Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.) *Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin, et al.*, S. 351-370.

Lange, Ch., Fischer, R. (1998.), *Umweltschutzbezogene Kostenrechnung auf Basis der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Instrument des Controlling*, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaftslehre, Supplementary Vol. 1, S. 107-122*.

Leslie, L, Lewies , D. R. (2003.), *Economic Magnet and Multiplier Effects of the University of Minnesota*, in: *The Public Research University*, L.R. Darell, J.C. Hearn (Hrsg.) Lanham, New York, Oxford, S. 125-149.

Liedtke, C, Orbach, T., Rhon, H. (1997.), *Betriebliche Kosten- und Massenrechnung, Wuppertal*.

Linowes, D.F. (1968), *Socio Economic Accounting, Journal of Accountancy, Vol. 14, S. 37-42*.

Marggraf, R., Streb, S. (1997.), *Ökonomische Bewertung der natürlichen Umwelt*, Heidelberg, Berlin.

Miles Hill, K. *The Pakistani Perspective on Sustainability Reporting*, p.2., www.triplebottomline.com.pk

Mincer, J. (1974), *Schooling, Experience and Earning*, New York.

Mintrop, A. (1976.), *Gesellschaftsbezogene Rechenschaftslegung*, Zürich.

Monsen, R. J. (1972.), *Social Responsibility and the Corporation, Alternatives for the Future of Capitalism*, *Journal of Economic Issues*, Vol. 6, S. 125-141.

Müller-Bohn, Th., Ulrich, V. (2000.), *Pharmaökonomie*, Stuttgart.

Müller-Wenk, R. (1978.), *Die ökologische Buchhaltung*, Frankfurt.

Neubauer, F.F. (1974.), *Neuere Entwicklungen im amerikanischen Rechnungswesen: Das Human Resource Accounting*, *Die Unternehmung*, Vol. 28, S. 261-280.

Neumann-Szyszka, J. (1994.), *Kostenrechnung und umweltorientiertes Controlling. Möglichkeiten und Grenzen des Einsatzes eines traditionellen Controllinginstrumentes im umweltorientierten Controlling*, Wiesbaden.

Oberender, P. (Hrsg.) (1995.), *Kosten-Nutzen-Analysen in der Pharmaökonomie, Möglichkeiten und Grenzen*, Gräfelfing.

Office of Health Economics (1985.), *Measurement of Health*, London.

Ontario Ministry of Health (1994.), *Ontario Guidelines for Economic Analysis of Pharmaceutical Products*, Toronto.

Parta, D., Sen, A., Marglin, St. (1972.), *Guidelines for Project Evaluation*, New York.

Petermann F., Emmermann, A. (1998.), *Der Fragebogen zur Lebensqualität bei Asthma (FLA) - ein krankheitsspezifisches Profilinstrument*, in: *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Schöffski, O. Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.) *Gesundheitsökonomische Evaluationen*, Berlin, et al, S. 161-187.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN 114/10).

Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 27/05, 2/07).

Psacharopoulos, G. (1987a), *The Cost-Benefit Model*, in: *Economics of Education – Research and Studies*, G. Psacharopoulos (Hrsg.), Oxford et al., S. 342-347.

Psacharopoulos, G. (1987b), *Economics of Education*, Oxford et al.

Psacharopoulos, G. (1995.), *The profitability of Investment in*

Education, HCO Working Paper, No.63, Washington D.C.

Rice, D.P. (1994.), *Cost-of-Illness Studies: Factor of Fiction, The Lancet, Vol. 344, S. 1519-1520.*

Roth, U. (1992.), *Umweltkostenrechnung, Wiesbaden.*

Rychlik, R. (1999.), *Gesundheitsökonomie, Stuttgart.*

Sachverständigenrat für die konzertierte Aktion im Gesundheitswesen (1998), *Gesundheitswesen in Deutschland, Sondergutachten, Kostenfaktor und Zukunftsbranche, Band I, Baden-Baden.*

Schaltegger, St., Sturm, A. (1992.), *Ökologieorientierte Entscheidungen in Unternehmen. Ökologisches Rechnungswesen statt Ökobilanzierung. Notwendigkeit, Kriterien, Konzepte, Bern.*

Schaltegger, St., Sturm, A. (1995.), *Öko-Effizienz durch Öko-Controlling, Zürich.*

Schimmelpfeng, L., Machmer, D. (1996.), *Öko-Audit und Öko-Controlling, Tausenstein.*

Schellhorn, M. (1997.), *Umweltrechnungslegung, Wiesbaden.*

Schmitz, B. (1980.), *Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung für Altenpflegeheime, Baden-Baden.*

Schöffski, O. (1990.), *Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen von Arzneimitteln, Prinzipien, Methoden und Grenzen der Gesundheitsökonomie, Hannover.*

Schöffski, O. (1998.) *Nutzentheoretische Lebensqualitätsmessung, in: Gesundheitsökonomische Evaluationen, Schöffski, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.), Berlin, et al, S. 129-159.*

Schöffski, O., Graf von der Schulenburg, J.M. (2002.), *Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin et al.*

Schöffski, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.) (1998.), *Gesundheitsökonomische Evaluationen, Berlin et al.*

Schöffski, O., Uber, A. (1998.), *Grundformen gesundheitsökonomischer Evaluation, in: Gesundheitsökonomische Evaluationen, Schöffski, O., Glaser, P., Graf v. d. Schulenburg, J.M. (Hrsg.), Berlin, et al, S. 69-78.*

Schultz, Th. (1961.), *Education and Economic Growth, in: Social Forces Influencing American Education, N. B. Henry (Hrsg.), S. 46-88.*

Schultz, Th. (1971.), *Investment in Human Capital, New York 1971.*

Schwalbach, J., Schwark, A. (2008), *Corporate Governance and Corporate Citizenship, in: Handbuch Corporate Citizenship, Habich, A., Schmidpeter, R., Neureiter, M. (Hrsg.), Berlin, S. 71-85.*

Seidel, E. (1998.), *Umweltorientierte Kennzahlensysteme – Leistungsmöglichkeiten und Leistungsgrenzen, Entwicklungsstand und*

Entwicklungsaussichten, in: Umweltkennzahlen. Planungs-, Steuerungs- und Kontrollgrößen für ein umweltorientiertes Management, Seidel, E., Clausen, J., Seifert, E.K. (Hrsg.), München, S. 9-31.

Seidel, E., Heupel, Th. (2003.), Umweltkostenrechnung, Siegen.

Seidel, E., Zenus, St. (1990.), Ökologisches Rechnungswesen, Literaturstudie für den VDI e.V., Manuskript, Düsseldorf.

Seidel, E., Clausen, J. Seifert, K. (1998.), Umweltkennzahlen. Planungs- und Kontrollgrößen für ein umweltorientiertes Management, München.

Seifert, E. (1999.), „Sustainable Enterprise“ - wie alles anfing, in: Betriebliches Rechnungswesen im 21. Jahrhundert, Seidel, E. (Hrsg.), Berlin et al., S. 167-178.

Spraul, K.(2006.), Bildungsrendite als Zielgröße für das Hochschulmanagement, Berlin.

Stahlmann, V. (1994.), Umweltverantwortliche Unternehmensführung. Aufbau und Nutzen eines Öko-Controlling, München.

Stahlmann, V. (1999.), Unterstützung des Umweltmanagements durch Umweltrechnung, in: Betriebliches Rechnungswesen im 21. Jahrhundert, Seidel, E. (Hrsg.), Berlin et al.

Statistisches Bundesamt (1998.), Gesundheitsbericht für Deutschland, Stuttgart.

Stephan, G., Ahlheim M. (1996.), Ökonomische Ökologie, Berlin et al.

Stoltenberg, U., Funke, M. (1996.), Betriebliches Ökocontrolling, Wiesbaden.

Thurow, L.C. (1999), Building Wealth, New York.

Tengs, T.O., Adams, M.E., Pliskin, J.E. et al. (1995.), Five-Hundred Life-Saving Interventions and their Cost-Effectiveness, Risk Analysis, Vol. 15, S. 369-390.

Tsimopoulos, T. (1989.), Gesellschaftsbezogenes Rechnungswesen für Energieversorgungsunternehmen, Frankfurt.

UNDP Hrvatska, (2007.), Ubrzanje praksi društveno odgovornog poslovanja u novim zemljama članicama EU i zemljama kandidatkinjama kao sredstvo usklađivanja, konkurentnosti i društvene kohezije u EU, ožujak-svibanj 2007.

Vašiček, D.; Vašiček, V. “Osnove računovodstva proračuna” u “Primjena računskog plana proračuna”, RIF, Riznica, HZRFD, 2009.

Verein für Umweltmanagement in Banken, Sparkassen und Versicherungen (1997), Bilanzierungsgrundsätze und -richtlinien für betriebliche Umweltbilanzen der Finanzdienstleister mit Standardkontenrahmen, Bonn.

Ware, J.E. (1993.), SF-36 Health Survey: Manual Survey, Manual and Interpretation Guide, Boston.

Weinstein, M.C. (1990.), Principles of Cost-Effective Resource Allocation in Health Care Organisations, International Journal of Technology Assessment in Health Care, Vol. 6, S. 93-103.

Weisbrod, B.A..(1964.), External Benefits of Public Education, Princeton 1964.

Westlund, H. (2006.), Social Capital in the Knowledge Economy, Berlin, Heidelberg, New York.

Wille, E. (1996.), Anliegen und Charakteristika einer Kosten-Nutzen-Analyse, in: Ökonomie in der Medizin, Graf von der Schulenburg, J.-M. (Hrsg.), Stuttgart, New York, 1-16.

Wonnemann, H.G. (1989.), Budgeteffekte der Standortwahl von Verwaltungen, Baden-Baden.

Wysocki, K. (1981.), Sozialbilanzen, Stuttgart, New York.

Ziehm, F. (1974.), Die Sozialbilanz - notwendiges Führungsinstrument oder modische Neuheit, in: Der Betrieb, Vol. 27, S. 1489-1494.

Zakon o proračunu (NN 87/08, 36/09, 46/09).

Diana Eerma, MA

Lecturer
University of Tartu,
Faculty of Economics and Business Administration,
Narva Road 4, 51009 Tartu, Estonia
E-mail: diana.eerma@ut.ee

Peter Friedrich, Ph. D.

Senior Researcher
University of Tartu,
Faculty of Economics and Business Administration,
Narva Road 4, 51009 Tartu, Estonia
E-mail: Peter@mtk.ut.ee

Lorena Mošnja-Škare, Ph. D

Professor
Juraj Dobrila University of Pula,
Department of Economics and Tourism «Dr. Mijo Mirković»
Preradovićeve 1/1, 52100 Pula, Croatia.
E-mail: lmosnja(pri)efpu.hr

A STANDARD FRAMEWORK OF SOCIAL ACCOUNTING – THE POSSIBILITIES OF INTEGRATION INTO TRADITIONAL ACCOUNTING SYSTEM OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS*

Abstract

The paper provides an overview of theoretical approaches to social accounting, discussing its developments, features and limitations. The traditional accounting information is not sufficient to cover social benefits and social costs made by private or public entities. Their measurement, recognition and disclosure provide valuable information significant for efficient allocation and management of resources, contributing in such a way to the social wealth growth. That is why this paper provides the social accounting framework exploring the possibilities of its integration into the traditional accounting and reporting system. These possibilities are discussed through the high education institutions' accounting system, thus suggesting how the social accounting system could become integrated in the governmental accounting system which is applied by those institutions.

Key words: social accounting, financial reports, social costs, social benefits

JEL classification: M14, M41

* This paper is the result of work on the research within the project No TMJRI 0107 "Strategies of the Sustainable and Balanced Development of Estonia in Joining the European Union" co-financed by the Estonian Ministry of Education and Research and EU structural funds (University of Tartu).