

Mjerenje i izvještavanje o društveno ekonomskom utjecaju u organizacijama civilnog društva

Pandurić, Matea

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:306290>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-11**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij poslovne ekonomije – smjer Računovodstvo i revizija

**MJERENJE I IZVJEŠTAVANJE O DRUŠTVENO
EKONOMSKOM UTJECAJU U ORGANIZACIJAMA
CIVILNOG DRUŠTVA**

Diplomski rad

Matea Pandurić

Zagreb, rujan 2021.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij poslovne ekonomije – smjer Računovodstvo i revizija

**MJERENJE I IZVJEŠTAVANJE O DRUŠTVENO
EKONOMSKOM UTJECAJU U ORGANIZACIJAMA
CIVILNOG DRUŠTVA**

**MEASURING AND REPORTING ON SOCIOECONOMIC
IMPACT IN CIVIL SOCIETY ORGANIZATIONS**

Diplomski rad

Student: Matea Pandurić, JMBAG: 0067496591

Mentor: Prof. dr. sc. Vesna Vašiček

Zagreb, rujan 2021.


Matea Pandurić
Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je DIPLOMSKI RAD
(vrsta rada)
isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

U Zagrebu, 23.9.2021.

Student/ica:


(potpis)

Sažetak i ključne riječi

Organizacije civilnoga društva čine civilni ili treći sektor koji obitava uz prvi i drugi sektor, državu i tržište. Djelatnost organizacija civilnog društva usmjerena je na ostvarivanje javnih i društveno korisnih ciljeva s namjerom poboljšanja kvalitete života svakog pojedinca, a posebno onih iz ranjivih društvenih skupina. Osim društvenih (socijalnih) ciljeva ove organizacije doprinose i ekološkim ciljevima koji su također bitni za kvalitetu života svakog pojedinca. Najčešći oblik organizacija civilnoga društva u svijetu, pa tako i u Hrvatskoj su udruge koje čine preko 90% civilnoga društva. Uslijed ograničenih financijskih izvora za financiranje aktivnosti, neke od udruga upustile su se u obavljanje gospodarskih djelatnosti ili tzv. samofinancirajućih aktivnosti. Takve aktivnosti bile su i podloga razvoja društvenoga poduzetništva, relativno nove društveno ekonomske pojave koja posluje po poduzetničkim načelima maksimizacije profita što znači da sudjeluje na tržištu nudeći svoje proizvode i usluge, ali je njena glavna misija i dalje društvena te svu zaradu ulaže u ispunjavanje društvenih i/ili ekoloških potreba. Organizacije civilnoga društva imaju veliki značaj, a posebno je vidljiv u kriznim vremenima, kakvima svjedočimo i sada. Društvene inovacije poput društvenog poduzetništva može omogućiti da najranjivije društvene skupine postanu ekonomska snaga i umjesto troška državi, na obostrano zadovoljstvo, krenu sudjelovati na tržištu rada kao radnici i tako puniti državni proračun. Europa se suočava s mnogim složenim i međusobno povezanim društveno ekonomskim izazovima koje je ekonomska kriza očito pojačala. Ti izazovi uključuju nezaposlenost mladih, migracije, starenje stanovništva, siromaštvo i nejednakosti spolova.

S obzirom na poduzetnički duh i inovativnost društvena poduzeća potencijalno imaju još veći značaj, no kako bi ove organizacije dobile zasluženu ulogu u društvu i ekonomiji potrebno je izmjeriti taj značaj na adekvatan i standardiziran način. Stoga, kao glavni interes ovog rada ispituje se stvarni značaj mjerenja utjecaja organizacija kao i trenutno razvijene mogućnosti i modeli za mjerenje društvenih i ekonomskih utjecaja organizacija civilnoga društva, a posebno društvenih poduzeća koji uz društvenu vrijednost proizvode i značajnu ekonomsku vrijednost.

Ključne riječi: *civilnog društvo, treći sektor, organizacije civilnoga društva, neprofitne organizacije, udruge, društveno poduzetništvo, financijsko izvještavanje, nefinancijsko izvještavanje, mjerenje utjecaja, društveno ekonomski utjecaji, društveno računovodstvo, SROI, Balanced Scorecard za društvena poduzeća, GRI Standard*

Abstract and key words

Civil society organizations make up the civil society or third sector that exists next to the state and market. The activities of civil society organizations are aimed at achieving public and socially beneficial goals with the intention of improving the quality of life of each individual, especially those from vulnerable groups. In addition to social goals, these organizations also contribute to environmental goals that are also important for the quality of life of each individual. The most common form of civil society organization in the world, also in Croatia, are associations that make up over 90% of civil society. Due to limited financial resources for financing activities, some of the associations have embarked on economic activities or the so-called self-financing activities. Such activities were the basis for the development of social entrepreneurship, relatively new socio-economic phenomena that operate on entrepreneurial principles of profit maximization, which means that it participates in the market by offering its products and services, but their main mission is still social and invests all profits in / or environmental needs. Civil society organizations are of great importance, and it is especially visible in times of crisis, as we are witnessing now. Social innovations such as social entrepreneurship can enable the most vulnerable social groups to become an economic force and instead of costing the state, to the mutual satisfaction, start participating in the labor market as workers and thus fill the state budget. Europe is facing many complex and interconnected socio-economic challenges that the economic crisis has clearly exacerbated. These challenges include youth unemployment, migration, population aging, poverty and gender inequality. Given the entrepreneurial spirit and innovation, the social enterprise is potentially even more important, but in order for these organizations to get the deserved role in society and the economy, it is necessary to find adequate and standardized way to measure their importance. Therefore, the main interest of this paper is the real importance of measuring the impact of the organization as well as currently developed options and models for measuring the social and economic impacts of civil society organizations, especially social enterprises that produce significant economic value and significant economic value.

Keywords: civil society, third sector, civil society organizations, non-profit organizations, associations, social entrepreneurship, financial reporting, non-financial reporting, impact measurement, socio-economic impacts, social accounting, SROI, Balanced Scorecard for social enterprises, GRI Standard

Sadržaj

1.	Uvod.....	1
1.1.	Predmet i cilj rada	1
1.2.	Metode prikupljanja i izvori podataka	2
1.3.	Sadržaj i struktura rada	2
2.	Osnovna obilježja, izvori financiranja i društveno poduzetništvo organizacija civilnoga društva.....	4
2.1.	Pojmovno određenje, osnovna obilježja, društvena uloga i glavni akteri civilnoga društva u Republici Hrvatskoj	4
2.1.1.	Pojam i osnovna obilježja organizacija civilnoga društva	4
2.1.2.	Društvena uloga organizacija civilnoga društva	8
2.1.3.	Glavni akteri civilnog društva u Republici Hrvatskoj	10
2.2.	Izvori financiranja organizacija civilnoga društva.....	13
2.2.1.	Financiranje od osnivača i članarina	16
2.2.2.	Financiranje iz javnih izvora - proračuna i EU fondova.....	17
2.2.3.	Financiranje iz donacija (izvanproračunskih) i sponzorstava	21
2.2.4.	Samofinancirajuće aktivnosti i društveno poduzetništvo	22
2.3.	Osnovna obilježja i strategija razvoja društvenog poduzetništva u Hrvatskoj i svijetu	28
2.3.1.	Pojam društvenog poduzetništva	28
2.3.2.	Razvoj zakonodavno-regulatornog i strateškog okvira za društveno poduzetništvo u Republici Hrvatskoj	32
2.3.3.	Glavni akteri društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji ...	34
3.	Financijsko izvještavanje i poslovanje organizacija civilnoga društva	39
3.1.	Računovodstvo i uloga financijskog izvještavanja organizacija civilnoga društva	39
3.2.	Osnovne karakteristike računovodstva	41
3.2.1.	Financijsko izvještavanje i revizija	42

3.2.2. Registar neprofitnih organizacija	44
3.3. Računovodstvo i financijsko izvještavanje u organizacijama civilnoga društva koje se bave društvenim poduzetništvom – studija slučaja.....	46
4. Mjerenje i izvještavanje o društveno-ekonomskom utjecaju utjecaja - društveno računovodstvo	52
4.1. Svrha mjerenja društveno-ekonomskog utjecaja i primjena u Hrvatskoj	52
4.2. Ograničenja računovodstva i financijskog izvještavanja organizacija civilnoga društva	57
4.3. Koncept mješovite vrijednosti	61
4.4. Metode mjerenja društveno - ekonomskih učinaka organizacija civilnoga društva	63
4.4.1. Pokazatelj SROI – Social return on investment.....	63
4.4.2. Primjena Balanced ScoreCard modela kod organizacija civilnoga društva i društvenih poduzeća	67
4.4.3. GRI standardi izvještavanja	70
5. Zaključak.....	73

POPIS LITERATURE

POPIS SLIKA

POPIS TABLICA

POPIS GRAFIKONA

ŽIVOTOPIS

1. Uvod

1.1. Predmet i cilj rada

Tema diplomskog rada je mjerenje društveno ekonomskog utjecaja organizacija civilnog društva, pri čemu se pridaje posebna pažnja onim organizacijama koje provode aktivnosti društvenog poduzetništva. Financiranje organizacija civilnog društva u Hrvatskoj, dolazi iz različitih izvora te se u radu istražuju i prezentiraju mogući izvori financiranja i objašnjavaju se postupci dodjele sredstava iz javnih izvora za provedbu društveno korisnih programa i projekata. Posebna pozornost pridaje se samofinancirajućim aktivnostima koje ojačavaju financijsku stabilnost i održivost organizacija civilnog društva, s fokusom na društveno poduzetničke aktivnosti koje se javljaju kao moderan, human i socijalno osjetljiv poslovni model čiji su pokretač najčešće organizacije civilnog društva. Također, prezentiraju se zaključci o značaju adekvatnog mjerenja uspjeha i društveno ekonomskog učinka organizacija civilnog društva pri čemu se uvodi termin društvenog računovodstva koji nadopunjuje tradicionalno financijsko poslovanje i izvještavanje.

Cilj je rada na temelju prikupljene literature i podataka pojasniti poslovanje, a prije svega financiranje organizacija civilnog društva, te uvesti pojam društvenog poduzetništva i smjestiti isti u društveni kontekst Hrvatske, kao i opisati značaj adekvatnog mjerenja te financijskog i nefinancijskog izvještavanja u svrhu porasta transparentnosti prema javnosti, ali i poboljšanog planiranja radi unaprjeđenja efikasnosti poslovanja organizacija civilnog društva i razvoja društvenog poduzetništva. Krajnja svrha ovog rada je osvijestiti veliki značaj civilnog društva i veliki potencijal društvenog poduzetništva te pobuditi interes za definiranje načela i alata računovodstva i mjerenja socioekonomskih učinaka socijalnih poduzeća, što će u konačnici rezultirati jačanjem uloge društvenih poduzeća u društvu. U radu će se istražiti postojeći modeli i alati koje bi organizacije civilnoga društva mogle primjenjivati i njihovom primjenom unaprijediti odnos sa zajednicom koja će biti informiranija o stvarnim utjecajima organizacija te unaprijediti vlastitu efikasnost i interno odlučivanje utemeljeno na relevantnim informacijama koje vode do ostvarenja strateških ciljeva.

1.2. Metode prikupljanja i izvori podataka

Prilikom izrade diplomskog rada za obradu prikupljenih podataka korištene su metode analize, deskripcije komparacije i kompilacije. Podaci se prikupljaju iz sekundarnih izvora. Koristi se domaća i strana literatura na temu organizacija civilnog društva, financiranja organizacija civilnog društva, društvenog poduzetništva, računovodstva i financijskog izvještavanja te modela mjerenja i izvještavanja o utjecaju društveno korisnih aktivnosti, programa i projekata pod krovim nazivom društveno računovodstvo. Korišteni su znanstveni i stručni radovi dostupni u internetskim bazama znanja, Nacionalnoj i sveučilišnoj knjižnici grada Zagreba i Ekonomskog fakulteta te članci, publikacije, strateški dokumenti, zakoni i pravilnici dostupni na Internetu. Također su korišteni relevantni zakoni i pravilnici te državni strateški dokumenti i razni izvještaji državnih i ostalih javnih institucija. S obzirom da se u radu proučavaju fenomeni i pojave novijeg doba koji su još uvijek u razvoju, poput društvenog poduzetništva i svega što potpada pod društveno računovodstvo, značajan dio literature novijeg je datuma.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Diplomski rad sastoji se od pet međusobno povezanih poglavlja. Započinje *Uvodom* u sklopu kojeg su opisani predmet i cilj rada, metode prikupljanja i izvori podataka te sadržaj i struktura rada. U drugom poglavlju *Osnovna obilježja, izvori financiranja i društveno poduzetništvo organizacija civilnoga društva*, objašnjeno je pojmovno određenje organizacija civilnoga društva, predstavljeni su svi povezani pojmovi i prezentirana su osnovna obilježja organizacija civilnoga društva, a posebna je pažnja pridana udrugama koje su najbrojniji i glavni akteri civilnog društva u Republici Hrvatskoj. U nastavku drugog poglavlja analizirani su izvori financiranja i sagledani statistički podaci o izvorima financiranja udruga u Hrvatskoj koji govore o makroekonomskom značaju organizacija civilnoga društva. U ovom poglavlju pojašnjene su i samofinancirajuće aktivnosti koje su temelj za razvoj društvenoga poduzetništva te samo društveno poduzetništvo. Treće poglavlje bavi se *Financijskim izvještavanjem i poslovanje organizacija civilnoga društva*. Predstavljene su za temu rada relevantne odredbe Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14) i pripadajuće odredbe iz Pravilnika proizašlih iz predmetnog Zakona. Posebno je obrađena tema računovodstva i poslovanja organizacija civilnoga društva koje se bave društvenim poduzetništvom, u sklopu čega je prikazana i studija

slučaja. Četvrto poglavlje naziva *Mjerenje i izvještavanje o društveno ekonomskom utjecaju – društveno računovodstvo*, proučava literaturu koja govori o potrebama za nefinancijskim mjerenjem uspjeha organizacija, kako profitnih tako i neprofitnih. Istaknuta je svrha mjerenja o društveno-ekonomskom utjecaju, uveden je teorijski koncept mješovite vrijednosti i ukratko su predstavljena tri modela ili metode mjerenja društveno ekonomskih učinaka organizacija civilnoga društva: Pokazatelj SROI, Balanced Scorecard za društvena poduzeća i GRI standardi nefinancijskog izvještavanja. Peto i posljednje poglavlje je *Zaključak* u kojem se na temelju iznesenih činjenica iz literature i odabranih izvora podataka donose zaključci o temi i buduće perspektive bavljenja istom temom.

2. Osnovna obilježja, izvori financiranja i društveno poduzetništvo organizacija civilnoga društva

2.1. Pojmovno određenje, osnovna obilježja, društvena uloga i glavni akteri civilnoga društva u Republici Hrvatskoj

2.1.1. Pojam i osnovna obilježja organizacija civilnoga društva

Neprofitni sektor, treći sektor, civilno društvo, dobrotvorni sektor, nevladine organizacije, organizacije civilnoga društva povezani su i donekle, ovisno o kontekstu, istoznačni pojmovi koji označavaju sve organizacije čija svrha postojanja nije stjecanje profita za vlasnike i članove, već je njihovo djelovanje usmjereno na postizanje kako društvenih tako i ekoloških i drugih općekorisnih ciljeva. Nadalje, neprofitne organizacije mogu biti javne ili privatne, odnosno osnivač im može biti javno tijelo poput države i jedinice lokalne samouprave ili ih osnivaju privatne pravne i fizičke osobe.

Neprofitna organizacija je organizacija čiji cilj je nešto drugo negoli stjecanje profita za njenog vlasnika. Obično njen cilj je pružanje usluga.¹ U kategoriju organizacija civilnog društva spadaju sve formalno registrirane neprofitne i nedržavne organizacije ili udruženja te grupe iz lokalnih zajednica koje ne pripadaju u vladin i poslovni sektor te promiču zajedničko ili javno dobro.² Neprofitna organizacija može se definirati kao pravna osoba koja se osniva radi ostvarivanja određenog javnog, općeg ili zajedničkog interesa pojedinaca, grupe građana ili šire zajednice, pri čemu ne posluje radi ostvarivanja profita niti djeluje na tržišnoj osnovi.³ Treći sektor redovito ispunjava prostor između tržišta (prvi sektor) i državnih institucija (drugi sektor), promičući vrijednosti kao što su pravda i solidarnost, dok istovremeno donosi vidljiv napredak u području socijalnog uključivanja i integracije.

¹ Antony-Young (1998) prema Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 2

² NEEst (2007) *Pokreni se – Iskustva održivog socijalnog poduzetništva u Hrvatskoj* (online). Dostupno na: https://udruge.gov.hr/UserDocsImages/UserFiles/pokreni_se.pdf (20.8.2021.) str.6

³ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 4

Europski gospodarski i socijalni odbor (EGSO) koristi termin organizacije civilnog društva i objašnjava ih kao organizacijske strukture čiji članovi imaju ciljeve i odgovornosti od općeg interesa te koji djeluju kao posrednici između javnih vlasti i građana.⁴ Svjetska banka definira civilno društvo kao široku lepezu nevladinih i neprofitnih organizacija koje su prisutne u javnom životu, izražavaju interese i vrijednosti svojih članova i drugih, na temelju etičkih, kulturnih, političkih, znanstvenih, vjerskih ili filantropskih razmatranja.⁵ Iako pojmovno određenje vezana uz neprofitne organizacije nije jednolično niti u potpunosti usuglašeno ove organizacije moguće je prepoznati prateći zajedničke karakteristike koje naglašavaju neprofitnu prirodu, dobrovoljnost, neovisnost o državi i vladi.

Prema definiciji (Salamon i Sokolowski, 2014.) institucionalne komponente trećeg sektora tj. civilnog društva moraju kumulativno zadovoljiti kriterije da su⁶:

1. Organizacije - koje uključuju grupe ljudi, bilo da su registrirane ili ne, koje su u interakciji prema nekim međusobno prihvaćenim procedurama i slijede jednu ili više zajedničkih svrha kroz određeni (značajni) vremenski period
2. Privatne – institucionalne odvojene od državne i s mogućnosti da prestanu djelovati pod vlastitom odlukom
3. Samoupravljujuće – određuju svoju osnovnu misiju i svrhu koje su formulirane kroz interne procedure vladavine/imaju samostalnost u izboru vodstva/određen stupanj financijske autonomije
4. Dobrovoljne – uključuju ljude bez prisile ili prinude na temelju slobodnog izbora
5. U potpunosti ili značajno ograničene u distribuciji dobiti – ili potpuno zabranjuju raspodjelu dobiti ili neka pravna ili ugovorna obveza od njih traži ograničenje distribucije.

⁴ Vlada Republike Hrvatske, *Nacionalna strategija stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnog društva 2012-2016* (online). Dostupno na: <https://udruge.gov.hr/nacionalna-strategija-stvaranja-poticajnog-okruzenja-za-razvoj-civilnoga-drustva-2012-2016/274> (20.8.2021.) str.6

⁵ World Bank (online). Dostupno na: <https://www.worldbank.org/en/about/partners/civil-society/overview> (20.8.2021.)

⁶ Baturina D. (2017), Doprinos trećeg sektora socio-ekonomskom razvoju Europe – Utjecaj trećeg sektora (prikaz FP7 projekta), *Revija za socijalnu politiku*, 24(1), 107-111. <https://doi.org/10.3935/rsp.v24i1.1457>

Organizacije s obilježjem neprofitne djelatnosti u skladu s zakonskim određenjem i s osnove vlasništva, osnivača i osnivačkih prava klasificiraju se kao⁷:

- Korisnici proračuna – državne (vladine) neprofitne organizacije
- Neprofitne organizacije (u užem smislu) – nedržavne (nevladine) neprofitne organizacije.

Korisnicima proračuna ili državnim neprofitnim organizacijama financijska sredstva i ostale resurse za rad osigurava država i/ili jedinice lokalnih i područnih (regionalnih) samouprava te su rashodi isplanirani u okviru javnih proračuna. Proračunski korisnici su: tijela državne uprave i tijela lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove te ostale institucije prema Pravilniku o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika.

Za potrebe ovog rada koristiti će se pojam organizacija civilnoga društva koji pri tome određuje neprofitne organizacije u užem smislu, odnosno privatne ili nedržavne ili nevladine neprofitne organizacije.⁸ Svjetska banka također koristi termin *organizacije civilnoga društva* i *civilnog društvo*⁹.

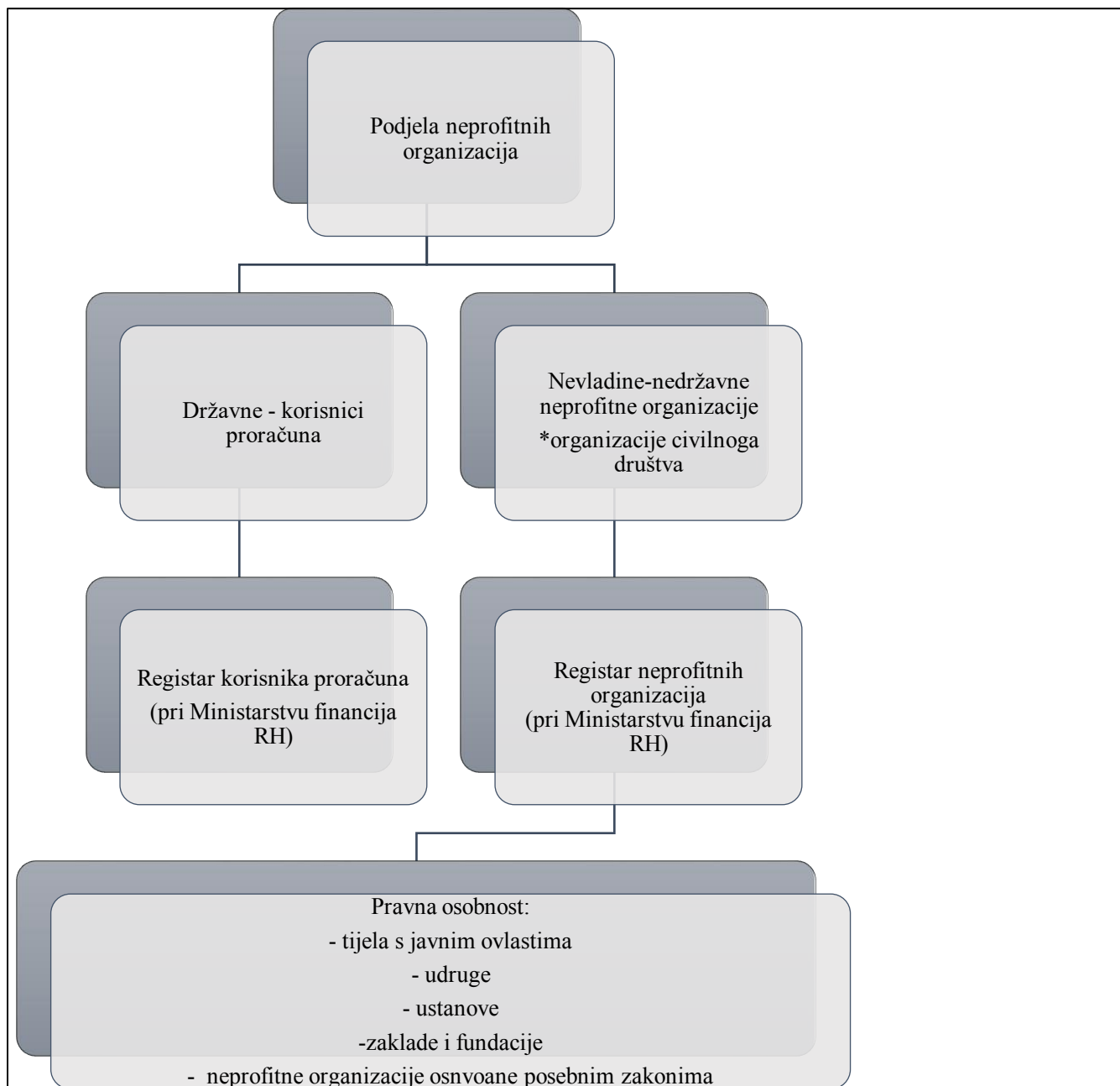
Najrašireniji pravni oblik organizacija civilnoga društva, kako u Hrvatskoj tako i u ostatku svijeta, su udruge i zaklade. Ipak unutar svake države, pa čak i među članicama Europske unije, pronalaze se razlike u zakonima koji se vežu uz osnivanje i rad udruga, zaklada i ostalih pravnih oblika koji se mogu svrstati u grupu organizacija civilnoga društva.

⁷ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 7

⁸ Ovaj pojam je odabran kao najprikladniji s obzirom da isti najčešće koristi i promovira Nacionalna zaklada za razvoj civilnoga društva koja je vodeća javna institucija za suradnju, povezivanje i financiranje organizacija civilnoga društva u Republici Hrvatskoj. Isti pojam za označavanje neprofitnih organizacija u užem smislu odabran je i u Nacionalnoj strategiji stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnoga društva od 2012. do 2016. Vlade Republike Hrvatske (najrecentnija nacionalna strategija). Sukladno tome za označavanje skupa organizacija civilnog društva u ovom radu koristiti ćemo pojam civilno društvo.

⁹ World Bank (online). Dostupno na: <https://www.worldbank.org/en/about/partners/civil-society/overview> (20.8.2021.)

Grafikon 1: Podjela neprofitnih organizacija



Izvor: Izrada autorice prema Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 11

2.1.2. Društvena uloga organizacija civilnoga društva

Bez obzira što organizacije civilnoga društva osnivaju privatne pravne ili fizičke osobe, one kao i državne neprofitne organizacije poput na primjer državnih ustanova, ispunjavaju javne potrebe od kojih šira društvena zajednica ima koristi. Tako provode aktivnosti humanitarne naravi, organiziraju pružanje socijalnih usluga i pomoći za osobe iz ranjivih i marginaliziranih društvenih skupina poput oboljelih osoba, starijih i nemoćnih osoba, beskućnika, djece u nepovoljnom položaju, žrtve nasilja, ratne veterane, osobe s invaliditetom i djecu s teškoćama u razvoju i mnoge druge. Ne smije se zaboraviti pozitivan utjecaj organizacija civilnoga društva na zapošljavanje, a posebno zapošljavanje marginaliziranih skupina koje se teško snalaze na tržištu rada.

U vremenima pojačanih društvenih i ekonomskih rizika, poput COVID-19 pandemije koja je od zdravstvene krize postala i društvena i ekonomska, nezamjenjiva uloga neprofitnog sektora, koja često prolazi ispod radara šire javnosti pa i ključnih dionika države i tržišta, dolazi na vidjelo. Naime, nastupom kriza produbljuje se nejednakost uključujući i jaz u raspodjeli bogatstva. Osim što siromašniji postaju još siromašniji u odnosu na bogatije, izloženiji su i pobolu i ostalim socijalnim rizicima. Siromašnima su manje dostupne zdravstvene usluge, a vrlo često su primorani i obavljati poslove na kojima su izloženiji oboljenjima, bilo da se radi o zaraznim bolestima poput koronavirusa ili nekim kroničnim bolestima ukoliko na primjer rade u proizvodnim pogonima sa toksičnim materijalima.

Jasno je da je takav odnos snaga nepovoljan za osobe u riziku od siromaštva i siromašne osobe te ostale osobe u nepovoljnom položaju, no jedan od najcjenjenijih svjetskih ekonomista, nobelovac iz područja ekonomije, J.E. Stiglitz (2012), u svojoj knjizi „Cijena nejednakosti“ upozorava i na negativan učinak društvene nejednakosti na bogatstvo najbogatijih tzv. 1% (1% Amerikanaca kontrolira čak 40% bogatstva te nacije). Naime, ukoliko bi se siromašnima omogućilo da iziđu iz siromaštva te im se pružilo adekvatno obrazovanje, porastao bi životni standard u cijeloj zajednici, povećala bi se sigurnost, obrazovaniji radnici radili bi efikasnije i više bi doprinosili tehnološkom napretku što bi omogućilo i veće zarade za vlasnike, odnosno porast cjelokupnog bogatstva svih uključenih na tržištu. Pojednostavljeno rečeno, Stiglitz drži da društvena nejednakost izuzetno negativno utječe na ekonomiju, demokraciju i globalizaciju te ističe da tržište nije u stanju pobrinuti se za društvene i okolišne potrebe bez uključivanja države i neprofitnog sektora,

uključujući društvena poduzeća koja kombiniraju ostvarivanje neprofitnih ciljeva s tržišnim poslovanjem.¹⁰ Upravo je smanjenje društvene nejednakosti i zastupanje ljudskih prava te promoviranje solidarnosti jedna od temeljnih uloga koju nosi neprofitni sektor. Važnost ovog sektora često je zanemarena i negirana, posebno od strane tržišno orijentiranih društvenih dionika. Državni dokument, Strategija borbe protiv siromaštva i socijalne isključenosti u Republici Hrvatskoj (2014.-2020.), bazirana na borbi protiv siromaštva, socijalne isključenosti te smanjenja nejednakosti u društvu, navodi kako je u njejoj izradi, provođenju sudjeluju organizacije civilnoga društva odnosno neprofitne organizacije. Neprofitne organizacije pojavljuju se kao pružatelji socijalnih usluga što predstavlja veliku pomoć i vrijednost za djelatnost socijalne skrbi¹¹, odnosno neprofitne organizacije dopunjavaju nedostatne kapacitete države i uklanjaju nedostatke tržišta osiguravajući socijalnu skrb za građane. Država se susreće sa izazovima poput nedostatka resursa, nerazvijenih kapaciteta, nedostatka infrastrukture, a posebno je izražen nedostatak novih inicijativa kao i tromost sustava koja se ogleda u sporom usvajanju novina i inovacija, najčešće kao rezultat izrazito formalne i birokratske organizacijske kulture i velikog broja zaposlenih. Također, u državnim i javnim institucijama slaba je primjena nadzora i evaluacije čime je budući napredak i razvoj ograničen. Mnoge države, pa tako i Republika Hrvatska, pristupaju outsourcing-u socijalnih usluga od organizacija civilnoga društva, što je regulirano člankom 168. Zakona o socijalnoj skrbi¹².

Civilno društvo je ogromna ekonomska sila, pri tome veća od brojnih industrija u pogledu radne snage o čemu govori i podatak iz istraživanja koje je 2017. godine finalizirano u sklopu projekta pod nazivom „Doprinos trećeg sektora socio-ekonomskom razvoju Europe – Utjecaj trećeg sektora“ koji je sufinancirala Europska unija, da je u 2014. godini u trećem sektoru radilo gotovo 13% radne snage u 28 zemalja EU i Norveškoj, odnosno čak 28,3 milijun radnika u ekvivalentu

¹⁰ Stiglitz. J.E. (2012) *The price of inequality – how today's divided society endangers our future*, 1. izdanje, New York: W.W. Norton & Company, str. 1-104

¹¹ Vlada Republike Hrvatske, *Strategija borbe protiv siromaštva i socijalne isključenosti u Republici Hrvatskoj (2014.-2020.)* (2014) (online). Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/ZPPI/Strategije/Strategija%20borbe%20protiv%20siromaštva.pdf> (10.8.2021) str. 28

¹² Narodne novine (2013, 2014) *Zakon o socijalnoj skrbi*. Zagreb. Narodne novine d.d. (NN 157/13, NN 152/14)

punog radnog vremena. Svaka industrija koja zapošljava više od 5% radne snage ulazi u kategoriju glavne industrije.¹³

2.1.3. Glavni akteri civilnog društva u Republici Hrvatskoj

Prema Vašiček D. i Vašiček V. pravni oblici neprofitnih organizacija, preciznije privatnih neprofitnih organizacija odnosno organizacija civilnog društva u Hrvatskoj su¹⁴:

- Udruge (domaće i strane)
- Ustanove (privatne)
- Zaklade i fundacije
- Drugi pravni oblici osnovani prema posebnim zakonima (političke stranke, Hrvatski crveni križ, Hrvatska gorska služba spašavanja, Hrvatska matica iseljenika)

Gledajući pravne osobe na koje se odnose odredbe Zakona o poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija¹⁵, neprofitne organizacije su:

- Domaće i strane udruge i njihovi savezi
- Zaklade
- Ustanove
- Umjetničke organizacije
- Komore
- Sindikati
- Udruge poslodavaca
- Ostale pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti

Prisutnost i razvijenost privatnog neprofitnog sektora odnosno civilnog društva značajan je pokazatelj stupnja razvijenosti demokracije, pluralizma, poštivanja ljudskih prava, da se društvo

¹³ CORDIS EUROPA (2017), *The Contribution of the Third Sector to Europe's Socio-economic Development* (online). Dostupno na: <https://cordis.europa.eu/project/id/613034/reporting> (20.8.2021)

¹⁴ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 7

¹⁵ Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 121/14)

temelji na vrijednostima kao što su empatija, filantropija, dobrotvorne aktivnosti, volontarizam.¹⁶ Civilno je društvo prostor između obitelji, države i tržišta gdje se ljudi udružuju radi promicanja zajedničkih interesa.¹⁷ Osim što, civilno društvo opisuje kao dionika uz obitelj, državu i tržište ovakva definicija osim formalnih i institucionaliziranih neprofitnih organizacija obuhvaća i neformalne skupine. Jedan od termina koji se koristi je i „treći sektor“ koji se pojavljuje uz prvi i drugi sektor, odnosno uz instituciju države i tržišta na koje je uobičajeno dijeliti društvo i ekonomiju današnjice. Kako navodi Nacionalna strategija stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnog društva od 2012. do 2016. godine Vlade Republike Hrvatske država osigurava prostor za neovisno djelovanje civilnoga društva, uvažava civilno društvo kao ravnopravnog sudionika i korektiv u promišljanju i suodlučivanju o pitanjima od javnog interesa i provedbi odluka i mjera s javnim utjecajem.¹⁸ Kako je objašnjeno u Strategiji, civilno društvo predstavlja i aktivan odnos građana prema javnim politikama, službama i poslovima: od sudjelovanja u javnim raspravama i utjecaju na formiranje političke volje, preko konkretnih inicijativa usmjerenih na određene političke i pravne mjere, do preuzimanja dijela javnih poslova koje država i javne institucije ne mogu obaviti uopće, u potpunosti ili dovoljno kvalitetno.

2.1.3.1. Udruge

Udruge su najčešći pojavni oblik neprofitnih organizacija koji omogućava udruživanje građana koji su motivirani provoditi aktivnosti od uže ili šire vlastite i društvene koristi, stoga im se u ovom radu pridaje najveća pažnja u odnosu na ostale oblike neprofitnih organizacija. Na dan 16.8.2021. godine u Registru udruga nalazi se 52.176 udruga, a od toga je, prema objavi u Registru koji se vodi u digitalnom obliku i javno je dostupan, 50.557 udruga aktivno.¹⁹ Udruga stječe pravnu

¹⁶ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 3

¹⁷ Bežovan G., Zrinščak S., Vugec. M. (2005), *Civilno društvo u procesu stjecanja povjerenja u Hrvatskoj i izgradnje partnerstva s državom i drugim dionicima*, Zagreb: CERANEO i CIVICUS, Zagreb (online). Dostupno na: http://www.ceraneo.hr/wp-content/uploads/2015/07/ICD_u_Hrvatskoj-1-2-pdf.pdf (10.8.2021) str.13

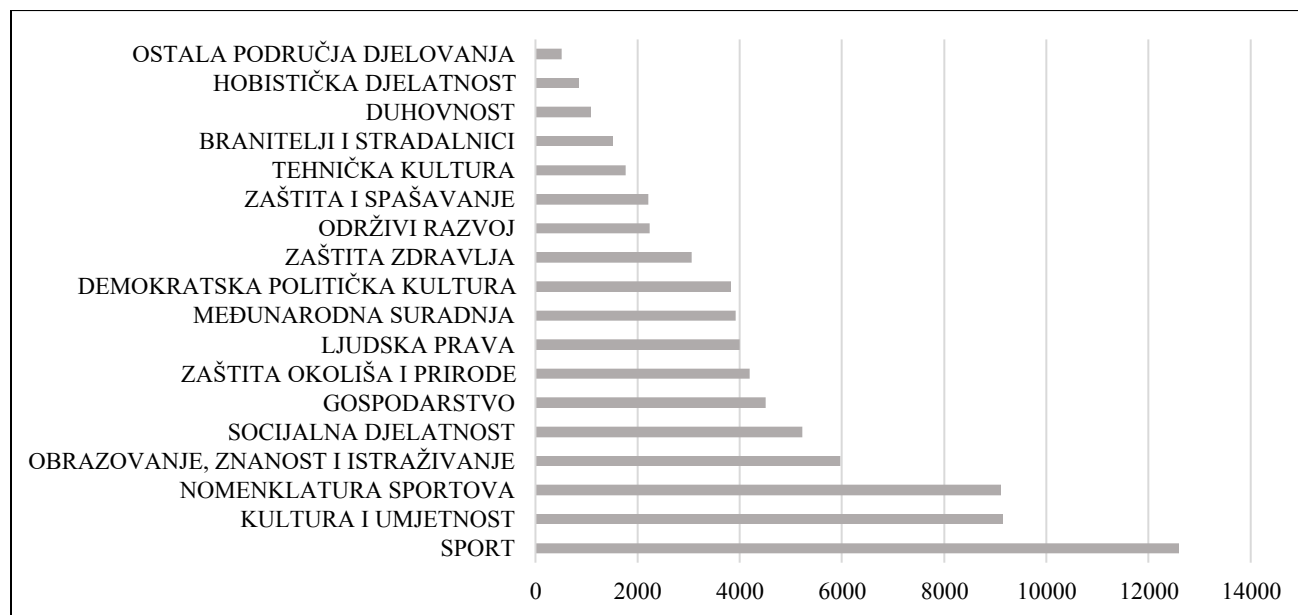
¹⁸ Vlada Republike Hrvatske, *Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine* (online). Dostupno na: <http://www.esf.hr/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/Strategija-razvoja-drustvenog-poduzetništva-u-RH-za-razdoblje-2015-2020.pdf> (18.8.2021)

¹⁹ Ministarstvo pravosuđa i uprave Republike Hrvatske, *Registar udruga Republike Hrvatske* (online). Dostupno na: <https://registri.uprava.hr/#udruge> (16.8.2021)

osobnost upisom u Registar udruga pri Ministarstvu pravosuđa i uprave Republike Hrvatske, a prije upisa u Registar dužna je održati osnivačku s skupštinu i usvojiti statut.

Zakonom o udrugama (NN 74/14, 70/17, 98/19) regulira se osnivanje, pravni položaj, djelovanje, registracija, financiranje, imovina, odgovornost, statusne promjene, nadzor, prestanak postojanja udruge sa svojstvom pravne osobe te upis i prestanak djelovanja stranih udruga u Republici Hrvatskoj, ako posebnim zakonom nije drukčije određeno. Zakon definira udruhu kao svaki oblik slobodnog i dobrovoljnog udruživanja više fizičkih, odnosno pravnih osoba koje se, radi zaštite njihovih probitaka ili zauzimanja za zaštitu ljudskih prava i sloboda, zaštitu okoliša i prirode i održivi razvoj, te za humanitarna, socijalna, kulturna, odgojno-obrazovna, znanstvena, sportska, zdravstvena, tehnička, informacijska, strukovna ili druga uvjerenja i ciljeve koji nisu u suprotnosti s Ustavom i zakonom, a bez namjere stjecanja dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, podvrgavaju pravilima koja uređuju ustroj i djelovanje toga oblika udruživanja.²⁰

Grafikon 2: Prikaz udjela udruga po području djelovanja u odnosu na ukupan broj aktivnih udruga iz Registra udruga



²⁰ Narodne novine (2014): *Zakon o udrugama*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 74/14, 70/17, 98/19)

Izvor: izrada autorice prema Ministarstvo pravosuđa i uprave Republike Hrvatske, Registar udruga Republike Hrvatske (online). Dostupno na: <https://registri.uprava.hr/#!udruga> (16.8.2021)

Najviše udruga djeluje u području sporta, kulture i umjetnosti, obrazovanja znanosti i istraživanja te socijalne djelatnosti, što je i prikazano u gornjem grafikonu koji je izrađen na temelju podataka iz Registra udruga na dan 16. kolovoza 2021. godine. Potrebno je uzeti u obzir da se udruge vrlo često registriraju za obavljanje aktivnosti u sklopu dva ili više različitih područja djelovanja, a sve zbog činjenice da mnoge udruge često redefiniiraju i proširuju svoju misiju zbog organizacijskog rasta i mogućnosti za pokrivanje više područja.

2.2. Izvori financiranja organizacija civilnoga društva

U ovom dijelu rada naglasak je na trendovima i modelima financiranja organizacija civilnoga društva.

Financijska sredstva nužna su za funkcioniranje svake neprofitne organizacije pa tako i organizacija civilnoga društva. Iz obavljanja redovnih aktivnosti i projekata koji vode k ostvarivanju misije organizacije, ali i ispunjavanja administrativnih obaveza vezanih uz samo postojanje organizacije (npr. režijski troškovi, troškovi najma prostora, troškovi vođenja knjigovodstva) proizlaze određeni troškovi koji se klasificiraju u skladu sa regulatornim okvirom vezanim uz poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija. Unatoč tome što djelatnost i svrha postojanja neprofitnih organizacija nije prikupljanje i akumuliranje financijskih sredstava tj. prihoda i imovine, navedeno je nužno za obavljanje djelatnosti i ostvarenje misije i vizije neprofitne organizacije.

Svrha određene društvene koristi konkretizirane u djelatnosti neprofitne organizacije je prvenstveni cilj djelovanja, ali je menadžment svjestan da bez izbora financiranja neće doći do ostvarenja niti misije niti ciljeva neprofitne organizacije.²¹ Iz navedenoga proizlazi da naponi usmjereni na prikupljanje financijskih sredstava trebaju biti neprestani, kako bi se osigurala kontinuirana likvidnost i solventnost, i paralelni sa obavljanjem glavne djelatnosti koja predstavlja svrhu i misiju organizacije. Mnogi istraživači bave se pitanjem utroška resursa i energije

²¹ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 92

organizacija civilnoga društva kako bi došle do sredstava, a pri tome možebitno dovode u pitanje ispunjavanje svoje primarne misije.

Mnoge udruge susreću se sa značajnim financijskim izazovima, što postavlja pitanje koliko efikasne udruge mogu biti u svojim aktivnostima ako je puno njihove energije utrošeno u traženje potpora i bespovratnih sredstava.²²

Prema Pravilniku o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija²³, donesenoga na temelju Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14) prihodi su klasificirani prema idućim osnovnim grupama izvora financiranja:

- Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga
- Prihodi od članarina i članskih doprinosa
- Prihodi po posebnim propisima (za organizacije koje su osnovane po posebnim propisima)
- Prihodi od imovine
- Prihodi od donacija
- Ostali prihodi
- Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija.

Svaki od navedenih izvora podložan je dodatnim podjelama koje specifičnije određuju izvor financiranja, a koje su propisane u Pravilniku o izmjenama i dopunama pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija (NN 67/2017).

Neprofitne organizacije mogu sredstva pribavljati iz više izvora te je prikupljanje sredstava odnosno financiranje, klasificirano na idući način²⁴:

- Financiranje od osnivača i iz članarina
- Financiranje iz proračuna
- Financiranje iz donacija i od sponzora
- Samofinanciranje – financiranje iz vlastitih izvora

²² Vašiček, D., Sikirić, A. M., Kostić, M. D. (2019). Financial Position and Sustainability of Associations in Croatia, *Central European Public Administration Review*, 17(1), pp. 93–109. DOI:10.17573/cepar.2019.1.05, str. 100

²³ Narodne novine (2018) *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (31/15, 67/17, 115/18)

²⁴ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 96

- Društveno poduzetništvo
- Ostali izvori financiranja

Broj i vrsta izvora iz kojih se neprofitne organizacije financiraju često ovisi o području djelovanja udruge.²⁵ Tako organizacije koje djeluju u području socijalne djelatnosti i prikupljanja i pružanja humanitarne pomoći privlače veći broj nenamjenskih donacija privatnih pravnih i fizičkih osoba od ostalih vrsta organizacija, s druge strane takve organizacije rijetko se mogu osloniti na prihode od članarine s obzirom da su njihovi članovi najčešće korisnici socijalnih usluga iz ranjivih skupina koje su u riziku od siromaštva. Prihodi od članarina značajni su pak u poslovnim i strukovnim udrugama i sindikatima, dok s druge strane ovakve organizacije rijetko baziraju svoje financiranje na donacijama.

Postojanje različitih izvora financiranja aktivnosti organizacija civilnoga društva dovodi do zaključka da je društvo na svim instancama prepoznalo važnu i nezamjenjivu ulogu civilnog društva u ukupnom društvenom razvoju.

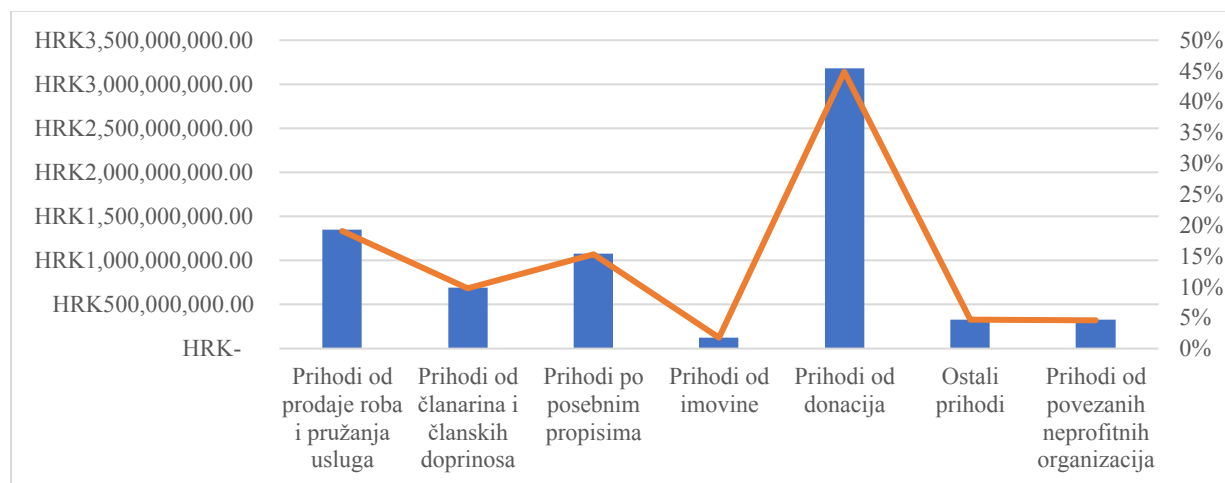
Nažalost, najveći broj organizacija ima samo jedan ili dva izvora financiranja, što u dugom roku, implicira veliku financijsku nestabilnost takvih organizacija.²⁶

Razumijevanje i poznavanje načina financiranja i izvora financiranja organizacija civilnoga društva potrebno je kako bi se na adekvatan način pristupilo računovodstvu, izradi financijskih izvještaja kao i društvenom računovodstvu, odnosno nefinancijskom izvještavanju o čemu će se govoriti u nastavku ovog rada. Adekvatno kvantitativno i kvalitativno praćenje i informiranje o prikupljenim i potrošenim sredstvima, doprinosi održivosti organizacije, a s time i održivosti i efektivnosti njezinih društvenih i ekonomskih učinaka.

²⁵ Bežovan G., Ivanović M. (2009) prema Vašiček, D., Sikirić, A. M., Kostić, M. D. (2019). Financial Position and Sustainability of Associations in Croatia, *Central European Public Administration Review*, 17(1), pp. 93–109. DOI:10.17573/cepar.2019.1.05, str. 100

²⁶ Bežovan G. (2004) prema Vašiček, D., Sikirić, A. M., Kostić, M. D. (2019). Financial Position and Sustainability of Associations in Croatia, *Central European Public Administration Review*, 17(1), pp. 93–109. DOI:10.17573/cepar.2019.1.05, str. 100

Grafikon 3: Struktura prihoda udruga u Republici Hrvatskoj u 2019. godini



Izvor: izrada autorice prema podacima Ureda za udruge Vlade Republike Hrvatske²⁷

U 2019. godini udruge su, prema podacima Ureda za udruge Vlade Republike Hrvatske²⁸, uprihodile ukupan iznos od 7.083.140.335,00 kn. Pri tome, donacije čine najveći udio u izvorima prihoda (45%), od čega su čak 60% donacije iz proračuna, potom slijede prihodi od prodaje roba i pružanja usluga (19%), prihodi po posebnim propisima (15%), prihodi od članarina i članskih doprinosa (10%), ostali prihodi (5%), prihodi od povezanih neprofitnih organizacija (5%), a najmanje su izdašni prihodi od imovine (2%).

2.2.1. Financiranje od osnivača i članarina

Osnivači i članovi neprofitne organizacije uplatom uloga, članarina i/ili članskih doprinosa iskazuju svoju potporu radu organizacije odnosno njenoj misiji.

Financiranje od osnivača najčešće je po pojedinačnim ulozima ili članarinama.²⁹ Pri osnivanju udruge osnivači nisu dužni u udruhu unijeti svoje uloge koji bi bili ekvivalentni početnom ili temeljnom kapitalu. Ipak, bez obzira što ne postoji obaveza, često se događa da osnivači unose financijske i nefinancijske (oprema, sredstva za rad, prostor) uloge u udruhu kako bi ona imala sredstva za započeti s radom i ispunjavanjem misije. Članarina također nije obaveza niti dužnost

²⁷ Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf

²⁸ Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf

²⁹ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 96

članova udruge, već je postojanje obaveze uplate članarine i visine članarine definirano statutom. Statutom udruge definiraju se uvjeti i način učlanjivanja i prestanka članstva kao i prava, obveze i odgovornosti članova u sklopu čega se može, ali i ne mora odrediti obaveza i visina članarine. Organizacije poput strukovnih udruženja-komora, športskih klubova i sindikata karakteristične su po tome što se pretežito financiraju iz članarina, što ne isključuje činjenicu da se i druge organizacije financiraju iz ovih izvora.

Važno je napomenuti da članarine kao prihodi udruge imaju obilježje nrecipročnih prihoda, što znači da ne uključuju nikakvu činidbu kao protuuslugu za plaćenu članarinu.³⁰ Prednost članarine kao izvora financiranja je kontinuitet priljeva financijskih sredstava s obzirom da članovi uplaćuju članarine najčešće na mjesečnoj, ali moguće i na kvartalnoj ili godišnjoj osnovi u skladu s odredbama u statutu određene udruge. Prema podacima Ureda za udruge Vlade RH, u 2019. godini³¹ prihodi od članarina su u ukupnom prihodu udruga sudjelovali sa udjelom od oko 10,4 %.

2.2.2. Financiranje iz javnih izvora - proračuna i EU fondova

Tijela javne ovlasti sve više prepoznaju potencijal inicijativa građana, odnosno udruga i ostalih neprofitnih organizacija za proizvodnju pozitivnih socioekonomskih učinaka, posebno u pružanju socijalnih usluga, pri čemu se otvara prostor za međusektorsku suradnju koja se temelji na načelu supsidijarnosti. Navedeno znači da potiče rješavanje problema na društvenoj razini na kojoj i nastaju, i tek onda kada na toj razini nije moguće riješiti problem uključuju se i problem preuzimaju više razine.

Društvo višeg reda ne smije se miješati u unutarnji život društva nižeg reda lišavajući ga njegovih nadležnosti, nego mu mora, naprotiv, pomagati u slučaju nužde te mu pomoći da uskladi svoje djelovanje s djelovanjem drugih društvenih komponenata radi zajed ničkog dobra.³² U tom kontekstu često se govori o partnerstvu neprofitnih organizacija sa lokalnim i državnim javnim sektorom. Bežovan nadalje pojašnjava kako je primarna odgovornost za socijalne, političke i ekonomske aktivnosti na pojedincima i njihovim obiteljima te se u skladu s time kod pružanja

³⁰ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 97

³¹ Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf (20.8.2021)

³² Enciklika Quadragesimo anno (1931) prema Bežovan, G. (2000) *Oblici suradnje privatnih neprofitnih organizacija i jedinica lokalne samouprave*, *Hrvatska i komparativna javna uprava : časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 2(3), 437-449 (online) Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/197730> (20.8.2021) str.442

usluga daje prednost privatnim neprofitnim organizacijama (smatranima izravnom voljom građana, odnosno pojedinaca i obitelji), a tek zatim odgovornost je na lokalnoj zajednici i privatnom sektoru te naposljetku na najvišoj razini središnje vlasti ili države.³³ Na primjer, građanin se susreće s nekim problemom te je efikasnije da ga pokuša riješiti samoorganizacijom tj. udružujući se s drugim građanima jednakih interesa (koji moraju biti opći, a nikako samo osobni) u okviru udruge, za što ima pravo putem javnog natječaja dobiti sredstva iz javnih izvora. Tek ukoliko naponi građana koji djeluju kroz neprofitne organizacije nisu dovoljno snažni ili efikasni za rješavanje problema, potrebno je problem staviti u djelokrug viših instanci – jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, javnih ustanova i poduzeća, države. Jedna od glavnih prednosti načela supsidijarnosti, u ovom slučaju, je bolje poznavanje problema i mogućnosti rješavanja, veća proaktivnost u pronalasku rješenja društvenog problema s čime dolazi i do veće inovativnosti na nižim razinama. Nerijetko organizacije civilnoga društva, posebno najbrojnije udruge, pružaju kvalitetnije, efikasnije i inovativnije usluge od državnih tj. javnih ustanova socijalne skrbi i ne samo to, već postoje i mnoge usluge koje pružatelji socijalnih usluga iz neprofitnog sektora pružaju, a iste nisu prisutne kod nijednog pružatelja socijalnih usluga koje je osnovala država. Na primjer, u Hrvatskoj je prema uvidu u Evidenciju pravnih osoba i obrtnika koji pružaju socijalne usluge ukupno 350 pravnih osoba od čega su značajan broj udruge.

Međusektorska suradnja javnog i neprofitnog sektora odvija se i u svrhu provedbe javnih politika. Suradnja se očituje kroz nefinancijsku i financijsku podršku koju javni sektor pruža aktivnostima, programima i projektima udruga koji su u skladu s ciljevima javnih politika. Dodjela podrške smatra se investiranjem u lokalnu zajednicu, građane, udruge i institucije i u tom slučaju i davatelj i primatelj potpore postaju parteri koji dijele odgovornost za postizanje željenih rezultata. S obzirom na značajnu vrijednost podrške koja se pruža kao i na još veću značajnost potencijala pozitivnog društveno ekonomskog učinka vrlo je bitno utvrditi okvire međusektorske suradnje i raspodjele javnih sredstava neprofitnom sektoru. Važno je osigurati transparentnost i što efikasniju potrošnju dodijeljenih podrški odabirom adekvatnih neprofitnih organizacija koje mogu osigurati transparentnost, efikasnost, održivost i zadovoljavajući krajnji društveno ekonomski utjecaj. Uzimajući to u obzir, na temelju novog Zakona o udrugama iz 2014. godine usvojena je Uredba o

³³ Bežovan, G. (2000) Oblici suradnje privatnih neprofitnih organizacija i jedinica lokalne samouprave, *Hrvatska i komparativna javna uprava : časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 2(3), 437-449 (online) Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/197730> (20.8.2021) str. 442-443

kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge (NN 26/2015). Uredba propisuje kriterije, mjerila i postupke koji se primjenjuju na nadležna tijela državne uprave, Vladine urede i tijela te druge javne institucije, a na odgovarajući način primjenjuju ih i jedinice lokalne i područje (regionalne) samouprave, trgovačka društva u vlasništvu navedenih pravnih osoba te druge pravne osobe kada iz javnih izvora financiraju programe i projekte udruga, te doniraju, odnosno sponzoriraju udruge, ako posebnim propisom nije drugačije uređeno. Sve navedene pravne osobe svoje opće akte kojima uređuju financiranje i programe projekata udruga morale su uskladiti s predmetnom Uredbom prema kojoj raspisuju natječaje za dodjelu financijskih sredstava udrugama.³⁴ Provedbu Uredbe koordinira Ured za udruge Vlade RH.

Prema publikaciji Ureda za udruge Vlade RH³⁵, samo u 2018. godini, udrugama su dodijeljena financijska sredstva iz javnih izvora u iznosu od čak 2.303.686.290,85 kn, pri čemu je 49,39% sredstava dodijeljeno iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, a 43,35% sredstava iz tijela državne uprave, ureda Vlade Republike Hrvatske i drugih javnih institucija u što su uključeni i prihodi iz EU fondova (Udruge u Republici Hrvatskoj, Ured za udruge Vlade RH, 2018). Dodijeljena sredstva u 2018. godini čine oko 0,6% BDP-a u istoj godini. Uspoređujući podatke iz godina koje prethode 2018. vidljiv je značajan porast iznosa dodijeljenih sredstava (npr. 2015. godine dodijeljeno je „samo“ 1.672.699.179,11 kn, što je tada činilo oko 0,49% BDP-a). Porast je rezultat utrošavanja dodijeljenih sredstava iz EU fondova, ali i značajnih povećanja izdvajanja jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za potrebe razvoja udruga. Financijska sredstva iz javnog sektora koja se dodjeljuju neprofitnom sektoru rastu iz godine u godinu, regulatorni okvir neprofitnog sektora također se unaprijedio u proteklih nekoliko godina, s najvećim reformama 2014. i 2015. godine. Iz toga je moguće zaključiti da je država odnosno javni sektor sve raspoloženiiji za suradnju s neprofitnim sektorom, odnosno javni sektor se sve više oslanja na neprofitni sektor u obavljanju određenih aktivnosti koje doprinose demokratizaciji i smanjenju nejednakosti u društvu, a posebno u pružanju socijalnih usluga. Najviše sredstava,

³⁴ Narodne novine (2015) *Uredba o kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (26/15)

³⁵ Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf

38,48% dodijeljeno je za socijalnu djelatnost udruga, potom 22,03% za djelovanje u području sporta, 12,02% za područje kulture i umjetnosti, a slijede i druga područja.

Civilno društvo ojačalo je zahvaljujući financiranju iz javnih izvora i posebno fondova Europske unije te su razvijeni kapaciteti za daljnje planiranje i povlačenje sredstava iz strukturnih i investicijskih fondova, ipak s druge strane brojne organizacije civilnoga društva prilično su iscrpljene uslijed pritiska vezanih za administraciju, provedbu i izvještavanje.

Potrebno je upozoriti na prisutne probleme kod neprofitnih organizacija koje se pretežno ili isključivo financiraju iz javnih izvora tj. proračuna³⁶:

- Nemotiviranost za traženje alternativnih izvora financiranja – da bi se tome doskočilo, mnogi natječaji za financiranje programa i projekata uvjetuju određeno sufinanciranje projekta i iz drugih izvora, odnosno bodovni sustav ocjenjivanja prijavljenih projekata i programa takav je da nagrađuje projekte i programe koji unose vlastito sufinanciranje u projekt, dok dio natječaja kao obavezu uvjetuje vlastito sufinanciranje projekta
- Birokratiziranost koja umanjuje inovativnost i iznalaženje novih načina djelovanja i financiranja te izaziva neracionalno trošenje sredstava, dakle neprofitne organizacije često budu preopterećene birokracijom koja im oduzima vrijeme i ljudske resurse za obavljanje projektnih aktivnosti

Većina organizacija civilnoga društva koje djeluju na nacionalnoj i Europskoj razini su ciljna skupina podobna za veliki dio EU financiranja. Takvo financiranje dostupno je kroz brojne različite izvore i natječaje, ali je i podložno kompleksnom spektru zakona i regulativa.³⁷ Problem birokratiziranosti prilično je izražen u hrvatskom neprofitnom sektoru koji je sve više orijentiran na sredstva iz EU fondova, a čije korištenje za sobom nosi zahtjevan administrativni teret s kojim se većina organizacija teško nosi, zbog čega najviše pati ispunjavanje njihove misije i postizanje ciljeva projekata i programa. Razlog za to je prije svega nedostatak adekvatno obučene radne snage, što proizlazi iz relativno nedavnog ulaska Hrvatske u EU. Ipak, trendovi su povoljni i sve

³⁶ Pavičić J. (2003) prema Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 97

³⁷ Sgueo, G. (2015) *Financial accountability of civil society organisations – Improving cooperation with EU institutions*, European Parliament. DOI: 10.2861/292279, str. 18

više osoba odlučuje za specijalizirano obrazovanje koje ih osposobljava za rad na pripremi, provedbi i praćenju EU projekata. Samim time, omogućava se i povlačenje više sredstava iz EU fondova, a posljedično i veći socioekonomski učinci. Studija pod nazivom *Financiranje nevladinih organizacija iz proračuna EU iz 2010. godine* koju je objavio Europski Parlament³⁸ (Ackermann R. et al, 2010) kao jednu od glavnih preporuka navodi da bi trebalo značajno smanjiti administrativno opterećenje organizacija civilnoga društva koje dobivaju financijske potpore Europske unije no uz paralelni razvoj mehanizama i shema financiranja koje će osigurati transparentnost utroška sredstava. Naime, prekomjerno administrativno opterećenje može preusmjeriti ograničene resurse organizacija daleko od svrhe projekta, odnosno ugroziti efikasnost.

2.2.3. Financiranje iz donacija (izvanproračunskih) i sponzorstava

Donacije, osim onih iz proračuna i fondova koje primatelja obavezuju na ispunjavanje brojnih obaveza vezanih za efikasno i transparentno te ponajprije strogo precizirano namjensko trošenje sredstava, mogu biti i „prihod bez protučinidbe“.³⁹ U čl. 479. Zakona o obveznim odnosima⁴⁰ pojavljuje se i pojam darovanje koji znači davanje dara u novcu, stvarima ili uslugama primatelju, bez ikakve naknade i/ ili protučinidbe te se radi o istom pravnom poslu kao i kod doniranja.

S pojmom donacije povezuju se i pojmovi: filantropija, mecenstvo, koji naglasak stavljaju na dobrovoljnost, usmjerenost pojedinca na probleme zajednice i poticaje njihovom rješavanju.⁴¹ Davatelji donacija mogu biti inozemni i tuuzemni donatori koji su fizičke osobe i kućanstva ili pravne osobe izvan javnog sektora poput trgovačkih društava ali i drugih neprofitnih organizacija. Često se ova vrsta donacija naziva i nenamjenskim donacijama s obzirom da organizacije primatelji donacije nisu ugovorom ili zakonom obavezane utrošiti sredstva na neku precizno određenu namjenu i vrstu troška, kao što je to slučaj kod proračunskih donacija. Ipak, svaki donator očekuje da donacija bude utrošena odgovorno i u svrhu ispunjavanja misije, a o postignutim

³⁸ Ackermann R., Blomeyer R., Hammer M., Lloyd R., Laybourn C., Malan J., Figuera F., Richardson M. Berseford D., O'Connor Lee (2010), *Financing of Non-governmental Organisations (NGO) from the EU Budget*, European Parliament Directorate general for internal policies. Policy department D: Budgetary affairs. (online) Dostupno na: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2010/411285/IPOL-JOIN_ET\(2010\)411285_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2010/411285/IPOL-JOIN_ET(2010)411285_EN.pdf) (10.8.2021), str. 2

³⁹ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 97

⁴⁰ Narodne novine (2005) *Zakon o obveznim odnosima*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18)

⁴¹ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 97

rezultatima i transparentnosti pri utrošku nenamjenske donacije ovisi reputacija organizacije, a održavanjem i rastom reputacije raste i baza potencijalnih donacija. Iz donacija se najčešće financiraju humanitarne neprofitne organizacije koje su osnovane sa misijom pružanja materijalne i/ili financijske humanitarne pomoći osobama u nepovoljnom položaju (siromašnima, beskućnicima, oboljelima, djeci s teškoćama u razvoju, osobama s invaliditetom, žrtvama nasilja, ovisnicima, pravne osobe katoličke crkve, crkva i druge vjerske organizacije. Organizacije civilnoga društva registrirane u Republici Hrvatskoj koje prikupljaju i pružaju humanitarnu pomoć dužne su svoju humanitarnu djelatnost provoditi u skladu sa Zakonom o humanitarnoj pomoći⁴² koji je donesen 1. studenoga 2015. godine. Zakon uređuje načine prikupljanja i pružanja humanitarne pomoći, a one fizičke i pravne osobe koje ispunjavaju zadane uvjete i kriterije dobivaju rješenje kojim se odobrava stalno prikupljanje i pružanje humanitarne pomoći ili rješenje kojim se odobrava provođenje humanitarne akcije ograničenog vremenskog trajanja. Prikupljanje novčanih i materijalnih donacija nije zakonito ukoliko nije ishođeno predmetno rješenje.

U djelovanju organizacija civilnoga društva pojavljuje se u pojam sponzorstava koji se često pogrešno poistovjećuje s donacijama (darovanjem). Sponzorstvo podrazumijeva protuuslugu za dodijeljena sredstva, a najčešće je to promoviranje i reklamiranje sponzora ili njegovog proizvoda. U tom smislu je i porezni tretman donacija (darovanja) i sponzorstava drugačiji. Sponzoriranje je potpuno oporezivo dok su kod donacija prisutne porezne povlastice. Naime, pravne osobe mogu darovati do 2% svojih prihoda u općekorisne svrhe što im je porezno priznat rashod. Isto tako, fizičke osobe koje plaćaju porez na dohodak mogu darovati do 2% ukupnih primitaka.⁴³ Ove porezne pogodnosti organizacije civilnoga društva mogu koristiti u komunikaciji s potencijalnim donatorima i tako povećati njihov interes za filantropijom.

2.2.4. Samofinancirajuće aktivnosti i društveno poduzetništvo

Prihodi iz natječaja i donacija iz proračuna i EU fondova, privatnih donacija kod organizacija civilnoga društva koje su usmjerene na napredak u kvaliteti i širenje vlastite misije nisu dostatne

⁴² Narodne novine (2015) *Zakon o humanitarnoj pomoći*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (102/15, 98/19)

⁴³ Narodne novine (2021) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)

za suočavanje s izazovom dugotrajne financijske stabilnosti i održivosti. Stoga, organizacije civilnoga društva pribjegavaju tzv. samofinancirajućim aktivnostima.

Samofinanciranje je reakcija na trenutačnu paradigmu financiranja, prema kojoj se organizacije natječu za ograničen dio postojećih vladinih i filantropskih resursa iz nacionalnih i međunarodnih izvora.⁴⁴ Uz izraz samofinanciranje, koriste se i pojmovi ekonomska aktivnost, gospodarska djelatnost, društveno poduzetništvo.

Prema dostupnim podacima Ureda za udruge Vlade RH iz 2019. godine⁴⁵, najizdašniji izvor financiranja su donacije ukupnim prihodima sudjeluju s udjelom od 45%, od čega 60% čine donacije iz proračuna, dok udio prihoda od prodaje roba i pružanja usluga čini 19% ukupnih prihoda udruga. Navedeni podaci ukazuju da dio organizacija obavlja gospodarske djelatnosti prodaje roba i pružanja usluga te na taj način osigurava financijsku stabilnost i mogući rast organizacije, pri čemu takve gospodarske aktivnosti predstavljaju jedan od oblika samofinanciranja.

Postoji nekoliko vrsta aktivnosti samofinanciranja⁴⁶:

- Članarina: ostvarivanje prihoda kroz članarinu za članove ili korisnike organizacije, a koja se ne smatra naknadom za neki proizvod, uslugu ili drugu korist koju organizacija pruža svojem članstvu
- Naknade za usluge: ostvarivanje prihoda od neke postojeće vještine ili stručnog znanja organizacije pružanjem usluga klijentima u javnom ili privatnom sektoru (npr. organizacija pruža konzultantske usluge poslovnim tvrtkama ili lokalnoj upravi).
- Prodaja proizvoda: prodaja proizvoda nastalih u okviru projekata organizacije (npr. knjige ili druge publikacije); prodaja poklonjenih proizvoda po skupljij cijeni; proizvodnja i prodaja novih proizvoda (npr. majica, šalice).

⁴⁴ NESsT (2006) *Zakonski i regulacijski okvir za samofinanciranje organizacija civilnog društva u Hrvatskoj*, Zagreb: AED,(online). Dostupno na: https://udruge.gov.hr/UserDocsImages/UserFiles/zakonski_okvir.pdf (18.8.2021), str.2

⁴⁵ Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf

⁴⁶ NESsT (2006) *Zakonski i regulacijski okvir za samofinanciranje organizacija civilnog društva u Hrvatskoj*, Zagreb: AED,(online). Dostupno na: https://udruge.gov.hr/UserDocsImages/UserFiles/zakonski_okvir.pdf (18.8.2021), str.2

- Korištenje nepokretne i pokretne imovine: iznajmljivanje nekretnina organizacije, prostora i objekata, opreme itd. kad se ne koriste za aktivnosti vezane za misiju i djelovanje udruge.
- Korištenje nematerijalne imovine: npr. ostvarivanje prihoda od patenata ili drugih oblika intelektualnog vlasništva udruge ili odobravanjem prodaje proizvoda s imenom/ugledom udruge.
- Ulagačke kamate: pasivna ulaganja kao što su oročenja i zajednički fondovi ili druge složenije financijske transakcije (npr. burzovne transakcije).

U odnosu na gore pojašnjene vrste samofinanciranja, potrebno je istaknuti ograničenja kada se radi o prodaji proizvoda nastalih u okviru projekata organizacije, a kada je projekt financiran iz proračuna ili EU fondova te kada se radi o korištenju imovine u svrhu iznajmljivanja drugim osobama a pri čemu je nabava imovine financirana iz proračuna ili EU fondova. Naime, neki donatori, a posebno javni donatori poput države, JLP(R)S i EU fondova vrlo često ne dopuštaju prodaju proizvoda čija se izrada financirala iz takvih donacija, niti dozvoljavaju iznajmljivanje imovine čija se nabava financirala iz takvih donacija za svrhu drugačiju od one koja je propisana projektom, a koja uglavnom nije iznajmljivanje drugim osobama. Ipak, svaki natječaj za dodjelu financijskih sredstava razlikuje se, pa prema tome takvo ograničenje nije uvijek prisutno, ali s obzirom na učestalost korisno je imati ga na umu pri provedbi navedenih aktivnosti.

Neke organizacije primorane su započeti samofinancirajuće aktivnosti kako bi pokrile troškove koji su vezani uz ostvarivanje temeljnih ciljeva koji su propisani statutom organizacije. Druge organizacije, iako imaju dovoljno sredstava iz donacija i drugih izvora, samofinancirajuće aktivnosti vide kao priliku za povećanje vlastitog društvenog utjecaja ili pak vode računa o tome da organizacija ostane dugotrajno financijski stabilna i održiva s obzirom da se najizdašniji prihod, prihod iz proračuna, odnosi na dodjelu financijskih sredstava za provedbu projekata i/ili programa koji imaju kratki vijek trajanja, najčešće od 6 do 36 mjeseci, pri čemu su sredstva strogo namijenjena za unaprijed definirane troškovne stavke što onemogućava pokriće svih troškova iz tih izvora (to nije slučaj kod privatnih donacija) te otežava strateško planiranje. Nadalje, donatori ograničavaju slobodu organizacija kroz brojne uvjete i ograničenja pri potrošnji doniranih sredstava, prema tome ostvarivanje vlastitih prihoda doprinosi povećanju slobode u određivanju smjera rada organizacija pa tako povećavaju i prostor za socijalne inovacije.

Davatelji sredstava nerijetko u sklopu natječaja za financiranje projekata i programa organizacija civilnoga društva kao jedan od kriterija za dobivanje sredstava ocjenjuju upravo postojanje drugih izvora financiranja i samofinancirajućih aktivnosti, te ukoliko takve aktivnosti postoje, prijavitelj ima veću šansu dobiti financiranje. Na taj način se i davatelji sredstava, država i lokalna zajednice te EU fondovi, štite od neefikasne i netransparentne potrošnje javnih sredstava na projekte i programe koji neće biti dugoročno održivi uslijed prestanka financiranja projekta u organizaciji koja nema dostatna financijska sredstva za nastavak provedbe društveno korisnih aktivnosti. Važan cilj svakog javnog financiranog projekta u organizacijama civilnog društva jest održivost. Dodatni izvori financiranja koji će organizacijama omogućiti dodatna vlastita sredstva za rad, vrlo su važni s obzirom da se troškovi nastali u sklopu projekta i/ili programa za koji je odobreno financiranje često plaćaju po principu tzv. metode nadoknade. Metoda nadoknade označava isplatu prihvatljivih troškova tek nakon što ih je organizacija kojoj su odobrena sredstva, prijavitelj ili partner, isplatio proizvođačima ili zaposlenicima za plaće. Prema tome, organizacija mora biti financijski likvidna i imati obrtna novčana sredstva kojih je potrebno tim više, čim organizacija provodi više projekata i/ili programa u čim većoj vrijednosti. Samofinancirajuće aktivnosti u takvom slučaju, postaju imperativ čak i za one organizacije koje u sklopu svog djelovanja steknu javno financiranje u značajnom iznosu, jer su bez obzira na ugovorena sredstva primorana, privremeno, do odobrenja i isplate troškova po metodi nadoknade, sama platiti vrlo velike troškove. Tim više je tako jer su banke, posebno one koje posluju u Republici Hrvatskoj, vrlo nepovjerljive prema civilnom društvu te je za najveći broj organizacija civilnoga društva vrlo skupo, a ponekad i nemoguće, financijski jaz prebroditi uz pomoć bankarskih kredita. Neprofitna organizacija može se zadužiti kod: kreditnih institucija, trgovačkih društava, fizičkih osoba. Međutim, zaduživanje nije česti i značajan izvor financiranja neprofitnih organizacija, jer priroda njihove djelatnosti i njihov potencijal ne daje dovoljnu sigurnost vjerovnicima u izvore povrata posuđenih sredstava.⁴⁷

Samofinancirajuće aktivnosti u šest prethodno opisanih oblika, osim članarina, možemo poistovjetiti s pojmom gospodarska djelatnost, a taj pojam koristi se i u važećim propisima koji

⁴⁷ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 99

utječu na samofinanciranje. Prije svega, Opći porezni zakon⁴⁸ u članku 44. definira gospodarsku djelatnost i kaže da se tom djelatnošću smatra razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih korist. Također, prema predmetnom zakonu poduzetnik je svaka fizička ili pravna osoba, udružene osobe ili imovinska masa bez pravne osobnosti koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi. Sukladno članku 31. Zakona o udrugama udruga obavlja gospodarske djelatnosti ako je to propisano statutom, a sukladno posebnim propisima kojima se uređuju uvjeti za obavljanje te vrste djelatnosti. Gospodarske djelatnosti udruga može obavljati pored djelatnosti kojima se ostvaruju njezini ciljevi utvrđeni statutom, ali ih ne smije obavljati radi stjecanja dobiti za svoje članove ili treće osobe. Ako u obavljanju gospodarske djelatnosti udruga ostvari višak prihoda nad rashodima, on se mora sukladno statutu udruge koristiti isključivo za ostvarenje ciljeva utvrđenih statutom.⁴⁹ Različite vrste gospodarske djelatnosti regulirane su posebnim propisima, a najčešće su to: Zakon o izdavačkoj djelatnosti, Zakon o trgovini, Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti.

U sklopu istraživanja pod nazivom Gospodarska djelatnost kod neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj ispitane su udruge, a rezultati empirijskog istraživanja su slijedeći⁵⁰:

- Ispitanici su naveli da je gospodarska djelatnost u njihovoj udruzi: pisanje i provedba projekata, edukacije, prodaja karata, usluge savjetovanja, usluge facilitacije, usluge moderacije, usluge vanjske evaluacije, prodaja publikacija i ostalih proizvoda, knjigovodstvene usluge, usluge edukacije i savjetovanja, prodaja knjiga, poslovno savjetovanje, promotivne usluge, organizacija događanja, savjetodavne i edukativne usluge, geronto usluge, konzultantske usluge, izrada projektnih prijedloga i izrada poslovnih planova

⁴⁸ Narodne novine (2015) *Opći porezni zakon*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (15/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)

⁴⁹ Narodne novine (2014): *Zakon o udrugama*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 74/14, 70/17, 98/19)

⁵⁰ Šimunković A., Šimunković M. (2019) Gospodarska djelatnost kod neprofitnih organizacija, *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E : znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo*, 9(1) 143-150. (online). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/221258> (20.8.2021) str. 147 i 148

- Glavni razlog obavljanja gospodarske djelatnosti je sljedeći: Manjak prihoda iz neprofitne djelatnosti (41,67%), za pokrivanje troškova plaće (38,89%), za troškove materijala (2,77%), za režijske troškove (2,77%) i povlačenje sredstava iz EU fondova (13,90%).

Udrugama i ostalim organizacijama civilnoga društva u početku je bilo potpuno zabranjeno obavljati gospodarske aktivnosti te je jedna od karakteristika koje ih određuju bila potpuna odsutnost ikakve kontinuirane gospodarske djelatnosti, sve do pojave novih inovativnih neprofitnih organizacija koje su se krenule pojavljivati 1970-ih godina.⁵¹ Neprofitne organizacije u traženju izvora financiranja u procesu su transformacije iz tradicionalnih neprofitnih organizacija u organizacije koje ostvaruju prihode i postaju društvena poduzeća.⁵²

Neprofitnost neprofitne organizacije podrazumijeva da organizacija ne može obavljati djelatnost niti ostvarivati prihode radi stjecanja dobiti za svoje članove ili druge pravne i fizičke osobe. Međutim, to ne znači da udruge ili ustanova ne može obavljati djelatnosti (na tržištu) kojom ostvaruju prihod. Bitno je da svaki prihod koji udruga ili ustanova ostvari mora utrošiti isključivo za obavljanje i unaprjeđenje djelatnosti za koju je registrirana i koja je u skladu s njezinim ciljevima utvrđenim statutom. U tom slučaju neprofitna organizacija nije limitirana u ostvarivanju prihoda na tržištu.⁵³

Dobit koju udruga ostvari naplatom usluga ili prodajom roba, mora se, sukladno statutu udruge, koristiti isključivo za obavljanje i unaprjeđenje djelatnosti udruge, kojima se ostvaruju njeni ciljevi utvrđeni statutom. U pogledu novčanog iznosa koji udruga može na ovaj način stjecati zakon ne predviđa ograničenja. No, prema načelima dobrog upravljanja, udruge koje kroz obavljanje prihodovne djelatnosti ostvaruju više od 50% svojih ukupnih prihoda, ipak bi trebale osnovati svoje trgovačko društvo. Iako u pravilu neprofitne organizacije ne plaćaju porez na dobit koji se u

⁵¹ Borzaga C., Santuari A. (2000), *The innovative trends in the non-profit sector in europe: the emergence of social entrepreneurship*, OECD/LEED FORUM ON SOCIAL INNOVATIONS INTERNATIONAL SEMINAR. Washington DC: International Monetary Fund

⁵² Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 99

⁵³ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 10

Republici Hrvatskoj plaća po jedinstvenoj poreznoj stopi od 20%, Porezna uprava ipak može donijeti rješenje koje obvezuje udrugu na plaćanje poreza na dobit.⁵⁴

2.3. Osnovna obilježja i strategija razvoja društvenog poduzetništva u Hrvatskoj i svijetu

Društveni poduzetnici kombiniraju društvene ciljeve s poduzetničkim principima fokusirajući se na postizanje širih društvenih, okolišnih i ciljeva zajednice. Kako u svijetu tako i u Republici Hrvatskoj društveno poduzetništvo ima velik i ni približno ostvaren potencijal za unaprjeđenje kvalitete života svakog pojedinca, kako onog u nepovoljnom položaju tako i onih na vrhu piramide globalnog bogatstva, stoga je vrijedan pažnje.

2.3.1. Pojam društvenog poduzetništva

U odnosu na tradicionalne neprofitne organizacije, nove neprofitne organizacije karakterizira orijentiranost na samofinancirajuće aktivnosti i poduzetnički duh, inovativnost u pružanju socijalnih usluga, otvaranje novih radnih mjesta u zajednici, dobru povezanost sa lokalnom zajednicom i poznavanje društvenih potreba. Kako bi rezimirao ovu složenu evoluciju i pružio bolju identifikaciju tim novim neprofitnih organizacijama, uveden je izraz društveno poduzeće.⁵⁵

Društveno ili socijalno poduzetništvo prijevod je pojma social entrepreneurship (eng.), te u hrvatskom jeziku ne postoji složnost oko prijevoda social (eng.), odnosno postoje dva različita prijevoda, „društveno“ i „socijalno“, koja su u kontekstu poduzetništva istoznačnice. Tijekom izrade dokumenta Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj, prvom i trenutno najvažnijem službenom dokumentu koji se tiče ovog fenomena, odabran je prijevod „društveno poduzetništvo“. Stoga je i za potrebe ovog diplomskog rada odabran prijevod društveno poduzetništvo. Uz taj pojam pojavljuju se i povezani pojmovi društveno poduzeće i društveni poduzetnik. Pri tome oba pojma koriste za označavanje pravnih osoba koje obavljaju

⁵⁴ Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva. (online). Dostupno na: https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdf, str. 35

⁵⁵ Emes, 2000 prema Borzaga C., Santuari A. (2000), *The innovative trends in the non-profit sector in europe: the emergence of social entrepreneurship*, OECD, str. 4

aktivnosti društvenog poduzetništva, a pojam društveni poduzetnik, ovisno o kontekstu u kojem se spominje, može označavati i fizičku osobu koja se bavi društvenim poduzetništvom ili je pokretač društveno poduzetničkih inicijativa i aktivnosti. Društveno poduzetništvo nerijetko se pogrešno poistovjećuje s pojmom društveno odgovorno poslovanje. Društveno odgovorno poslovanje obaveza je svih poslovnih subjekata, kako neprofitnih tako i profitnih organizacija odnosno trgovačkih društava, a označava nužnost nastojanja svih aktera na tržištu da u svom poslovanju nastoje minimalizirati negativne eksternalije, a maksimizirati one pozitivne.

Humanitarni rad usmjeren je na pomaganje onima koji su u teškoj situaciji, ali korisnici su pritom u pasivnoj poziciji čekanja pomoći. Društveno poduzetništvo počiva na aktiviranju i pokretanju u nalaženju rješenja za socijalne ili ekološke probleme.

Možemo reći da je odgovorno poslovanje prema zajednici i okolišu, zaposlenicima i korisnicima u društvenim poduzećima cilj odnosno sama svrha postojanja, a u korporacijama tek sredstvo da se u konačnici poveća profit.⁵⁶

Pojam društveno poduzetništvo (engl. Social entrepreneurship) po mnogima je prvi skovao prije nekoliko desetljeća Bill Drayton. On je ujedno i osnivač Ashoke (www.ashoka.org), jedne od prvih zaklada koja promovira i podupire socijalno-poduzetničke pothvate. Za Draytona je socijalno poduzetništvo poduzetništvo s etičkim integritetom, kojemu nije cilj osobna korist ili maksimiziranje profita, nego usmjerenost na društvene vrijednosti. Drayton je isticao važnost inovativnog pristupa rješavanju socijalnih pitanja te smatrao da je za korjenite promjene potrebno uključiti što više ljudi širom svijeta.⁵⁷ Uz ovu Draytonovu definiciju, brojne su druge definicije društvenog poduzetništva, a u svakoj od njih naglašene su dvije ključne stvari, rješavanje društvenih problema kao glavna svrha i ekonomska aktivnost.

⁵⁶ Petričević T., 2012 prema Šimleša D., Puđak J, Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izveštaj 02: Preko granica – Društvena ekonomija u Europi*, Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: https://www.pilar.hr/wp-content/uploads/2018/01/preko_granica_novo.pdf (20.8.2021), str. 12

⁵⁷ Vidović, D. (2012), *Socijalno poduzetništvo u Hrvatskoj*. Doktorska disertacija. Zagreb: Filozofski fakultet, Sveučilište u Zagrebu (online) Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/611357.Davorka_Vidovic_doktorat.pdf, str. 23

OECD od 1990.-ih godina predvodi istraživanja usmjerena na jasnije definiranje društvenog poduzetništva, a trenutno nudi definiciju koja glasi: Svaka privatna aktivnost koja se provodi u javnom interesu, organizirana s poduzetničkom strategijom, čija glavna svrha nije maksimiziranje dobiti, već postizanje određenih ekonomskih i društvenih ciljeva, i koja ima sposobnost donošenja inovativnih rješenja za probleme socijalne isključenosti i nezaposlenost.⁵⁸ Europska komisija društveno poduzetništvo definira ovako: Društveno poduzeće je subjekt u društvenoj ekonomiji čiji je glavni cilj imati društveni utjecaj, a ne ostvarivati dobit za svoje vlasnike ili imatelje udjela – dioničare. Djeluje pružajući robu i usluge za tržište na poduzetnički i inovativan način, a svoj profit prvenstveno koristi za postizanje društvenih ciljeva. Njime se upravlja na otvoren i odgovoran način, a osobito uključuje zaposlenike, potrošače i ostale dionike na koje gospodarske aktivnosti društvenog poduzeća imaju utjecaj.⁵⁹ Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine društveno poduzetništvo definira kao: Poslovanje temeljeno na načelima društvene, okolišne i ekonomske održivosti kod kojeg se stvorena dobit/višak prihoda u cijelosti ili većim dijelom ulaže za dobrobit zajednice.⁶⁰

Organizacija NESsT koja je u Hrvatskoj provodila neke od prvih i prema tome ključnih istraživanja vezanih uz civilno društvo i socijalno poduzetništvo nudi užu definiciju koja se može poistovjetiti sa samofinanciranjem, a koja kao dionike društvenog poduzetništva navodi organizacije civilnoga društva, a izostavlja profitna poduzeća i fizičke osobe kao moguće društvene poduzetnike: NESsT definira socijalno poduzetništvo kao poslovne potpote potaknute misijom koje provode organizacije civilnog društva (OCD-i). Cilj projekata socijalnog poduzetništva jest povećati financijsku održivost organizacija civilnog društva stvaranjem nevezanih izvora prihoda i istodobnim povećanjem učinaka misije organizacije. (NESsT, 2007.). Ovakva definicija se u odnosu na prethodne čini nepotpunom, no valjano ističe činjenicu da su u Hrvatskoj organizacije civilnoga društva predvodnici razvoja društvenog poduzetništva. Najkraće rečeno, društveno poduzetništvo je poslovanje koje kombinira društvene ciljeve s poduzetničkim duhom, neovisno o pravnoj osobnosti društvenog poduzetnika.

⁵⁸ OECD (2021), Dostupno na: <https://www.oecd.org/cfe/leed/social-economy/social-entrepreneurship.htm>

⁵⁹ European Commission (2021), Dostupno na: https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/enterprises_en

⁶⁰ Vlada Republike Hrvatske (2015) *Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine*, (online) Dostupno na: <http://www.esf.hr/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/Strategija-razvoja-društvenog-poduzetništva-u-RH-za-razdoblje-2015-2020.pdf>

Razlika između tradicionalnog profitno usmjerenog poduzeća i društvenog poduzeća je u različitom krajnjem cilju, kod profitnih poduzeća to je dobit i zarada za vlasnike i druge dionike, kod društvenih poduzeća to je zarada i profitabilno poslovanje, ali pri čemu dobit nužno mora biti reinvestirana u ostvarenje socijalne misije.

Dok socijalna poduzeća strategije stvaranje prihoda usmjeravaju ostvarivanju socijalne misije, tradicionalna poduzeća ih usmjeravaju ka generiranju profita za vlasnike. Za socijalna poduzeća kažemo da imaju dvostruku liniju sagledavanja uspjeha. Ona teže ostvariti profit, no taj se profit u cijelosti ili najvećoj mjeri reinvestira u socijalnu misiju, te je dalje osnažuje i podupire.⁶¹ Neke organizacije upuštaju se u društveno poduzetništvo kako bi namaknule financijske resurse i zaradila sredstva za financiranje svojih aktivnosti koje doprinose ispunjavanju njihove misije.

Poduzetništvo neprofitnih organizacija se ne događa samo po sebi. Imperativ opstanka i razvoja neprofitne organizacije zahtijeva prakticiranje poslovnog ponašanja koje može prisutni rizik u obavljanju aktivnosti svesti u razumne okvire.⁶² Druge pak organizacije uz financijske koristi od društveno poduzetničkih aktivnosti koriste poduzetnički način poslovanja kako bi unaprijedile i provodile onu primarnu tj. društvenu misiju.

Borzaga C. društvena poduzeća prema području djelovanja dijeli na dva glavna područja: radna integracija te pružanje socijalnih usluga.⁶³ Na službenoj internetskoj stranici Europske komisije pojašnjeno je da društvena poduzeća djeluju u četiri iduća područja⁶⁴:

- Radna integracija - obuka i integracija osoba s invaliditetom i nezaposlenih osoba
- Osobne socijalne usluge - zdravlje, dobrobit i medicinska njega, stručno osposobljavanje, obrazovanje, zdravstvene usluge, usluge čuvanja djece, usluge za starije osobe ili pomoć za osobe u nepovoljnom položaju

⁶¹ Nicholls (2006) prema Marković, L., Baturina, D., Babić, Z. (2017) Socijalna poduzeća za radnu integraciju (WISE) u postsocijalističkim zemljama, *Hrvatska revija za rehabilitacijska istraživanja*, 53 (1), 139-158. (online). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/183892> (2.9.2021), str. 140

⁶² Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 96

⁶³ Borzaga C., Santuari A. (2000), *The innovative trends in the non-profit sector in europe: the emergence of social entrepreneurship*, OECD/LEED FORUM ON SOCIAL INNOVATIONS INTERNATIONAL SEMINAR. Washington DC: International Monetary Fund, str. 15

⁶⁴ European Commission (2021). Dostupno na: https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/enterprises_en

- Lokalni razvoj područja u nepovoljnom položaju - socijalna poduzeća u udaljenim ruralnim područjima, programi razvoja/rehabilitacije susjedstva u urbanim područjima, razvojna pomoć i razvojna suradnja s trećim zemljama
- Ostalo - uključujući recikliranje, zaštitu okoliša, sport, umjetnost, kulturu ili očuvanje povijesti, znanost, istraživanje i inovacije, zaštitu potrošača i amaterski sport.

2.3.2. Razvoj zakonodavno-regulatornog i strateškog okvira za društveno poduzetništvo u Republici Hrvatskoj

Strategija razvoja društvenog poduzetništva u RH je uz osnovnu definiciju utvrdila i kriterije prepoznavanja društvenih poduzetnika, te će oni koji ispune ove kriterije biti upisani u Evidenciju društvenih poduzetnika⁶⁵:

1. Društveni poduzetnik ostvaruje ravnotežu društvenih, okolišnih i ekonomskih ciljeva poslovanja.
2. Društveni poduzetnik obavlja djelatnost proizvodnje i prometa roba, pružanja usluga ili obavlja umjetničku djelatnost kojom se ostvaruje prihod na tržištu, te koja ima povoljan utjecaj na okoliš, doprinosi unapređenju razvoja lokalne zajednice i društva u cjelini.
3. Društveni poduzetnik stvara novu vrijednost i osigurava financijsku održivost na način da u trogodišnjem razdoblju poslovanja najmanje 25% godišnjeg prihoda planira ostvariti ili ostvaruje obavljanjem svoje poduzetničke djelatnosti.
4. Društveni poduzetnik najmanje 75% godišnje dobiti, odnosno višak prihoda ostvaren obavljanjem svoje djelatnosti ulaže u ostvarivanje i razvoj ciljeva poslovanja, odnosno djelovanja.
5. Društvenog poduzetnika odlikuje dobrovoljno i otvoreno članstvo te autonomija poslovanja, odnosno djelovanja.
6. Republika Hrvatska, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ili tijelo javne vlasti ne može biti isključivi osnivač društvenog poduzetnika.

⁶⁵ Vlada Republike Hrvatske (2015) *Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine*, (online) Dostupno na: <http://www.esf.hr/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/Strategija-razvoja-društvenog-poduzetništva-u-RH-za-razdoblje-2015-2020.pdf>, str. 8

7. Društvenog poduzetnika odlikuju demokratski način odlučivanja (uključenost dionika u transparentno i odgovorno upravljanje), odnosno odlučivanje nije isključivo vezano uz vlasničke udjele ili članske uloge već obuhvaća ključne dionike: radnike, članove, korisnike ili potrošače te suradničke organizacije.
8. Društveni poduzetnik prati i vrednuje svoje društvene, ekonomske i okolišne učinke i utjecaj te rezultate vrednovanja koristi u planiranju svog daljnjeg poslovanja i vodi računa o njihovu poboljšanju.
9. Društveni poduzetnik u slučaju kada prestaje obavljati djelatnost, svojim općim aktima ima definiranu obvezu svoju preostalu imovinu, nakon pokrića obveza prema vjerovnicima i pokrića gubitka iz prethodnog razdoblja, prenijeti u vlasništvo drugog društvenog poduzetnika s istim ili sličnim ciljevima poslovanja, ili u vlasništvo jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave koja će je upotrijebiti za razvoj društvenog poduzetništva.

Gore navedeno su predloženi kriteriji, a potrebno je napomenuti da još uvijek ne postoji Zakon o društvenom poduzetništvu u Hrvatskoj, kao ni Evidencija te je Strategija zasada jedini državni dokument koji se bavi ovom temom.

Zakonodavstvo Republike Hrvatske još uvijek nije obuhvatilo regulaciju društvenog poduzetništva. Točnije, ne postoji poseban zakon koji regulira društveno poduzetništvo.

Razvoj društvenog poduzetništva koji je u začecima u Republici Hrvatskoj između ostalog zahtjeva i razvoj pravnog, financijskog i poreznog okvira koji će pratiti razvoj takvih oblika organizacija.⁶⁶ Stoga, u ovom trenutku društveno poduzetnički naponi podliježu idućim zakonima u sklopu kojih se društveno poduzetništvo posredno ili neposredno spominje: Zakon o zadrugama (NN 36/95, NN 67/01, NN 12/02, NN 34/11, NN 125/13), Zakon o udrugama (NN 74/14), Zakon o zakladama (NN 106/18, 98/19), Zakon o ustanovama (NN, 76/93, 29/97, 47/99, 35/08), Zakon o trgovačkim društvima (NN 152/11, NN 111/12), Zakon o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (NN 143/02, NN 33/05, NN 157/13), Zakon o javnoj nabavi (NN 90/11, NN 83/13, NN 143/13), Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva (NN 29/02,

⁶⁶ Vašiček, D., Vašiček, V., (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 99

NN 63/07, NN 53/12, NN 56/13) i Zakon o pravima hrvatskih branitelja iz Domovinskog rata i članova njihovih obitelji (NN 174/04, 92/05, 2/07, 107/07, 65/09, 137/09, 146/10, 55/11, 140/12, 33/13, 148/13, 92/14). Osim toga, društveno poduzetništvo interes je i Nacionalne strategije stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnog društva 2006. - 2011. koja uvelike naglašava važnost i veliki potencijal društvenog poduzetništva za društveni i ekonomski napredak, kao neke od ciljeva navodi: - razviti društveno poduzetništvo i institucionalni okvir za razvoj društvenog poduzetništva, - razviti društveno poduzetništvo kao polugu društvenog razvoja i smanjenja siromaštva, - informirati opću javnost o temama u vezi sa socijalnim poduzetništvom. Nadalje, društveno poduzetništvo spominje se i u Strategiji borbe protiv siromaštva i socijalne isključenosti u Republici Hrvatskoj od 2014. do 2020. godine i to kao jedna od aktivnosti za područje zapošljavanja i pristupa zapošljavanju.

Cilj Nacionalne strategije za razvoj društvenog poduzetništva je stvaranje poticajnog okruženja za razvoj društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj, zakonodavnih i fiskalnih okvira, financijske i tehničke potpore društvenim poduzetnicima, definiranje kriterija i instrumenata za prepoznavanje, praćenje i razvoj društvenih poduzetnika, te izobrazbe na svim razinama radi prepoznavanja važnosti društvenog poduzetništva kao bitne komponente gospodarskog razvitka.

2.3.3. Glavni akteri društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji

Društveno poduzetništvo usko je vezano uz organizacije civilnoga društva. Izvještaj o provedenom istraživanju Instituta društvenih znanosti Ivo Pilar navodi da različite zemlje na različite načine uređuju prostor i način djelovanja društvenih poduzeća, pa se u zemljama EU-a to se rješava na različite načine što na najbolji način dočarava svu kompleksnost teme: društveno-solidarne zadruge (Portugal), zadruge društvene inicijative (Španjolska), socijalne zadruge s ograničenom odgovornošću (Grčka), zadrugarska društva zajedničkih interesa (Francuska), socijalne zadruge (Italija), kompanije s društvenim ciljem (Belgija) ili kompanije od interesa zajednice (Velika Britanija).⁶⁷ Dakle, društveno poduzeće se razvija ili kao zaseban pravni subjekt, uglavnom u

⁶⁷ Šimleša D., Puđak J., Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izvještaj 02: Preko granica – Društvena ekonomija u Europi*, Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: https://www.pilar.hr/wp-content/uploads/2018/01/preko_granica_novo.pdf (20.8.2021), str. 21

razvijenijim zemljama ili u okviru organizacija civilnoga društva ili pak u spletu različitih pravnih oblika i regulativa.

Radi nedostatka zakona i strategija osmišljenih za društvena poduzeća te izostanka konkretnih poticaja koji bi potaknuli društvena poduzeća da se registriraju kao takva, neke od Europskih zemalja (npr. Finska – Social Enterprise Mark⁶⁸) osim sustava javnog priznavanja društvenih poduzeća, koriste sustav privatnih oznaka i certifikata.⁶⁹

U Izvještaju o stanju društvenog poduzetništva u Hrvatskoj 2015. godine koje je objavio Institut društvenih znanosti Ivo Pilar⁷⁰ ustanovljeno je da se u Hrvatskoj pojavni oblici društvenog poduzetništva pretežno manifestiraju u tri pravna oblika, a to su:

- Udruge
- Zadruge
- Trgovačka društva.

Osim tri navedena moguća pravna oblika djelovanja društvenih poduzeća u Republici Hrvatskoj moguće je društveno poduzetnički djelovati i u okviru obrta, ali zasada nisu zabilježeni takvi slučajevi.⁷¹

Većinu onoga što u Republici Hrvatskoj smatramo dobrim primjerima društvenog poduzetništva pokrenule su upravo organizacije civilnoga društva (bilo osnivanjem izdvojene pravne osobe, najčešće zadruge ili trgovačkog društva, koja svoju dobit vraća OCD-u koji ju je osnovao; bilo organiziranjem društveno-poduzetničke inicijative u okviru djelovanja same organizacije – kao

⁶⁸ Dostupno na: <https://suomalainentyo.fi/en/services/finnish-social-enterprise/rules/>

⁶⁹ Šimleša D., Puđak J., Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izvještaj 02: Preko granica – Društvena ekonomija u Europi*, Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: https://www.pilar.hr/wp-content/uploads/2018/01/preko_granica_novo.pdf (20.8.2021), str. 37

⁷⁰ Šimleša D., Puđak J., Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izvještaj 01: Mapiranje novih obzora – Izvještaj o stanju društvenog poduzetništva u Hrvatskoj 2015.* Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: <https://www.pilar.hr/wp-content/images/stories/dokumenti/razno/projekti/simlesa/mapiranje.pdf> (20.8.2021), str.62

⁷¹ Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva. (online). Dostupno na:

https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdfm, str. 29

jedne od aktivnosti koju organizacija provodi kako bi osigurala samoodrživost, ali i organiziranjem izobrazbe za pojedince i organizacije koje su zainteresirane za razvoj društvenog poduzetništva.⁷²

Zbog toga što neprofitne organizacije ne izdaju udjele vlasništva i ne osnivaju se za osobnu korist/dobit vlasnika, može se zaključiti da su najprikladniji pravni oblici za obavljanje aktivnosti društvenog poduzetništva. Trgovačka društva koja se bave društvenim poduzetništvom uglavnom su osnovale udruge kako bi u okviru njih mogle provoditi poduzetničke pohvate sa društvenim ciljevima.

Tendencija osnivanja novih poduzeća, povezana je i s nadilaženjem zakonskih ograničenja za tržišne djelatnosti udruga. Najčešći oblici drugih pravnih subjekata koje organizacije civilnog društva osnivaju su društva s ograničenom odgovornošću, zadruga i ustanove. Djelovanje kroz nekoliko pravnih oblika upućuje i na hibridnu prirodu socijalnog poduzetništva.⁷³

Razvoj društvenog poduzetništva u Hrvatskoj gotovo u cijelosti pratimo kroz projekte i rad udruga. Prema zakonski reguliranom određenju raspolaganja viškom prihoda te unutarnjim ustrojem koji se temelji na demokratskom načelu participacije i odlučivanja, udruge kao pravni oblici mogu biti iznimno suglasne s načelima i kriterijima društvenog poduzetništva.⁷⁴ Prethodno je u radu pojašnjena regulacija i zakonska odredba vezana za gospodarsku djelatnost udruga.

Nadalje, spomenuti Izvještaj⁷⁵ izvodi zaključke povijesne analize razvoja društvenog poduzetništva u Hrvatskoj, poput:

- Razvoj društvenog poduzetništva i ekonomije u Hrvatskoj najviše je ostvaren kroz rad i aktivnosti organizacija civilnog društva.

⁷² Vlada Republike Hrvatske, *Nacionalna strategija stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnog društva 2012-2016* (online). Dostupno na: <https://udruge.gov.hr/nacionalna-strategija-stvaranja-poticajnog-okruzenja-za-razvoj-civilnoga-drustva-2012-2016/274> (20.8.2021.) str.44

⁷³ Vidović, D. (2012), *Socijalno poduzetništvo u Hrvatskoj*. Doktorska disertacija. Zagreb: Filozofski fakultet, Sveučilište u Zagrebu (online) Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/611357.Davorka_Vidovic_doktorat.pdf, str. 260

⁷⁴ Šimleša D., Puđak J., Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izvještaj 01: Mapiranje novih obzora – Izvještaj o stanju društvenog poduzetništva u Hrvatskoj 2015*. Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: <https://www.pilar.hr/wp-content/images/stories/dokumenti/razno/projekti/simlesa/mapiranje.pdf> (20.8.2021), str.56

⁷⁵ Šimleša D., Puđak J., Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izvještaj 01: Mapiranje novih obzora – Izvještaj o stanju društvenog poduzetništva u Hrvatskoj 2015*. Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: <https://www.pilar.hr/wp-content/images/stories/dokumenti/razno/projekti/simlesa/mapiranje.pdf> (20.8.2021)

- Kada kažemo organizacije civilnog društva dužni smo istaknuti kako se radi o udrugama koje možemo preciznije opisati kao organizacije koje djeluju za opće dobro

Tijekom 2014. proveden je projekt mapiranja društvenih poduzetnika u Europskoj uniji u sklopu čega je procijenjeno da je u Hrvatskoj od 40 do 150 osoba koje se na temelju kriterija iz postojeće Strategije mogu svrstati u kategoriju društvenih poduzetnika.⁷⁶

Porastom broja praktičnih primjera obavljanja društveno poduzetničkih aktivnosti raste i potreba za utvrđivanjem kriterija za prepoznavanje aktera društvenog poduzetništva, zakonodavnih okvira i poreznog tretmana. Posebno je važno utvrditi okvire i razraditi metode za praćenje utjecaja društveno poduzetničkih aktivnosti na temelju čega bi se mogao donijeti zaključak o učinkovitosti društveno poduzetničkih aktivnosti u odnosu na redovne aktivnosti neprofitnih organizacija i drugih aktera koji su usmjereni na ostvarivanje društvenih potreba. S obzirom da se radi o relativno novoj pojavi nedostaje i educirana radna snaga s kompetencijama za provedbu strategije razvoja društvenoga poduzetništva što podrazumijeva poznavanje novih praksi praćenja utjecaja.

Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj inicira da će se kao društveni poduzetnici, moći registrirati sve pravne i fizičke osobe koje ispune kriterije za upis u registar, neovisno o pravnom obliku.

U tom smislu društveno poduzetništvo može značajno doprinijeti i ostvarenju strateških ciljeva na području borbe protiv siromaštva i socijalne isključenosti. Iz perspektive sustava socijalne skrbi, razvoj i širenje društvenog poduzetništva predstavlja iznimno veliki potencijal i konkretnu mogućnost rješavanja potreba marginaliziranih, socijalno osjetljivih skupina i problema lokalnih zajednica: 1) ono generira nova radna mjesta u području u kojima djeluju, a neka društvena poduzeća su posebno usmjerena na uključivanje socijalno osjetljivih skupina na tržište rada; 2) društvena poduzeća svojim djelovanjem nadopunjuju usluge od javnog interesa (npr. socijalne usluge) koje javne institucije ili privatna profitna poduzeća nisu u mogućnosti svima i dovoljno

⁷⁶ Vlada Republike Hrvatske, *Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine* (online). Dostupno na: <http://www.esf.hr/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/Strategija-razvoja-drustvenog-poduzetništva-u-RH-za-razdoblje-2015-2020.pdf>, str. 11

kvalitetno osigurati; 3) nudi primjenu praktičnih, inovativnih i održivih pristupa s ciljem razvoja zajednice; 4) može poslužiti i kao instrument financijske održivosti organizacija civilnog društva; 5) potiče društvenu koheziju te predstavlja čimbenik održivog razvoja zajednice.

U Strategiji⁷⁷ je zapošljavanje ranjivih i marginaliziranih društvenih skupina istaknuta kao broj jedan razvoja društvenog poduzetništva, čime se nastoji doskočiti visokoj stopi nezaposlenosti posebno mladih i pripadnika ranjivih skupina, odljevu stanovništva, rastu stope siromaštva i rizika od siromaštva te regionalnoj nejednakosti. Socijalna poduzeća za radnu integraciju (eng. Work Integration Social Enterprise - WISE) prepoznaje se kao jedan od glavnih tipova socijalnih poduzeća.⁷⁸ Prema recentnijem istraživanju u manjem uzorku EU zemalja, gotovo 15% socijalnih poduzeća EU-a smatraju se socijalnim poduzećima za radnu integraciju, s misijom zaposliti i obučiti radnike u vrlo nepovoljnom položaju na tržištu rada.⁷⁹

⁷⁷ Vlada Republike Hrvatske, *Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine* (online). Dostupno na: <http://www.esf.hr/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/Strategija-razvoja-društvenog-poduzetništva-u-RH-za-razdoblje-2015-2020.pdf>

⁷⁸ Defourny i Nyssens 2012; Spear i Bidet, 2003 prema Marković, L., Baturina, D., Babić, Z. (2017) Socijalna poduzeća za radnu integraciju (WISE) u postsocijalističkim zemljama, *Hrvatska revija za rehabilitacijska istraživanja*, 53 (1), 139-158. (online). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/183892> (2.9.2021), str. 142

⁷⁹ SELUSI, 2013 prema prema Marković, L., Baturina, D., Babić, Z. (2017) Socijalna poduzeća za radnu integraciju (WISE) u postsocijalističkim zemljama, *Hrvatska revija za rehabilitacijska istraživanja*, 53 (1), 139-158. (online). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/183892> (2.9.2021), str. 142

3. Financijsko izvještavanje i poslovanje organizacija civilnoga društva

Financijsko izvještavanje i poslovanje temelj je mjerenja ekonomskih, ali i društvenog utjecaja organizacija civilnoga društva. U ovom poglavlju razmatra se financijsko poslovanje, računovodstvo i financijsko izvještavanje organizacija civilnoga društva. Organizacije civilnoga društva imaju neprofitni karakter u skladu s kojim dobit usmjeravaju u društveno korisne svrhe, a ne vlasnicima. Važno je uzeti u obzir da u Republici Hrvatskoj financijsko poslovanje i računovodstvo organizacija civilnog društva podliježe Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija.

3.1. Računovodstvo i uloga financijskog izvještavanja organizacija civilnoga društva

Računovodstvo neprofitnih organizacija pripada današnjem računovodstvenom sustavu u Republici Hrvatskoj, točnije predstavlja jedan od tri računovodstvena podsustava:

- Poduzetničko računovodstvo
- Proračunsko računovodstvo
- Računovodstvo neprofitnih organizacija.⁸⁰

Obveznici primjene poduzetničkog računovodstva sve su pravne i fizičke osobe koje obavljanjem djelatnosti ostvaruju dobit, obveznici proračunskog računovodstva su država; jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski korisnici i izvanproračunski korisnici, a obveznici računovodstva neprofitnih organizacija su neprofitne organizacije, ali u užem smislu, odnosno u kontekstu našeg rada, organizacije civilnoga društva čiji je cilj poslovanja nije usmjeren na ostvarivanje profita za vlasnike.

⁸⁰ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka str. 118

U tržišnom okruženju, glavni sustavi izvještavanja o uspješnosti uspostavljeni su u računovodstvenim standardima kombinacijom uobičajene prakse i propisa koji su se uvelike razvili u posljednjih stotinu godina. Univerzalna jedinica mjerenja uspješnosti je financijska.⁸¹

Osnovni ciljevi neprofitnog računovodstva su:

- pokazati financijski položaj organizacije
- pokazati rezultate operacija u organizaciji
- pokazati promjene u financijskom položaju organizacije
- pokazati udovoljavanje zakonskim ograničenjima.⁸²

Računovodstvo neprofitnih organizacija kao informacijski sustav obuhvaća mjerenje ili kvantificiranje poslovnih događaja i njihovo evidentiranje na propisanim računima računskog plana, obradu podataka u poslovnim knjigama te izradu i objavljivanje financijskih izvještaja. Za oblikovanje same strukture cjelokupnog upravljačkog sustava potrebno je raspolagati informacijama o ciljevima neprofitne organizacije te njihovim specifičnostima i različitostima u osnovnim obilježjima osnivanja i djelovanja. Shodno navedenome, kao podrška funkciji upravljanja neprofitnom organizacijom uspostavlja se odgovarajući upravljačko-informacijski sustav koji će zadovoljiti potrebe za informacijama kako eksternih korisnika tako i internih.⁸³

Najznačajniji izvor informacija predstavljaju financijski izvještaji, ponekad je to i jedini izvor s obzirom da organizacije civilnoga društva nemaju dovoljno razvijene kapacitete za primjenu metoda praćenja efikasnosti poslovanja, a također i metode za praćenje i mjerenje efikasnosti još uvijek su prilično nerazvijene i nestandardizirane.

⁸¹Hopwood, 1983; Hopwood & Miller, 1994 prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 757. Dostupno na: doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

⁸² Vašiček, D., Vašiček, V. (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka str. 250

⁸³ Bičanić, N., et. al. (2016) *Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 17

3.2. Osnovne karakteristike računovodstva

Na organizacije civilnoga društva (osim neformalnih skupina koje se smatraju dijelom civilnoga društva) se primjenjuju odredbe Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija NN (121/14) i Pravilnici kao podzakonski akti. Preciznije, odredbe Zakona odnose se na domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikate, udruge poslodavaca te sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobiti, za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera. Neke od odredbi zakona primjenjuju se i na političke stranke i vjerske zajednice.

Zakon⁸⁴ definira okvir financijskog poslovanja i elementi računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija, i to načela sustava financijskog poslovanja, izrada i izvršavanje financijskih planova, izvještavanje o potrošnji proračunskih sredstava, računovodstvena načela i poslovi, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, popis imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza i vlastitih izvora te priznavanja prihoda, rashoda, primitaka i izdataka, financijsko izvještavanje, revizija godišnjih financijskih izvještaja, javna objava godišnjih financijskih izvještaja, nadzor nad financijskim poslovanjem i računovodstvom i druga područja koja se odnose na financijsko poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija.

Organizacija civilnoga društva računovodstvene poslove organizira i obavlja unutar vlastite organizacije s vlastitim resursima ili sklapa ugovor o poslovnoj suradnji sa stručnom pravnom ili fizičkom osobom, računovodstvenim servisom koji obavlja poslove praćenja i evidentiranja poslovnih događaja, izradu financijskih izvještaja i ostale računovodstvene poslove. Bez obzira što financijske izvještaje može sastavljati i često sastavlja vanjski suradnik, zakonski zastupnik organizacije odgovoran je za potpis i pravovremenu predaju izvještaja te zakonito poslovanje.

⁸⁴ Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 121/14)

Računovodstvena načela prema čl. 7. stavak 1. Zakona⁸⁵ su: točnost, istinitost, pouzdanost, pojedinačno iskazivanje pozicija.

Prema članku 9. Zakona⁸⁶ organizacija vodi dvojno knjigovodstvo, a iznimno, zakonski zastupnik neprofitne organizacije može donijeti Odluku o vođenju jednostavnog knjigovodstva i primjeni novčanog računovodstvenog načela ako je:

- vrijednost imovine neprofitne organizacije na kraju svake od prethodne tri godine uzastopno manja od 230.000 kuna
- godišnji prihod neprofitne organizacije u svakoj od prethodne tri godine uzastopno manji od 230.000 kuna godišnje te je organizacija prve tri godine od osnivanja obvezna voditi dvojno knjigovodstvo.

Poslovne knjige vode se za poslovnu godinu koja je jednaka kalendarskoj, odnosno traje od 1. siječnja do 31. prosinca. Obveznici dvojnog knjigovodstva, prema članku 12. Zakona⁸⁷ dužni su voditi: dnevnik, glavnu knjigu, pomoćne knjige, knjigu financijske imovine i obveza, knjigu blagajne, evidenciju putnih naloga, evidenciju korištenja službenih vozila. Organizacije koje primjenjuju jednostavno knjigovodstvo prema članku 13. Zakona vode: knjigu blagajne, knjigu primitaka i izdataka, knjigu ulaznih računa, knjigu izlaznih računa, popis dugotrajne imovine.

3.2.1. Financijsko izvještavanje i revizija

Financijske i računovodstvene informacije iz financijskih izvještaja osiguravaju korisne informacije prije svega članovima i drugim osnivačima neprofitnih organizacija, ali i drugim korisnicima poput dobavljača. Kupaca, sponzora i donatora – a pružaju i značajne informacije zakonodavnim i izvršnim tijelima, građanima i cijeloj javnosti.⁸⁸

⁸⁵ Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 121/14)

⁸⁶ Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 121/14)

⁸⁷ Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 121/14)

⁸⁸ Bičanić, N., et. al. (2016) *Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 17

Tablica 1: Vrste financijskih izvještaja, obrazaca, perioda za koje se sastavljaju i rokova predaje

	FINANCIJSKI IZVJEŠTAJ	PERIOD ZA KOJI SE SASTAVLJA IZVJEŠTAJ	OBRAZAC	ROK PREDAJE
Jednostavno knjigovodstvo	Izvještaj o primicima i izdacima	Godišnje 1.1.-31.12.	G-PR-IZ-NPF	u roku od 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja
	Bilješke	Godišnje 1.1.-31.12.	Slobodna forma	u roku od 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja
Dvojno knjigovodstvo	Bilanca	Godišnje 1.1.-31.12.	BIL-NPF	u roku od 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja
	Izvještaj o prihodima i rashodima	Polugodišnje 1.1.-30.6. Godišnje 1.1.-31.12.	PR-RAS-NPF	u roku od 30 dana po isteku izvještajnog razdoblja
		Godišnje 1.1.-31.12.		u roku od 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja
	Bilješke	Godišnje 1.1.-31.12.	Slobodna forma	u roku od 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja
Jednostavno knjigovodstvo i dvojno	Izvještaj o potrošnji proračunskih sredstava	Godišnje 1.1.-31.12. ili u tijeku poslovne godine ako to zatraži davatelj sredstava	PROR-POT	u roku od 60 dana od isteka izvještajnog razdoblja

Izvor: Izrada autorice prema čl. 6. i 12. Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (NN 31/15) i Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (NN 67/2017)

Financijski izvještaji predaju se Ministarstvu financija, odnosno drugoj instituciji koju Ministarstvo financija ovlasti za zaprimanje i obradu financijskih izvještaja, trenutno je to FINA – Financijska agencija.

Neprofitne organizacije tj. organizacije civilnoga društva zbog prirode svoje djelatnosti i nestabilnosti u izvorima financiranja često imaju zastoje u aktivnostima te je predviđena mogućnost davanja Izjave o neaktivnosti koju sastavlja neprofitna organizacija za prethodnu poslovnu godinu ako tijekom te poslovne godine nije imala poslovnih događaja, niti u poslovnim knjigama iskazane podatke o promjenama u imovini i obvezama.⁸⁹

Financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini imala ukupan prihod od 3 do uključivo 10 milijuna kuna podliježu revizijskom uvidu koji se obavlja sukladno revizijskim propisima. Financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini imala ukupan prihod iznad deset milijuna kuna podliježu reviziji koja se obavlja sukladno revizijskim propisima. Neprofitne organizacije dužne su do 30. lipnja tekuće godine objaviti na svojim mrežnim stranicama revizorsko izvješće o obavljenoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja, odnosno o uvidu u financijske izvještaje za prethodnu godinu.⁹⁰

3.2.2. Registar neprofitnih organizacija

Registar neprofitnih organizacija je javno dostupan izvor podataka o financijskom poslovanju i financijskom položaju organizacija obveznika primjene Zakona financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14). Registar neprofitnih organizacija popis je neprofitnih organizacija koji se vodi u elektroničkom obliku pri Ministarstvu financija Republike Hrvatske.⁹¹ Registar je javan i dostupan na mrežnoj stranici Ministarstva. Prilikom upisa u Registar, putem RNO Obrasca, također dostupnog na mrežnoj stranici Ministarstva, neprofitnoj organizaciji se dodjeljuje redni broj upisa (RNO broj) koji je jedinstven i neponovljiv.⁹² U Registru

⁸⁹ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka str. 291

⁹⁰ *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija* Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 31/15)

⁹¹ Ministarstvo financija, *Registar neprofitnih organizacija* (online). Dostupno na: <https://banovac.mfin.hr/rnoprt/> (20.8.2021)

⁹² Narodne novine (2015) *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija* Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 31/15)

je moguće pregledavati podatke svake pojedine organizaciji te pristupiti njihovim financijskim izvještajima iz prethodnih godina poslovanja, a najranije od 2013. godine. U Registar se trebaju upisati sve organizacije navedene u članku 2. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14), izuzete su vjerske zajednice i to u roku od 60 dana od upisa u matični registar u koji je organizacija upisana prilikom osnutka (npr. Registar udruga, Registar stranih udruga, Registar zaklada, Registar stranih zaklada, Registar političkih stranaka, Evidencija pravnih osoba Katoličke Crkve, Evidencija vjerskih zajednica koji se vode pri Ministarstvu pravosuđa i uprave Republike Hrvatske). Organizacije su dužne same obaviti upis u registar, isti se ne odvija automatski, pri čemu je potrebno naglasiti da se radi o zaista jednostavnoj proceduri upisa.

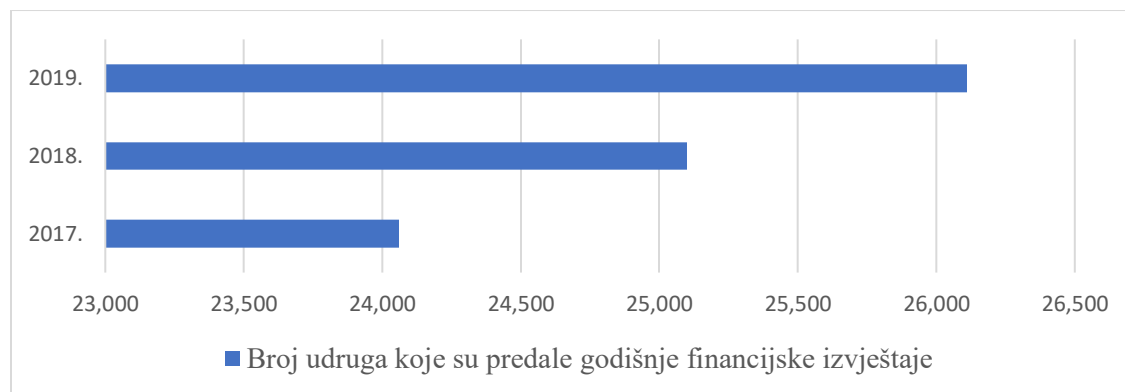
Na temelju podataka iz 2015. i 2016. godine 33.191 organizacija od ukupno 35.780 upisanih u registar, odnosno 92% čine udruge za koje je kroz rad već napomenuto da su najistaknutiji pravni oblik organizacija civilnoga društva. Od ukupnog broja organizacija u Registru neprofitnih organizacija, njih 54% primjenjuje dvojno knjigovodstvo, a 46% su male organizacije koje primjenjuju jednostavno knjigovodstvo.⁹³ Zakonsku obvezu predaje financijskih izvještaja, u 2016. godini, ispunilo je samo 75% organizacija obveznica dvojnog knjigovodstva i 65% organizacija obveznica jednostavnog knjigovodstva, odnosno 70% ukupnog broja organizacija iz Registra neprofitnih organizacija predalo je izvještaj u zakonski propisanom roku i na zakonski propisan način. U 2019. je vidljiv rast broja udruga koje su predale financijske izvještaje⁹⁴, no udio onih koji nisu i dalje je zabrinjavajući u kontekstu nemogućnosti dobivanja istinitih informacija stvarnoj društvenoj i ekonomskoj ulozi civilnoga društva u odnosu na druge sektore i industrije. Postojanje Registra otvara vrata za prikupljanja agregatnih podataka te na temelju toga izvođenje makroekonomskih pokazatelja i šireg utjecaja civilnog sektora na ostatak društva i ekonomije. Nadalje, nepovoljni su i rezultati usporedbe broja organizacija upisani u RNO i broja aktivnih udruga u Registru udruga, dakle oko 26.000 organizacija civilnog društva (udruge i ostale) predaje financijske izvještaje, dok se samo u Registru udruga vodi 50.557 aktivnih udruga. Veliki

⁹³ Vašiček D., Sikirić A.M., Dragija Kostić M. (2019), *Financial Position and Sustainability of Associations in Croatia*, Central European Public Administration Review, Vol. 17, No. 1/2019, str. 99, DOI: 10.17573/cepar.2019.1.05

⁹⁴ Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf

broj njih dakle ne poštuje zakonske odredbe te je pitanje da li i na koji način doprinose društvenom i ekonomskom razvitku u Hrvatskoj, što bi njihova uloga trebala biti.

Grafikon 4: Broj udruga koje su predale godišnje financijske izvještaje



Izvor: Izrada autorice prema publikaciji Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), Udruge u Republici Hrvatskoj, Zagreb. Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf

U znanstvenom članku naziva Financijska pozicija i održivost udruga u Hrvatskoj iznesen je idući zaključak nakon provedenog istraživanja financijskog poslovanja >20.000 udruga koje su predale financijske izvještaje u 2015. i 2016. godini: Razvoj, uspješnost i važnost neprofitnog sektora prvenstveno se procjenjuju nefinancijskim, kvalitativnim kriterijima njihovog utjecaja na političke odluke i njihovog doprinosa razvoju društva u cjelini, uz sustavno praćenje gospodarskog i ljudskog potencijala i financija. nema održivosti udruga građana. Osim toga, rezultati istraživanja pokazuju da je stupanj financijske discipline i formalnih pravnih aranžmana još uvijek nizak.⁹⁵

3.3. Računovodstvo i financijsko izvještavanje u organizacijama civilnoga društva koje se bave društvenim poduzetništvom – studija slučaja

⁹⁵ Vašiček D., Sikirić A.M., Dragija Kostić M. (2019), *Financial Position and Sustainability of Associations in Croatia*, Central European Public Administration Review, Vol. 17, No. 1/2019, str. 93-101, DOI: 10.17573/cepar.2019.1.05

U prethodnom poglavlju je uveden i pojašnjen pojam društvenog poduzetništva te je zaključeno da društvena poduzeća u gotovo svim slučajevima u Hrvatskoj nose pravni oblik udruge ili eventualno drugi pravni oblik organizacije civilnoga društva. Prema tome, odredbe Zakona se primjenjuju i na društvene poduzetnike koji djeluju u nekom od pravnih oblika koji podliježu Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, ali se ne odnosi na ona društvena poduzeća koja su pravno registrirana kao trgovačka društva te se na njih primjenjuje Zakon o računovodstvu. U Hrvatskoj zasada ne postoji dodatna obaveza ili drugi i napredniji oblik financijskog izvještavanja za udruge i druge organizacije civilnoga društva koje se bave društvenim poduzetništvom. Ipak, u budućnosti bi bilo poželjno razviti modificirani računovodstveni sustav za društvene poduzetnike koji bi zapravo bio svojevrsna kombinacija poduzetničkog računovodstva i računovodstva neprofitnih organizacija.

Pojavom društvenog poduzetništva raste i interes za mjerenjem društvenog i ekonomskog utjecaja organizacija civilnoga društva i civilnog društva u cjelini. Brojna su istraživanja, stručni i znanstveni članci koji konstatiraju nedovoljno razvijene metodologije i premalo uloženoga truda u unaprjeđenje informacijskog sustava za mjerenje rezultata poslovanja organizacija iz civilnog društva. Potrebno je unaprjeđenje kako financijskog izvještavanja, tako i nefinancijskog izvještavanja.

Tradicionalni modeli transakcijske filantropije, koji su izvještavali o uspjehu učinka prema broju i raznolikosti dodijeljenih potpora, zamijenjeni su novom investicijskom filantropijom koja mjeri uspjeh u funkciji maksimiziranja utjecaja donatorskog kapitalnog „ulaganja“ ukupnom stvorenom (društvenom) vrijednošću.⁹⁶

U znanstvenom e-časopisu Stanford Social Innovation Review u 2016. godini objavljen je članak pod nazivom Novi model financijskog izvještavanja za društvena poduzeća⁹⁷ u kojem je predložena zanimljiva perspektiva i prijedlog za unaprjeđenje sagledavanja računovodstva i sagledavanja pokazatelja financijskog uspjeha organizacija civilnoga društva i posebno društvenih

⁹⁶Anheier & Leat, 2006; Bernholz, 2004; Bishop & Green, 2008 prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756. Dostupno na: doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

⁹⁷ Stanford Social Innovation Review (2016): *A New Financial Reporting Model for Social Enterprise* (online). Dostupno na: https://ssir.org/articles/entry/a_new_financial_reporting_model_for_social_enterprises# (5.9.2021).

poduzeća. Članak prikazuje studiju slučaja poslovanja društvenog poduzeća koje se bavi unaprjeđenjem kvalitete života ranjivih skupina kroz osiguravanje pristupačnim stanovanjem. Kao problematiku navodi to što društvena poduzeća donacije prikazuju kao prihod u svojim izvještajima o dobiti i gubitku, kao što je to i uobičajeno u cijelom sektoru civilnog društva.

Zbog takvog pristupa, mnoga društvena poduzeća čine se, na temelju njihovih financijskih izvještaja, profitabilnima. To je bilo točno, utoliko što su njihovi priznati prihodi nadmašili njihove troškove. Međutim, takvo gledište iskrivljava stvarno financijsko stanje. Takav pristup ima određeni smisao, budući da su društvena poduzeća obično više usredotočena na ispunjavanje društvenih potreba, a manje na stvaranje dobiti. Međutim, takav pristup prema računovodstvu i financijskom izvještavanju društvenih poduzeća može se pokazati izrazito štetnim. U redu je zadržati financijsko izvještavanje u ovom formatu za potrebe formalnog izvještavanja ili revizije, ali također je vrlo važno razumjeti kako društveno poduzeće uistinu posluje i ostvaruje li uspješno svoju poduzetničku funkciju

Kao rješenje tog nedostatka u izvještavanju organizacija civilnoga društva, a posebno društvenih poduzeća predlaže se prikazivanje bespovratnih sredstava – donacija, kao uloženog kapitala, a ne kao prihoda. U kontekstu hrvatskog zakonskog okvira radilo bi se o prikazivanju donacija bespovratnih sredstava u razredu 5 računskog plana za neprofitne organizacije -Vlastiti izvori. Primjenom ove metode, ustanovljeno je da su društvena poduzeća ispitana u ovom članku zapravo vrlo neprofitabilna, iako njihovi financijski izvještaji iskazuju profitabilnost.

Za prikaz razlike koju ovaj tretman izvještavanja o priljevima novca može napraviti, u nastavku su priložene tablice koje pokazuju dva različita pristupa na financijsku analizu jednog od društvenih poduzeća čija je glavna misija osiguravanje pristupačnog stanovanja osobama iz ranjivih društvenih skupina.

Tablica 2: Izračun financijskih pokazatelja društvenog poduzeća u slučaju kada se bespovratna sredstva - donacije prikazuju kao prihod

Bespovratna sredstva kao prihod	2012	2013	2014	2015	Kumulativno
Bruto marža	97%	77%	77%	93%	88%
Povrat na imovinu (ROA)	-3.62%	-0.18%	-0.60%	52.03%	50.27%
Povrat na kapital (ROE)	-3.64%	-0.24%	-0.92%	61.53%	59.44%
Koeficijent likvidnosti	7427%	57%	63%	585%	
Marža neto dobiti	-149.87%	-0.62%	-1.40%	44.14%	32.42%

Izvor: Izrada autorice prema Stanford Social Innovation Review (2016): A New Financial Reporting Model for Social Enterprise (online). Dostupno na: https://ssir.org/articles/entry/a_new_financial_reporting_model_for_social_enterprises# (5.9.2021).

Tablica 3: Izračun financijskih pokazatelja društvenog poduzeća u slučaju kada se bespovratna sredstva - donacije prikazuju kao kapital (vlastiti izvori u HR)

Bespovratna sredstva kao kapital / vlastiti izvori	2012	2013	2014	2015	Kumulativno
Bruto marža	97%	77%	77%	93%	88%
Povrat na imovinu (ROA)	-4%	-41%	-46%	12%	-34,4%
Povrat na kapital (ROE)	-4%	-48%	-52%	13%	-36.88%
Koeficijent likvidnosti	7427%	57%	63%	585%	
Marža neto dobiti	-150%	-239%	-321%	23%	-50.82%

Izvor: Izrada autorice prema Stanford Social Innovation Review (2016): A New Financial Reporting Model for Social Enterprise (online). Dostupno na: https://ssir.org/articles/entry/a_new_financial_reporting_model_for_social_enterprises# (5.9.2021).

Prva tablica prikazuje financijske pokazatelje kada se potpore tretiraju kao prihod. Druga tablica pokazuje kako tretiranje potpora kao kapitala utječe na ove omjere. Kao što je prikazano, financijski pokazatelji ROA, ROE i neto profitne marže značajno se mijenjaju kada se novčani tijekomovi kategoriziraju kao kapital.

Ovaj drugi pristup nudi nekoliko prednosti:

- Poticaj za poboljšanje učinka: Promjena načina na koji se prijavljuje priljev gotovine prisiljava upravitelje organizacija da se usredotoče na dobit i gubitak svoje organizacije umjesto na to koliko novca im je ostalo u banci za izvršavanje plana. Fokusiranje na ono što izgleda kao zdrava gotovinska pozicija može potaknuti osjećaj da ima dovoljno vremena za izgradnju i izvršavanje poslovnog plana. Lažni osjećaj sigurnosti može ugušiti predanost i brzinu u ispunjavanju ključnih ciljeva. Izvještavanje o novčanim sredstvima kao kapitalu daje poticaj za poboljšanje učinka i može natjerati poslovne vođe da se usredotoče na stvaranje prodaje.
- Adekvatnija informacija podloga za odlučivanje o prioritetu između poduzetničkih i fundraising aktivnosti: Kada se bespovratna sredstva knjiže kao prihod, menadžer može pogledati izvještaj o dobiti i gubitku i reći: „Hej, odlično nam ide.” U prvoj tablici gore, na primjer, knjiženje bespovratnih sredstava kao prihoda pokazuje da je poduzeće uspješno ostvariti uspjeh u 2013. Međutim, kada se ta sredstva stave u bilancu kao ulaganje u kapital, umjesto toga, marža dobiti pogoršava se na negativnih 239%. Prvi skup brojki mnogo manje bolan za sagledati, ali lažno pozitivni rezultati mogu stvoriti pogrešnu perspektivu o uspjehu društveno-poduzetničkih napora.
- Naglasak na održivosti prikladan za davatelje donacija – donatore i financijere: bespovratna sredstva obično nisu osmišljena da budu vječno dostupna kao izvor prihoda. Donatori i ulagači žele potpomoći osnivanje društvenih poduzeća s tek toliko kapitala da mogu postati samoodrživa; ne žele da im se novoosnovana poduzeća svake godine obraćaju za donacije kojima će održavati svoje poslovanje. Svaki donator će cijeniti želju društvenog poduzeća da postane financijski neovisno te će radije investirati u ona poduzeća kojima donacije trbeaju za fazu inkubacije i pokretanja poduzeća, ali nakon čega imaju plan za samofinanciranje. Mnogi donatori spremni su ponuditi i dodatnu podršku u vidu savjetovanja pri oblikovanju strateškog razvoja i ulaganja svoje stručnosti u proces.
- Put koji može razviti ojačati menadžere: Stvarnost je nijansirana, ali performanse i poslovni rezultati vođeni su bodovnim karticama. Mjerenje pokazatelja kao što su povrat na kapital i neto profitna marža dovest će do drugačijeg rezultata od fokusiranja na to koliko dobro menadžer privlači prihod od bespovratnih sredstava svom društvenom poduzeću. Prava inovacija proizlazi iz osmišljavanja kako poslovni model učiniti održivim. Kao dodatni

bonus, ovaj pristup može pomoći poslovnim čelnicima da se naviknu na stres vođenja poslovanja vođen brojkama.⁹⁸

Sve gore navedene prednosti potiču na stvaranje verzije financijskih izvještaja društvenih poduzetništva na način da bespovratna sredstva stavljaju kao glavnica u njihovu bilancu. Na taj bi ih se način natjeralo da neometano ispituju svoje izvještaje o dobiti i gubitku te ih motiviralo da donose poslovne odluke usmjerene na stvaranje uspješnog dvostrukog cilja - društvenog i financijskog povrata.⁹⁹

Potrebno je ponovno naglasiti da se ovdje radi samo o jednom slučaju koji je uvelike ovisan i o kontekstu u kojem se nalazi, a posebno o geografskom kontekstu s obzirom da je poslovanje u Sjedinjenim Američkim Državama ipak značajno drugačije nego ono u Europi, odnosno puno se više osjeća tržišni i poduzetnički duh. No, svakako je pristup prezentiran u ovom članku dobar poticaj na unaprjeđenje računovodstvenih praksi i stvaranje metoda financijskog izvještavanja koje će doprinosti transparentnosti i efikasnosti društvenih poduzeća, ali i šire, svih organizacija civilnoga društva.

⁹⁸ Stanford Social Innovation Review (2016): A New Financial Reporting Model for Social Enterprise (online). Dostupno na: https://ssir.org/articles/entry/a_new_financial_reporting_model_for_social_enterprises# (5.9.2021)

⁹⁹ Stanford Social Innovation Review (2016): A New Financial Reporting Model for Social Enterprise (online). Dostupno na: https://ssir.org/articles/entry/a_new_financial_reporting_model_for_social_enterprises# (5.9.2021)

4. Mjerenje i izvještavanje o društveno-ekonomskom utjecaju utjecaja - društveno računovodstvo

Poglavlje se sastoji od izlaganja svrhe mjerenje i izvještavanja o društveno-ekonomskom utjecaju pri čemu će se pojasniti pojam društveno računovodstvo i predstaviti drugi povezani pojmovi. Nadalje, pojasniti će se teorija mješovite vrijednosti (eng. blended value) koja je istovjetna pojmu društveno ekonomske vrijednosti. Zove se mješovita upravo zato jer sagledava sinergijski učinak i ekonomske i društvene vrijednosti. Naposljetku, na spomenutoj teoriji utemeljeni su alati i modeli pomoću kojih je moguće mjeriti mješovitu odnosno društveno ekonomsku vrijednost, a isti će biti predstavljeni.

4.1. Svrha mjerenja društveno-ekonomskog utjecaja i primjena u Hrvatskoj

Proizvodi i usluge socijalnog poduzetništva danas, u svijetu hiper-informiranih kupaca koji pri kupnji proizvoda koji je prije svega u skladu s njihovom kupovnom moći, pri donošenju odluke o kupovini ispituju dodanu vrijednost proizvoda ili usluge (odnos prema okolišu i odnos prema zajednici danas su najvažnije dodane vrijednosti koje potrošači traže) mogu izboriti svoje mjesto na tržištu te u svakom slučaju uz adekvatnu podršku i institucionalizaciju mogu zaista doprinijeti rješavanju socijalnih (prije svega socijalna integracija ranjivih skupina, omogućavanje ranjivima da zarade) i ekoloških problema. Zvuči dobro, zar ne? No, da bi sve to uspjelo potrebno je znati pravi učinak svake društveno poduzetničke aktivnosti odnosno osigurati da one zaista ostvaruju poželjne rezultate – a to je moguće kroz novo definiranje okvira za nefinancijsko i financijsko izvještavanje.

Društveno računovodstvo može se definirati kao sustav koji omogućava objektiviziranje, vrednovanje i usporedbu društvene vrijednosti kako bi različite organizacije, a posebno dionici u cjelini, mogli upravljati svojim postupcima na način koji pogoduje optimiziranju te vrijednosti za cijelo društvo u kojem organizacije djeluju. Osim toga, društveno računovodstvo opisuje se i kao relativno homogen, univerzalan računovodstveni sustav koji može omogućiti monetizaciju društvene vrijednosti, koju stvaraju organizacije, tako da se ekonomska i društvena vrijednost

moгу sagledavati kao dva komplementarna područja u okviru šireg koncepta mješovite (društveno-ekonomske) vrijednosti.¹⁰⁰

Radi se o procesima prikupljanja informacija, analiziranja i potom komuniciranja društvenih i ekoloških učinaka organizacija bilo prema posebnim interesnim skupinama u društvu ili prema društvu u cjelini. Društveno računovodstvo poželjno je za primjenu i u profitnim i u neprofitnim organizacijama, no u profitnim organizacijama predstavlja dodatnu vrijednost dok je u neprofitnim organizacijama vođenje društvenog računovodstva osnova za efikasno i kvalitetno poslovanje.

Mjerenje društvenog utjecaja ima za cilj procijeniti društvenu vrijednost i utjecaj koji proizlaze iz aktivnosti ili poslovanja bilo koje profitne ili neprofitne organizacije. Iako svako poslovanje može imati društveni utjecaj, neprofitne organizacije i društvena poduzeća izričito su osmišljeni za stvaranje društvene vrijednosti dok se bave društvenim izazovima, pa se stoga očekuje da će proizvesti značajniji društveni utjecaj.

Organizacije civilnoga društva, a posebno društvene inovacije poput društvenih poduzeća, ispuniti će svoj puni potencijal za doprinos društvu u onoj mjeri u kojoj uspiju izvijestiti o svom društvenom i ekonomskom utjecaju na ranjive društvene skupine, okoliš i društvo u širem smislu.

Same organizacije, postavljaju si pitanje na način „Činimo dobre stvari: zar ne?“¹⁰¹. Takvo „samoispitivanje društvenih performansi i utjecaja sažeto je opisano kao „moralna obveza“ društvenih poduzetnika da rade bolje i da budu odgovorniji od drugih organizacija društvenih svrha.¹⁰² Mjerenje utjecaja civilnog društva trenutno je najznačajniji izazov za sve dionike ovog sektora, a nepostojanje konsenzusa oko metodologije i već postojećih alata mjerenja koji bi se koristili u tu svrhu stoji na putu daljnjeg razvoja civilnog društva.

¹⁰⁰Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 8

¹⁰¹ FRC, 2004. prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756. Dostupno na: doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

¹⁰² Black, 2003 prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756., doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

Postavlja se pitanje kako mjeriti ono što se prijavljuje. Do sada ne postoje standardizirani kalkulacijski mehanizmi za stvaranje društvene vrijednosti.¹⁰³ Prikladnim mjerenjem i izvještavanjem o stvarnom društveno-ekonomskom utjecaju provoditeljima javnih politika, donatorima i drugim ključnim dionicima civilnog društva biti će olakšan odabir u koje organizacije civilnoga društva i društvena poduzeća se isplati ulagati, odnosno koje od njih posluju efikasno, transparentno, inovativno i pri tome ostvaruju najveće i najpozitivnije utjecaje. Nadalje, kvantifikacijom društveno-ekonomskog utjecaja kao i društvene vrijednost koju stvaraju, organizacije dobivaju pokazatelj koji im može služiti za unaprjeđivanje vlastitog upravljanja u smjeru maksimiziranja pozitivnih utjecaja. Mjerenje uspješnosti organizacija civilnoga društva također je poželjno i u kontekstu konkurencije organizacija iz sektora koje se međusobno „bore“ za privlačenje što većeg broja donatora, volontera, zaposlenika i drugih ključnih dionika. Praćenje i izvještavanje o društveno ekonomskom utjecaju ima potencijal za jačanje povjerenja šire javnosti prema civilnom društvu, točnije prema onim organizacijama civilnoga društva koje posluju transparentno i vrlo efikasno. S druge strane pozitivan efekt bio bi i „eliminacija“ organizacija civilnoga društva koje djeluju u sivoj zoni i posluju u okviru udruga radi izbjegavanja strožih zakonskih regulacija koje se primjenjuju na profitne pravne osobe i radi iskorištavanja poreznih pogodnosti. Izostankom mjerenje društveno-ekonomskih utjecaja organizacija civilnoga društva dolazi do „gubitaka“, kao prvo u vidu smanjene odgovornosti organizacija i kao drugo zbog izostanka prikupljanja podataka o poslovanju koji su nužni za strateško planiranje i unaprjeđenje poslovanja.

U istraživanju na temu perspektiva mjerenja utjecaja trećeg sektora u Hrvatskoj¹⁰⁴ prikazane su percepcija i motivacija ispitanika iz civilnoga društva za mjerenje utjecaja na razini organizacija i na razini sektora:

- Povećan legitimitet i otklanjanje negativne slike o civilnom društvu koja postoji u javnosti
- Veći legitimitet prema davateljima sredstava i donatorima

¹⁰³ Paton, 2003 prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 758., doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

¹⁰⁴ Baturina, D. (2018) *Perspektive mjerenja utjecaja trećeg sektora u Hrvatskoj*, Pravni fakultete Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, doi: 10.3935/rsp.v25i3.1504 Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/215667>

- Odgovor na sumnje i optužbe za pranje novca zahvaljujući jasno povezanim utjecajima sa novcem koji je na raspolaganju organizacijama
- Utjecaj na samu organizaciju kroz povećanje transparentnosti i kvalitete rada i upravljanja.

Mjerenje i izvještavanje organizacija civilnoga društva puno je kompleksnije i složenije nego mjerenje i izvještavanje profitnih organizacija koje djeluju na tržištu i koje u najvećem broju slučajeva vrlo jednostavno mogu saznati vrijednosti svojih inputa i outputa. S druge strane, organizacije civilnoga društva kao inpute imaju donacije u naravi, vrijeme volontera, grantove – bespovratna sredstva, prihode od gospodarske djelatnosti i društveno poduzetničkih aktivnosti, a kao outpute stvaraju brojne, različite outpute koji su vrlo specifični i često neusporedivi pa čak i sa outputima drugih sličnih organizacija iz istog sektora.

Organizacije civilnoga društva povjerenje javnosti i ključnih dionika zadobivaju na temelju svoje misije i ciljeva, a ne na temelju izvještavanja o društveno-ekonomskim utjecajima. U hrvatskom društvu i ekonomiji, razina povjerenja javnosti prema organizacijama civilnoga društva je prilično niska, što dodatno govori o nužnosti izvještavanja o stvarnim društveno ekonomskim-utjecajima. To bi omogućilo razvoj povjerenja prema onim organizacijama koje ga i zaslužuju, odnosno onima koje posluju zakonito, transparentno i pri efikasno što dokazuju iskazivanjem stvorenog društveno-ekonomskog utjecaja. Dio udruga koje su aktivne u Republici Hrvatskoj objavljuju Godišnje Izvještaje o radu, u skladu sa Zakonom o Udrugama. Godišnje izvještaji koje udruge i ostale neprofitne organizacije sastavljaju, pronalazimo u raznim oblicima, s obzirom da ne postoji zakonski određen oblik ili smjernice za izradu. Stoga, često srećemo izvještaje u kojima su taksativno nabrojane provedene aktivnosti, bez jasnih poveznica eventualnih ulaganja i posljedica odnosno rezultata koje je moguće jasno povezati sa prethodno nastalim troškom tj. investicijom. Ipak, kod Udruga koje su napredovale u projektnom financiranju, moguće je pronaći kompleksnije, naprednije i jasnije izvještaje s obzirom da davatelji sredstava (prije svega EU fondovi) ugovorom o financiranju uvjetuju transparentno i detaljno izvještavanje, uglavnom prema metodi logičke matrice. To je dobar početak za daljnji razvoj alata za praćenje i mjerenje.

Promjene u krajoliku izvora financiranja su važni pokretači nekih novih praksi izvještavanja o društvenom utjecaju. Sve su više zaklade, vlade i individualni veliki donatori zahtijevali

pouzdanije praćenje rezultata ulaganja svojih bespovratnih sredstava (sve se više smatraju društvenim „ulaganjima“ ili ugovornom obvezom u kvazi-tržišnom kontekstu).¹⁰⁵

Čini se prilično zahtjevno provoditi mjerenja i nefinancijska izvještavanja s obzirom da je u prethodnim poglavljima ovog rada već spomenut veliki administrativni teret koji je na organizacijama civilnoga društva i nedostatak radne snage koja je educirana za takve poslove. Ipak, mjerenje učinaka svake pojedine organizacije omogućilo bi i efikasniju alokaciju financijskih i nefinancijskih resursa koji se od donatora i iz javnih izvora dodjeljuju organizacijama, pa bi uz ulaganje tih sredstava u edukaciju porasli i kapaciteti organizacija koje bi se u tom slučaju lakše nosile s administrativnih teretom. Na taj način bi se zasigurno povećala kvaliteta civilnoga društva u Hrvatskoj.

Paralelno sa rastom civilnog društva i posebno razvojem društvenog poduzetništva u Hrvatskoj, porastao je interes za tzv. društvenim računovodstvom odnosno praćenjem i izvještavanjem koje mjeri socioekonomske učinke što se ogleda u državnim strateškim dokumentima. Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje 2015. – 2020. godine propisala je aktivnost razvoja i primjene metodologije za praćenje i vrednovanje društvenog ekonomskog i okolišnog utjecaja društvenog poduzetništva. Nažalost planirani pokazatelji za ovu aktivnost nisu ostvareni u planiranom roku, no svakako je dobro što su barem prepoznate potrebe i uvjeti za daljnji razvoj društvenog poduzetništva. U Strategiji su predloženi su kriteriji koje će društveni poduzetnici biti dužni ispuniti prije upisa u Evidenciju društvenih poduzetnika, a jedan od kriterija obavezuje sve one koji se žele baviti društvenim poduzetništvom da prate i vrednuju svoje društvene, ekonomske i okolišne učinke i utjecaj te rezultata vrednovanja koriste u planiranju svog daljnjeg poslovanja i vode računa o njihovu poboljšanju. Takav kriterij biti će izuzetno izazovan za ispuniti.

Komparativna analiza stanja društvene ekonomije u Hrvatskoj i pojedinim zemljama EU-a (Češka, Poljska, Grčka, Slovenija, Rumunjska kao jedan od rezultata iskazuje da je mjerenje

¹⁰⁵ John, 2006., 2007. prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756.
doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

društvenog utjecaja nerazvijeno na razini cijele Europske unije. Od navedenih zemalja samo u Poljskoj je prisutno i to na razini dobrovoljnosti i za pilot projekte pa je upitno njegovo rašireno korištenje.¹⁰⁶

Jedan od glavnih razloga za naizgled ograničenu sofisticiranost metoda procjene utjecaja čini se da je nedostatak političke predanosti važnosti procjena društvenog i ekonomskog utjecaja i, u vezi s ovim, ograničenih proračuna, vremena i kapaciteta koji su na raspolaganju da se poduzme detaljna analiza problema u pitanju.¹⁰⁷

4.2. Ograničenja računovodstva i financijskog izvještavanja organizacija civilnoga društva

Kada su u pitanju aktivnosti čiji je cilj opća korist društva i održivi razvoj, perspektiva izražavanja uspješnosti, odnosno izvještavanja o uspješnosti se mijenja. Fokus se širi i premješta sa tradicionalnog načina izvještavanja isključivo o učinjenim financijskim ulaganjima i potrošnji financijskih ulaganja, na praćenje na mjerljivih ishoda vezanih uz društveno-ekonomske te okolišne utjecaje.

Konvencionalna, monistička perspektiva usredotočuje se isključivo na vrijednost koju tvrtke stvaraju za dioničare (Friedman vs. Freeman), pa su temeljni pokazatelji vrijednosti financijske prirode.¹⁰⁸ Ekonomski tj. financijski rezultat organizacija, neovisno kojem sektoru pripadaju, je vrlo naglašen dok se rezultati koji se tiču društvenih učinaka uopće ili gotovo uopće ne iskazuju.

Porastom broja praktičnih primjera obavljanja društveno poduzetničkih aktivnosti ubrzano rastu potreba i interes utvrđivanjem kriterija za prepoznavanje aktera društvenog poduzetništva, zakonodavnih okvira i poreznog tretmana. Posebno je važno utvrditi okvire i razraditi metode za

¹⁰⁶ Šimleša D., Puđak J., Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izveštaj 02: Preko granica – Društvena ekonomija u Europi*, Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: https://www.pilar.hr/wp-content/uploads/2018/01/preko_granica_novo.pdf (20.8.2021), str. 31-37

¹⁰⁷ ECORYS, 2010 prema Baturina, D. (2018) *Perspektive mjerenja utjecaja trećeg sektora u Hrvatskoj*, Pravni fakultete Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, doi: 10.3935/rsp.v25i3.1504 Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/215667>

¹⁰⁸ Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 1

praćenje utjecaja društveno poduzetničkih aktivnosti na temelju čega bi se mogao donijeti i zaključak o učinkovitosti društveno poduzetničkih aktivnosti u odnosu na aktivnosti organizacija civilnoga društva koje nisu integrirale poduzetnički pristup u svoje poslovanje, kao i svih drugih dionika koji su usmjereni na ispunjavanje društvenih potreba.

Na procjenu kvalitete usluga u društvenim poduzećima utječe prevalencija proizvodnje nad financiranjem ili, drugim riječima, prevalencija njihove poduzetničke prirode na račun njihove dobrotvornosti ili aspekta članstva. Ovaj fenomen utječe na vrstu generiranog ekonomskog i društvenog utjecaja, a time i na obveze odgovornosti i transparentnosti.¹⁰⁹ Kao rezultat toga, društvena poduzeća su počela eksperimentirati s određenim računovodstvenim praksama koje su mjerile ne samo gospodarske performanse već i društvene rezultate postignute različitim pokazateljima ishoda i utjecaja. Mnogi od ovih pokušaja uvelike su se oslanjali na dobrovoljne informacije o kvaliteti na štetu kvantitativne i monetarne procjene.¹¹⁰

Nova perspektiva informacijske simetrije, koja se ne temelji na količini dostavljenih podataka, već na korištenom poslovnom jeziku, mogla bi pomoći u mjerenju društveno-ekonomskih utjecaja organizacija. Ekonomsko-financijske informacije dobar su i standardizirani pokazatelj ekonomskog stanja organizacije, sadašnjeg i budućeg, kao i prinosa koji ulagač ili vjerovnik mogu očekivati od organizacije. Bez obzira na to, pruža nedovoljno informacija o vrijednosti koju dotična organizacija stvara ili oduzima od društva, kroz tržišne mehanizme, a osobito putem netržišnih mehanizama (eksternalije i internosti).¹¹¹ Postoje najmanje dva ograničenja: s jedne strane, isključenje svih onih dvosmjernih ili jednosmjernih transakcija koje nemaju izričito novčanu protuvrijednost (zabuna između vrijednosti i cijene), a s druge strane, zbog svoje usredotočenosti na dioničare i druge financiјere, postaje nesvjestan interesa drugih dionika, na

¹⁰⁹ Bagnoli i Megali, 2011 prema Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 445

¹¹⁰ Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 445

¹¹¹ Retolaza, J.L., San-Jose, L. (2021) *Understanding Social Accounting Based on Evidence*, SAGE Open, str. 4 (online). Dostupno na: <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/21582440211003865>

primjer, zaposlenika, korisnika, potrošača, društva, vlade, volontera i drugih članova društva.¹¹² Računovodstvene i financijske informacije su standardizirane i tako je moguće lako uspoređivati različite organizacije u različitim dijelovima svijeta i njihov financijski uspjeh. Standardizacija i razvoj sličnih instrumenata u području mjerenja društvene vrijednosti zadatak je za budućnost.

S obzirom da su financijsko računovodstvene prakse uvelike standardizirane i u primjeni diljem svijeta već dugi niz godina, zaboravlja se da činjenica da je računovodstveni sustav zapravo nastao kao rezultat dogovora i konsenzusa u društvu, te da je njegova preciznost i točnost upitna.

Konceptualno, analiza se ovdje oslanja na pristupe razvijene u sociologiji računovodstva kao institucionalnoj praksi koja je pokazala da je objektivnost i nepristranost sustava izvještavanja otvorena za osporavanje.¹¹³ Iz ove perspektive, izvještavanje podataka je uvjetna pojava koja je proizvod podjednako institucionalnih struktura kao i racionalističkih procesa.¹¹⁴ U ekonomiji postoji nekoliko tvrdnji koje su istinite ili lažne u najstrožem smislu pa je potreban prijelaz s binarne na viševalentnu logiku.¹¹⁵ Binarna logika nema smisla u području procjene tvrtki i kvantificiranja rezultata, čak i ako su isključivo financijski. Događaji i propozicije koji se na njih odnose imaju za posljedicu visoku razinu nepreciznosti: svijet nije crno -bijel, već je sastavljen od mnogih nijansi sive boje koje se mora znati tumačiti i upravljati njima. Nepreciznost znači da je istina pitanje stupnja, barem u smislu pripada li objekt ili varijabla skupu. Ova viševalencija dovodi do nejasne logike, izraza općenito povezanog sa bilo kojim matematičkim sustavom koji se temelji na nejasnim skupovima.¹¹⁶

Ovo je navedeno, ne kako bi se računovodstveni standardi i standardi za financijsko izvještavanje doveli u pitanje, već kako bi se isti pristup predložio i za društveno računovodstvo koje bi bilo

¹¹² Richond i sur., 2003 prema Retolaza, J.L., San-Jose, L. (2021) Understanding Social Accounting Based on Evidence,, SAGE Open, str. 4 (online). Dostupno na: <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/21582440211003865>

¹¹³ Hopwood, 1978., 1983. prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756. doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

¹¹⁴ Power, 1994a, 1994b, 2003 prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756. doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

¹¹⁵ Gil Lafuente 2001 prema N Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 22

¹¹⁶ Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. Accounting, organizations and Society 34 (2009) 755-749, str. 756. doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

poželjno svesti u okvir jasnog i zatvorenijeg skupa uključivanjem procijenjenih (proxy) vrijednosti. Svakom procjenom gubi se dio istine, no ovaj pristup ipak bi donio značajan napredak u kvantificiranju i mjerenju društvenih i ekonomskih učinaka kako profitnih tako i neprofitnih organizacija što bi u konačnici dovelo do onoga čemu svi teže – većeg blagostanja i fer raspodjele bogatstva.

Nedostatak tržišne valorizacije outputa te odnosa uloženoga i ostvarenog onemogućuje pouzdano ocjenjivanje je li konverzija resursa u usluge izvršena djelotvorno, odnosno je li razina pruženih usluga sukladna uloženim naporima.¹¹⁷ Unutar ekonomije blagostanja sugerirano je da se vrijednost društvenog dobra može odrediti po onome što bi korisnik ili potrošač bio spreman platiti za to¹¹⁸, a to omogućuje usporedbu utjecaja sa uloženim resursima. Ipak, takvo vrednovanje ne podržava generiranje učinkovitih podataka o utjecaju u kontekstima u kojima nema usporedivih ili zamjenskih roba ili usluga dostupnih na tržištu.¹¹⁹ Čini se da nas monetiziranje društvene vrijednosti vraća binarnoj logici, jer je uvijek moguće odgovoriti s da ili ne s obzirom na to je li generirana vrijednost ekvivalentna datoj količini. Čini se da isto vrijedi i u pogledu financijske i ekonomske vrijednosti. Međutim, svatko tko se bavio financijama znat će da je godišnje određivanje vrijednosti imovine - da ne spominjemo vrijednost cijele tvrtke - u odlučivanju između određenih gornjih i donjih granica, što nije potpuno čista (binarna na principu da ili ne) informacija. Vrijeme i ljudi koji donose odluke ključni su za procjenu rezultata. Kako je rekao Oriol Amat, na svojoj najosnovnijoj razini sve je subjektivno.¹²⁰

Izveštavanje koje obuhvaća financijske i nefinancijske pokazatelje te mjerljive ishode kojima rezultiraju aktivnosti organizacija civilnoga društva adekvatnije pozicioniraju civilno društvo i društveno poduzetništvo u svijesti ključnih dionika i šire javnosti, u odnosu na izveštavanje koje

¹¹⁷ Vašiček, D., Vašiček, V. (2016) *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka str. 113

¹¹⁸ Clotfelter, 1992; Kendall, 2003, prema Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. *Accounting, organizations and Society* 34 (2009) 755-749, str. 758. doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

¹¹⁹ Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. *Accounting, organizations and Society* 34 (2009) 755-749, str. 758. doi:10.1016/j.aos.2009.04.008

¹²⁰ Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 23

se sastoji od praćenja isključivo financijskih pokazatelja i tradicionalnih financijskih izvještaja koji su sastavljeni u skladu s računovodstvenim standardima.

4.3. Koncept mješovite vrijednosti

Širi koncept vrijednosti uključuje dvije dimenzije: financijsku vrijednost i tzv. društvenu vrijednost koja uključuje i neizravne ekonomske učinke, a ne samo one izravne koje je moguće trenutačno kvantificirati i financijski tj. monetarno izraziti. Društvenu vrijednost možemo nazvati i mješovita vrijednost (eng. Blended Value), široka vrijednost ili čak društveni prihod.¹²¹ Teorija mješovite vrijednosti polazna je točka za računovodstvo mješovite vrijednosti (eng. Blended Value Accounting). (Manneti, G., 2012; Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M., 2016). Istoznačnica mješovite vrijednosti je zapravo društveno-ekonomska vrijednost.

Posljednjih godina, računovodstvo je nekoliko puta pokušalo stvoriti i implementirati kvantitativno-monetarne alate za mjerenje koji u novčanom smislu mogu mjeriti društvenu i ekonomsku proizvodnju, da ne spominjemo utjecaj svih vrsta organizacija (računovodstvo mješovite vrijednosti).¹²² Logika računovodstva mješovite vrijednosti sugerira da, prvo, sve organizacije stvaraju i financijsku i društvenu vrijednost, i da su, drugo, dvije vrste stvaranja vrijednosti unutarnje povezane, a ne u suprotnosti u jednadžbi s nultom.¹²³ Drugim riječima povećana proizvodnja društvene vrijednosti neće nužno povećati troškove i ugroziti financijski rezultat poslovanja.

Općenito se smatra da su operacije na tržištu usmjerene na stvaranje vrijednosti za dioničare, a svaka vrijednost generirana za druge dionike smatra se samo ostatkom¹²⁴; za razliku od toga, društvene ili „neprofitne“ organizacije smatraju se prioritarno generiranjem društvene vrijednosti.

¹²¹ Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 1

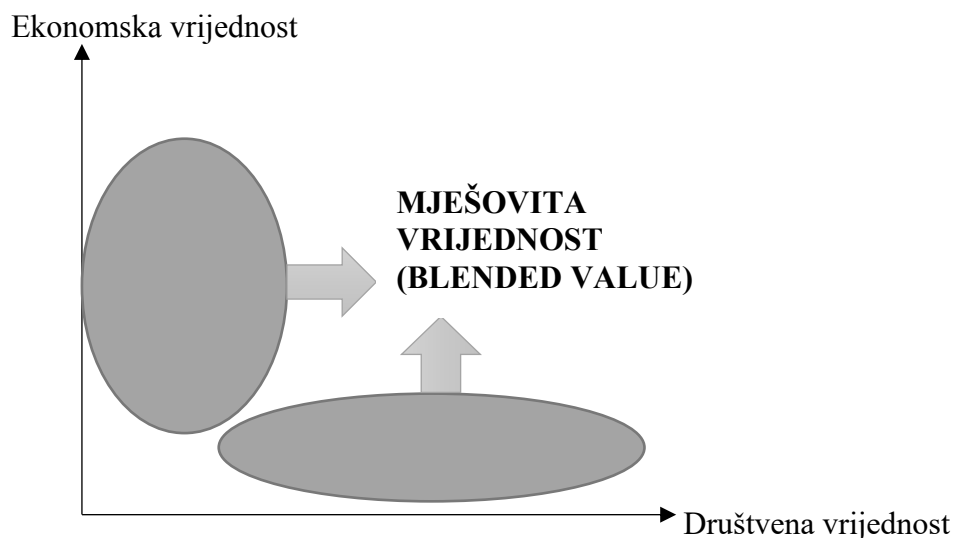
¹²² Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 445

¹²³ Emerson, 2003 prema Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 445

¹²⁴ Friedman, 1962 prema Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 12

U ovdje predloženom pristupu smatra se da sve organizacije, bez obzira na njihovu prirodu, korporacijske svrhe ili misiju, generiraju integriranu vrijednost čija ekonomska vrijednost i društvena vrijednost su sastavni dijelovi.¹²⁵

Grafikon 5: Mješovita vrijednost: ekonomska i društvena



Izvor: Izrada autorice prema Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) Social Accounting for Sustainability, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 12

Radi utvrđivanja potencijala djelovanja organizacija civilnoga društva, a posebno društveno poduzetničkih aktivnosti, odnosno stvarnih utjecaja i relevantnosti, utvrđuju se novi te identificiraju i po potrebi razrađuju postojeći načini i alati za praćenje i mjerenje njihova utjecaja. Usmjerenost na razvoj metoda i alata za mjerenje učinaka omogućava vrednovanje aktivnosti organizacija civilnoga društva i društvenog poduzetništva, što pak omogućava usporedbu sa drugim naporima, inicijativama i aktivnostima unutar civilnoga društva, ali i tržišta i države. Neki od postojećih alata, metoda su: analiza SROI pokazatelja (eng. Social return on investment) – društveni povrat ulaganja, Balanced Scorecard, GRI Standardi za trobilančno izvještavanje.

¹²⁵ Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 12

4.4. Metode mjerenja društveno - ekonomskih učinaka organizacija civilnoga društva

4.4.1. Pokazatelj SROI – Social return on investment

SROI analiza (društveni povrat ulaganja) služi za procjenu društveno - ekonomskih i utjecaja ulaganja na okoliš prema promjenama koje nastaju za sve dionike kada se ulaganje realizira. Prednost ove metode je ta što se temelji na načelu prema kojem se identificirane nefinancijske koristi monetiziraju, stoga iskazuju u novcu, što omogućuje usporedbu između različitih mogućnosti ulaganja.

Pokazatelj društvenog povrata ulaganja (SROI) prvi je osmislio Roberts Enterprise Development Fund (REDF) u kasnim 1990-im godinama, kao pokušaj da se uhvati i unovči stvaranje vrijednosti njihovih programa za zapošljavanje. Cilj je bio razviti vjerodostojnu metodologiju za financijski izračun često neprijavljenih koristi od aktivnosti integracije rada koje bi se tada mogle usporediti s ulaganjima u programe kako bi se formirala cjelovitija (i, stoga, realnija) analiza troškova i koristi. Model SROI sastoji se od tri dijela: prvi izračunava punu mješovitu vrijednost projekta (kombinirajući stvaranje poduzeća/financijske vrijednosti i monetizirani prikaz vrijednosti društvenog utjecaja); drugi utvrđuje financijska ulaganja u projekt; treći zatim izračunava mješoviti povrat ulaganja (kombinirajući poduzetničke i društvene prinose).¹²⁶ Koncept mješovite vrijednosti (blended value) osnovna je pretpostavka od koje SROI polazi.

Društvena vrijednost, prema SROI metodologiji, nastaje kada kombiniranjem resursa, ulaznih vrijednosti, procesa ili politika dolazi do poboljšanja života ljudi ili društva u cjelini. Ovakvu vrijednost nije jednostavno izmjeriti, razlikuje se ovisno o vrsti organizacije koja ju stvara te ju je teško standardizirati i uspoređivati.¹²⁷

¹²⁶ Emerson J., Wachowicz J., Chun S. (2000), *Social Return on Investment: Exploring Aspects of Value Creation in the Nonprofit Sector*, REDF, San Francisco, str.132

Dostupno na: <https://redf.org/wp-content/uploads/REDF-Box-Set-Vol.-2-SROI-Paper-2000.pdf>

¹²⁷ Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva.

(online). Dostupno na:

https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdf, str.60

SROI pokazatelj komplementaran je i paralelan s ROI pokazateljem, pri čemu se financijski prinosi (R) zamjenjuju socijalnim prinosima (SR). SROI kao i ROI stoga služi za procjenu budućih prinosa na današnja ulaganja. Društveni povrat ulaganja SROI je najrasprostranjenija metoda mjerenja društvenog utjecaja pomoću koje se može izračunati koliko je društvene vrijednosti nastalo korištenjem raspoloživih resursa (kapital, vrijeme, infrastruktura i drugo) prilikom provedbe projekta. SROI u fokus stavlja promjene kod ključnih korisnika, koje su nastale kao rezultat intervencije tj. provedbe specifičnih aktivnosti. Nastalim promjenama (društvenim, ekonomskim i okolišnim učincima) dodjeljuje se monetarna vrijednost koja omogućuje izračun SROI omjera. Ovaj omjer govori koliko je kuna zarađeno za društvo ulaganjem 1,00 kn.¹²⁸

SROI se temelji na načelima pozitivističke teorije računovodstva (kroz eksplicitni cilj monetizacije dobivenih rezultata) i cost-benefit analize budući da ima za cilj dodjelu novčane vrijednosti društvenim i ekonomskim prihodima kako bi se pokazalo šire stvaranje vrijednosti. Drugim riječima, on ukazuje na vrijednost društveno-ekonomskih koristi koje je organizacija stvorila u odnosu na troškove koji nastaju pri postizanju institucionalnih ciljeva.¹²⁹ Konačni rezultat je omjer monetizirane društveno-ekonomske vrijednosti kako slijedi (NEF 2004, 2009):

$$\text{SROI}^{130} = \frac{\text{Neto sadašnja vrijednost (društveno – ekonomskih) koristi}}{\text{Neto sadašnja vrijednost ulaganja}}$$

Neto korist od ulaganja u društveno poduzeće (što se ogleda Neto sadašnjoj vrijednosti društveno – ekonomskih koristi) sastoji se od dva „novčana toka“. Prvi novčani tok generira se iz poslovanja samog poduzeća za društvenu namjenu. Poslovni novčani tokovi prognozirani su za 10 godina i za stalno, a zatim se diskontiraju natrag na sadašnju vrijednost. Drugi novčani tok izračun je ukupne neto štednje društva, što će reći ekonomska vrijednost društvenih utjecaja djelovanja

¹²⁸ ACT GRUPA (online) Dostupno na: <https://act-grupa.hr/odrzan-trening-za-sroi-practicara/> (10.9.2021)

¹²⁹ Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 455

¹³⁰ NEF 2004 (2009) prema Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 455

društvenog poduzeća.¹³¹ SROI zapravo mjeri vrijednost (novčanu) bilo koje koristi koja može nastati iz određenog troška da se ta korist postigne. Odnosno jednostavnim riječima: ako SROI omjer iznosi 7:1 on nam govori da ulaganje od 1 kn stvara 7 kn društvene vrijednosti.¹³²

SROI analiza odvija se u 6 koraka¹³³:

1. korak – određivanje djelokruga i identificiranje ključnih dionika – u ovome koraku potrebno je jasno utvrditi područje na koje će SROI analiza orijentirati, ljude koji će biti uključeni u proces i njihovu svrhu.
2. korak – mapiranje ishoda – podrazumijeva razvijanje mape utjecaja ili tijeka promjena kojima se prikazuju poveznice između ulaznih parametara, izlaznih parametara i krajnjih ishoda.
3. korak – evidentiranje i vrednovanje ishoda/rezultata – traženje podataka koji će pokazati da li su određeni ishodi/rezultati nastali i koja im je novčana vrijednost.
4. korak – utvrđivanje utjecaja – nakon što su prikupljeni podaci o ishodima/rezultatima i što im je dodijeljena novčana vrijednost kreće se u diskontiranje utjecaja (određivanje sadašnje vrijednosti koja će se postići u budućnosti tj. koliko buduća vrijednost vrijedi danas) promjenama koje bi se mogle dogoditi u bilo kojem slučaju ili bi mogle biti posljedica egzogenih faktora.
5. korak – izračun – u ovome korak pridodaju se sve koristi uz istovremeno oduzimanje svih negativnosti te se uspoređuju rezultati na provedenim ulaganjima. Provodi se test osjetljivosti SROI omjera.
6. korak – izvještavanje, korištenje i ugrađivanje – dobiveni rezultati predstavljaju se dionicima a pozitivni ishodi se uzimaju kao daljnja nadogradnja organizacije što se sve verificira SROI izvještajem.

¹³¹ Emerson J., Wachowicz J., Chun S. (2000), Social Return on Investment: Exploring Aspects of Value Creation in the Nonprofit Sector, REDF, San Francisco, str.139. Dostupno na: <https://redf.org/wp-content/uploads/REDF-Box-Set-Vol.-2-SROI-Paper-2000.pdf>

¹³² Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva. (online). Dostupno na:

https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdfm, str. 61

¹³³ Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva. (online). Dostupno na:

https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdfm, str. 61

Kako bi se pravilno prepoznala vrijednost mogućih ishoda, rezultata tj. društveno – ekonomskih utjecaja ukoliko je potrebno moguće je koristiti financijske proxy-ije.¹³⁴ SROI korisnici trebali bi stvarati univerzalnu bazu proxy informacija gdje bi se nalazile informacije o procijeni i vrijednostima, društvenim i svim drugim koje je teško vrednovati. Tako bi se povećala točnost i kredibilitete SROI analize.

SROI analiza ima i svoje slabosti. Temeljna SROI analiza, kako ju je predstavio REDF, ne pokušava definitivno kvantificirati i obuhvatiti sve aspekte koristi i vrijednosti koji nastaju kao rezultat uspješnog djelovanja, već radije identificirati izravne, dokazljive uštede u troškovima ili doprinose prihoda koji su rezultat djelovanja i aktivnosti.¹³⁵ Primjene SROI-a često su bile ograničene na programe vezane za zapošljavanje i generiranje prihoda u kojima su financijski rezultati jasni nego za organizacije civilnoga društva koje imaju nezarađene prihode (državne potpore, donacije) i koje ne primaju plaćanja od svojih klijenata. To objašnjava zašto je alat prilagođeniji društvenim poduzetnicima i društvenim gospodarstvima općenito, a ne tradicionalnim nacionalnim organizacijama ili organizacijama civilnog društva koje financiraju prvenstveno članovi, donatori i volonteri.¹³⁶ Općenito govoreći, rezultati SROI-a imaju tendenciju podcjenjivati dobrobiti koje organizacija zapravo proizvodi, budući da se svi ishodi ne mogu lako monetizirati tj. iskazati u novcu. Prema tome ovaj alat mjerenja učinaka prikladniji je za društvena poduzeća koja naplaćuju svoje usluge u novcu.

¹³⁴ Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva. (online). Dostupno na:

https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdf, str. 62

¹³⁵ Emerson J., Wachowicz J., Chun S. (2000), *Social Return on Investment: Exploring Aspects of Value Creation in the Nonprofit Sector*, REDF, San Francisco, str. 138

Dostupno na: <https://redf.org/wp-content/uploads/REDF-Box-Set-Vol.-2-SROI-Paper-2000.pdf>

¹³⁶ Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1, str. 464

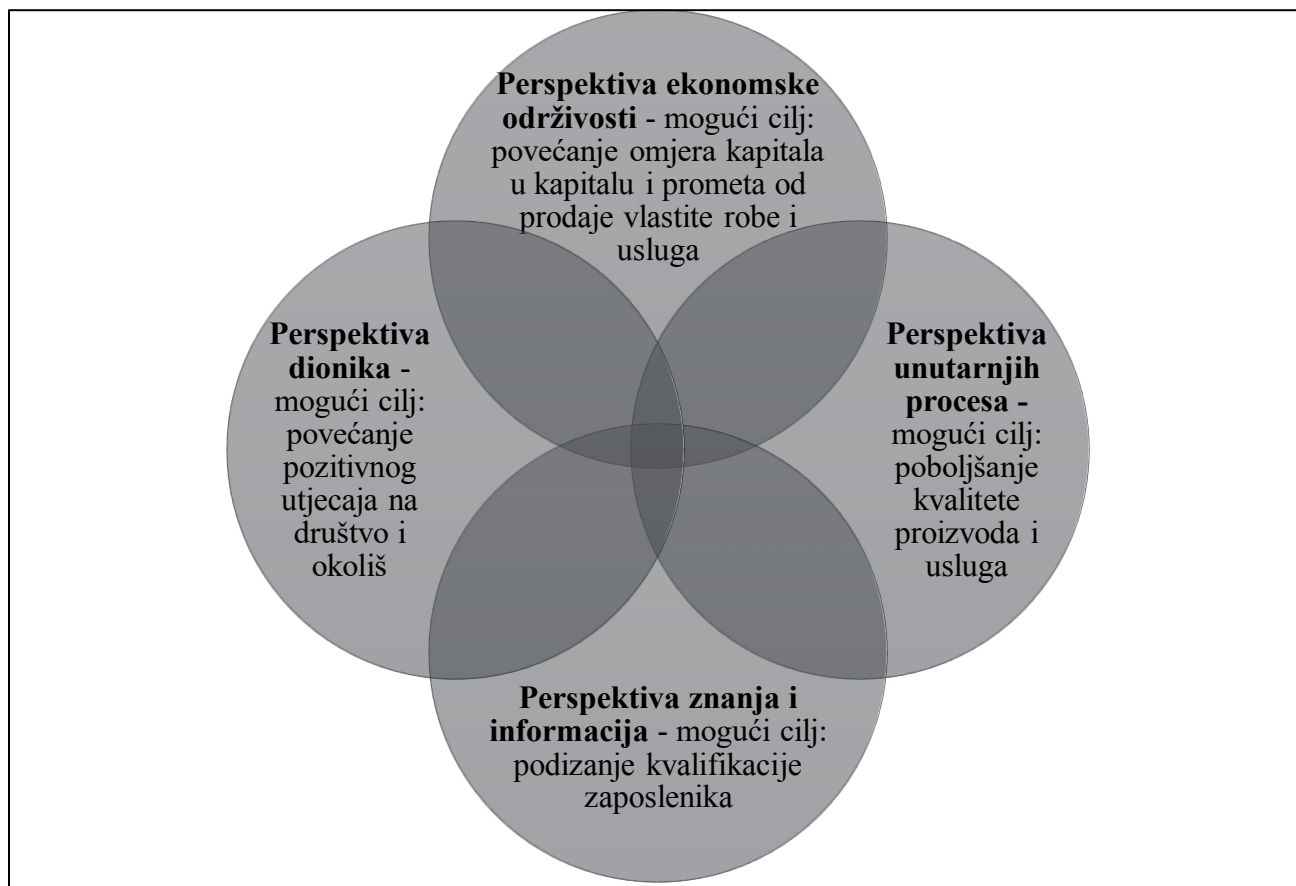
4.4.2. Primjena Balanced ScoreCard modela kod organizacija civilnoga društva i društvenih poduzeća

Social Enterprise Balanced Scorecard (skraćeno: SEBS) strateški je alat za upravljanje koji se koristi za procjenu dugoročnih ciljeva društvenog poduzeća. SEBS je alat izveden iz Balanced Scorecard modela koji je primarno razvijen za profitne organizacije ali ga je moguće koristiti i kod organizacija civilnoga društva, javnih tijela i društvenih poduzeća uz određene prilagodbe misiji i svrsi postojanja. Temelji se na stvaranju vizualnog prikaza ključnih elemenata strategije poduzeća koji bi u slučaju društvenog poduzeća trebali biti unutar društvenog, ekološkog i ekonomskog područja. Pomaže u identificiranju ključnih čimbenika društvenog poduzeća koji dovode do postizanja ciljeva u sve četiri perspektive: perspektiva ekonomske održivosti, perspektiva unutarnjih procesa, perspektiva znanja i informacija te perspektiva dionika.

SEBS se realizira u dvije osnovne faze. U prvoj fazi izrađuje se strateška karta s četiri razine koje su najvažnije za tvrtku. Unutar ovih razina slijede se ciljevi poduzeća. Strateška karta društvenog poduzeća može sadržavati sljedeće perspektive i ciljeve¹³⁷:

¹³⁷ Kročil, O. Pospišil, R. (2018), *Comprehensive measurement of social enterprise impact*, Ekonomski pregled 69 (5) 594-609, Zagreb, str. 600

Grafikon 6: Perspektive i mogući ciljevi unutar BSC modela za društvena poduzeća



Izvor: Izradila autorica prema Kročil, O. Pospišil, R. (2018), Comprehensive measurement of social enterprise impact, Ekonomski pregled 69 (5) 594-609, Zagreb, str. 600

Kao što je prikazano u grafikonu, sve četiri perspektive su povezane i utječu jedna na drugu: podizanjem kvalifikacije zaposlenika vodi do unaprjeđenja kvalitete pruženih proizvoda i usluga, na temelju toga je zadovoljstvo dionika točnije kupaca povećano, a rastom njihovog zadovoljstva rastu i prodaja i kapital.

U drugoj fazi postavljaju se pokazatelji koji se koriste za mjerenje pojedinačnih ciljeva.¹³⁸ Ti pokazatelji se postavljaju proizvoljno u skladu s djelatnošću, potrebama i ciljevima organizacije. Za eksternu tj. javnu upotrebu informacija proizašlih iz BSC modela bilo bi shodno iste standardizirati i primjenjivati na sve organizacije iz sektora civilnoga društva.

¹³⁸ O. Kročil, R. Pospišil (2018), *Comprehensive measurement of social enterprise impact*, Ekonomski pregled 69 (5) 594-609, Zagreb, str. 601

U okviru projekta „Primjena modela Balanced Scorecard (BSC-a) za mjerenje uspješnosti sveučilišta“ koji je proveden 2012. i 2013. godine i financiran od strane Fonda za razvoj Sveučilišta u Zagrebu provedena je aktivnost sastavljanja standardiziranih pokazatelja za sastavnice Sveučilišta koji će odražavati misiju, strategiju i ciljeve Sveučilišta.¹³⁹ Iako se ne radi o primjeni BSC-a u organizaciji civilnoga društva i društvenom poduzeću, već u javnoj obrazovnoj instituciji točnije sveučilištu, ovaj projekt i stvoreni pokazatelji mogu poslužiti kao primjer dobre prakse i inspiracija za razvoj pokazatelja unutar civilnog društva u skladu s potrebama organizacija civilnoga društva i društvenih poduzeća.

BSC model povezuje viziju i strategiju organizacije s ciljevima i zadacima kroz četiri temeljne perspektive pri čemu se za svaku perspektivu pažljivo odabiru pokazatelji i mjere izvedene iz strategije organizacije pomoću kojih se planiraju i usmjeravaju aktivnosti te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih činitelja uspješnosti. Kvaliteta upravljačkog procesa uvjetovana je kvalitetom informacijske podloge upravljanja. U kreiranju kvalitetne informacijske baze predlaže se BSC model. BSC prevodi sustav mjerenja u sustav upravljanja pa se korištenjem BSC postiže: prvo, kvaliteta upravljačkog procesa i drugo, mjerenje i izvještavanje o uspješnosti bazirano na pokazateljima uspješnosti postavljenim kroz četiri osnovne perspektive.¹⁴⁰ Početak bilo kojeg sustava mjerenja učinka mora biti jasna strategija. Inače, mjere uspješnosti usredotočene su na lokalna operativna poboljšanja, a ne na to je li strategija postignuta. Za profitnu organizaciju financijska perspektiva je na vrhu hijerarhijske perspektive BSC-a jer kroz tu perspektivu osiguravaju odgovornost između organizacije i njenih vlasnika tj. dioničara. Za neprofitne organizacije drugačiji je slučaj, ispunjavanje misije njezina je svrha i za uspjeh u ispunjavanju iste odgovara društvu, stoga bi misiju trebalo prikazati i mjeriti na najvišoj razini perspektiva BSC-a.¹⁴¹ No, to ne znači da se ostale perspektive smiju ili trebaju zanemariti jer samo praćenjem i unaprjeđenjem pokazatelja kroz sve perspektive ostvaruje se efikasno poslovanje.

¹³⁹ Budimir V., Dragija Kostić M., Dražić Lutlisky I., Vašiček V. (2018), *Upravljanje troškovima i mjerenje uspješnosti u sustavu javnog visokog obrazovanja*, TIM4PIN, Zagreb, str. 285 i 290

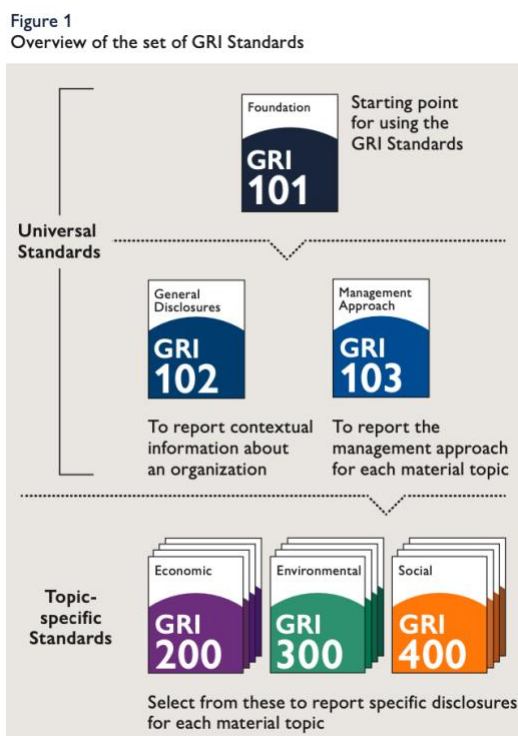
¹⁴⁰ Budimir V., Dragija Kostić M., Dražić Lutlisky I., Vašiček V. (2018), *Upravljanje troškovima i mjerenje uspješnosti u sustavu javnog visokog obrazovanja*, TIM4PIN, Zagreb, str.287

¹⁴¹ Kaplan, R.(2001): *Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations*; Nonprofit management and leadership; 353-370 (online). Dostupno na: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.390.2721&rep=rep1&type=pdf>, str. 360

4.4.3. GRI standardi izvještavanja

Budući da je svrha društvenog poduzeća da postigne trostruku bilancu (ekonomskih, društvenih i ekoloških ciljeva) potrebno je ustrojiti oblik mjerenja koji odgovara glavnim ciljevima i misiji društvenog poduzeća. GRI (Global Reporting Initiative) standardi su novi oblik nefinancijskog izvještavanja koji predstavljaju trenutno najbolju svjetsku praksu i daju temelje za izvještavanja kakvo će se zahtijevati od poduzetnika. Nastali su kroz dijalog s mnogobrojnim stakeholderima i širom javnosti kako bi u najvećoj mjeri zadovoljili potrebe donositelja odluka, investitora i tržišta. GRI je prema mnogim izvorima najstrukturiraniji primjer objedinjavanja propisa i kriterija za pripremu i prezentaciju nefinancijskih izvještavanja.¹⁴²

Slika 1: Pregled modula GRI standarda



Izvor: Global reporting initiative. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (10.9.2021.)

¹⁴² Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016) *Social Accounting for Sustainability*, SpringerBriefs in Business, DOI 10.1007/978-3-319-13377-5_1, str. 8

Prema priloženoj slici Serija 100 GRI standarda uključuje tri univerzalna standarda¹⁴³:

1. GRI 101: Temelj je polazna točka za korištenje skupa GRI standarda. GRI 101 postavlja načela izvješćivanja za definiranje sadržaja i kvalitete izvješća. Uključuje zahtjeve za pripremu izvješća o održivosti u skladu sa standardima GRI -a, te opisuje kako se standardi GRI -a mogu koristiti i na njih upućivati. GRI 101 također uključuje posebne zahtjeve koji su potrebni za organizacije koje pripremaju izvješće o održivosti u skladu sa Standardima, i za one koji koriste odabrane GRI standarde za izvješćivanje o posebnim podacima. Ova serija je (jedina) obavezna za sve koji žele primjenjivati GRI standarde.
2. GRI 102: Objava općih informacija koriste se za izvještavanje o kontekstualnim podacima o organizaciji i njenoj praksi izvješćivanja o održivosti. To uključuje informacije o profilu organizacije, strategiji, etici i integritetu, upravljanju, praksi uključivanja dionika i procesu izvještavanja.
3. GRI 103: Pristup pri upravljanju organizacijom koristi se za izvještavanje o tome kako organizacija upravlja svojom temeljnom djelatnošću. Dizajniran je za upotrebu za svaku materijalnu temu u izvješću o održivosti, uključujući one obuhvaćene GRI standardima za određene teme (serije 200, 300 i 400) i drugim relevantnim temama. Primjena GRI 103 na svaku relevantnu i ključnu temu omogućuje organizaciji da pruži narativno objašnjenje zašto je tema ključna, gdje se pojavljuju utjecaji i kako organizacija upravlja utjecajima.

Standardi GRI stvaraju zajednički jezik za organizacije - velike ili male, privatne ili javne - da na dosljedan i vjerodostojan način izvještavaju o svojim utjecajima na održivost. Time se poboljšava globalna usporedivost i omogućuje organizacijama da budu transparentne i odgovorne. Standardi pomažu organizacijama razumjeti i otkriti svoje utjecaje na način koji zadovoljava potrebe više dionika. Osim tvrtki koje izvještavaju, Standardi su iznimno relevantni za mnoge druge skupine, uključujući ulagače, kreatore politike, tržišta kapitala i civilno društvo. Standardi su dizajnirani kao modularni set jednostavan za korištenje, počevši od univerzalnih standarda. Zatim se odabiru standardi teme, na temelju materijalnih tema organizacije - ekonomskih, ekoloških ili društvenih. Ovaj proces osigurava da izvješće o održivosti pruža sveobuhvatnu sliku tema, njihovih povezanih

¹⁴³ Global reporting initiative. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (10.9.2021.)

utjecaja i načina na koji se njima upravlja.¹⁴⁴ Dakle, ovi standardi jednaki su za sve vrste organizacija, pa su tako primjenjivi i za organizacije civilnoga društva i društvena poduzeća, ali i sve ostale pravne osobe što je vrlo korisno u smislu usporedbe društvenih i ekonomskih utjecaja svih subjekata.

¹⁴⁴ Global reporting initiative. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (10.9.2021.)

5. Zaključak

Civilno društvo čine organizacije civilnoga društva za koje ne postoji jedinstvena definicija, no svaka od definicija ističe da se radi o organizacijama neprofitnog karaktera, čiji je cilj nešto drugo negoli stjecanje profita za vlasnike, te koje se nalaze između tržišta i države. Daleko najbrojnije organizacije civilnoga društva u Republici Hrvatskoj, a i u ostatku svijeta, su udruge čije je postojanje i djelovanje u Hrvatskoj regulirano Zakonom o udrugama te su uz taj zakon obavezne primjenjivati i Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija sukladno kojem vode jednostavno ili dvojno knjigovodstvo i pripremaju financijske izvještaje koje javnosti prezentiraju putem Registra neprofitnih organizacija koji je dostupan na web stranicama Ministarstva financija. Djelovanje organizacija civilnoga društva moguće je financirati iz idućih vrsta izvora: osnivača i iz članarina, iz proračuna, iz donacija i od sponzora, samofinancirajućih aktivnosti. Prema statističkim podacima u Hrvatskoj su udruge najviše oslonjene na financiranje iz donacija i proračuna, međutim ti prihodi nisu dostatni za postizanje dugotrajne financijskom stabilnosti i održivosti organizacija, pa se one najinovativnije među organizacijama civilnoga društva okreću samofinancirajućim aktivnostima i postaju dionici društvenog poduzetništva. Društveno poduzetništvo nije jednoznačno definirano, no jedna od definicija označava ovaj fenomen kao svaku privatna aktivnost koja se provodi u javnom interesu, organizirana s poduzetničkom strategijom, čija glavna svrha nije maksimiziranje dobiti, već postizanje određenih ekonomskih i društvenih ciljeva, i koja ima sposobnost donošenja inovativnih rješenja za probleme socijalne isključenosti i nezaposlenost. Prema tome, društveno poduzetništvo puno je više od jednog u nizu izvora financiranja, iako se mnoge organizacije upravo uslijed ograničenih financijskih sredstava okreću poduzetničkom načinu razmišljanja i poslovanja. Službeni početak razvoja društvenog poduzetništva u Hrvatskoj možemo povezati s donošenjem Strategije razvoja društvenoga poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine, dok zakonskog okvira još uvijek nema, no Strategija ga najavljuje. Jedna od najvažnijih uloga društvenih poduzeća je zapošljavanje teško zapošljivih skupina ljudi, onih iz ranjivih društvenih skupina počevši od osoba s invaliditetom pa nadalje. Sektor civilnog društva snažna je ekonomska sila npr. u Europskoj uniji zapošljava čak 13% radne snage, za usporedbu industrija se kategorizira kao glavna industrija ukoliko zapošljava više od 5% radne snage, civilnog društvo uvelike nadilazi taj kriterij. Ipak, u društvu je raširen dojam da organizacije civilnoga društva nemaju značajan

utjecaj u odnosu na druge aktere, državne i tržišne organizacije, odnosno ako utjecaj i postoji često se ističe kao negativan ili se pak ove organizacije opisuju kao „trošak društva“, a pozitivna vrijednost koju stvaraju dovodi se u pitanje ili u potpunosti negira. Nepostojanje kvalitetnih i točnih informacija o društveno-ekonomskom utjecaju podloga su za negativni publicitet, ali izostanak istih ograničava i same organizacije i njihove upravitelje u spoznavanju vlastitih učinaka što negativno utječe na efikasnost planiranja i poslovanja, pa u konačnici i na razvoj cjelokupnog sektora. Ekonomski tj. financijski rezultat organizacija je naglašen i poznat zahvaljujući primjeni računovodstvenih standarada za knjigovodstvo i financijski izvještavanje, a rezultati koji se tiču društvenih učinaka uopće ili gotovo uopće ne iskazuju. Stoga je potrebno raditi na razvoju tzv. društvenog računovodstva, sustava koji može omogućiti monetizaciju društvene vrijednosti, koju stvaraju organizacije, tako da se ekonomska i društvena vrijednost mogu sagledavati kao dva komplementarna područja u okviru šireg koncepta mješovite (društveno-ekonomske) vrijednosti. Prikladnim mjerenjem i izvještavanjem o stvarnom društveno-ekonomskom utjecaju u sklopu društvenog računovodstva dobila bi se stvarna slika i razjasnilo bi se koje organizacije uistinu predstavljaju samo trošak za društvo, a koje organizacije opravdavaju svoje postojanje i primanje financija iz javnih i privatnih izvora te u kojoj mjeri ga opravdavaju. Društveno poduzetništvo daje poseban poticaj razvoju društvenog računovodstva s obzirom da bi pokazatelji o stvorenoj društveno-ekonomskoj vrijednosti utjecali i na bolje pozicioniranje ovih poduzeća na tržištu. U okviru koncepta društvenog računovodstva čiji je glavni cilj pratiti i izvještavati o stvorenoj društveno-ekonomskoj vrijednosti više je razvijenih metoda mjerenja, a kao najistaknutije pokazuju se SROI analiza koja nastoji monetizirati društvenu vrijednost i tako je učiniti usporedivom sa ekonomskom vrijednošću, Balanced ScoreCard model za organizacije civilnoga društva i društvena poduzeća te GRI standardi izvještavanja koji se temelje na trobilančnom izvještavanju. Iako je GRI u najraširenijoj primjeni, ne može se reći da je ijedan od ovih modela uistinu zaživio te je prema rezultatima istraživanja iz literature potrebno još ulaganja u razvoj i standardizaciju modela. Još je puno posla pred civilnim društvom i znanstveno-istraživačkom zajednicom, no motivi za napredak društvenog računovodstva trebali bi biti veliki s obzirom da organizacije civilnoga društva i društvena poduzeća zaista čine svijet boljim mjestom.

POPIS LITERATURE

1. Ackermann R., Blomeyer R., Hammer M., Lloyd R., Laybourn C., Malan J., Figuera F., Richardson M. Berseford D., O'Connor Lee (2010), Financing of Non-governmental Organisations (NGO) from the EU Budget, European Parliament Directorate general for internal policies. Policy department D: Budgetary affairs. (online) Dostupno na: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/JOIN/2010/411285/IPOL-JOIN_ET\(2010\)411285_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/JOIN/2010/411285/IPOL-JOIN_ET(2010)411285_EN.pdf) (10.8.2021.)
2. ACT GRUPA (online) Dostupno na: <https://act-grupa.hr/odrzan-trening-za-sroi-prakticara/> (10.9.2021)
3. Bakran D., Cutvarić, M., Jakir – Bajo I., Karačić, M., Lendić Kasalo, V., Malenica, S., Milić A., Matokanović Džimbeg, M., Nikić, J., Orlović L., Sirovica, K., Zuber, M. (2016), *Financijsko poslovanje neprofitnih organizacija*, Zagreb: Riznica
4. Baturina D. (2017), Doprinos trećeg sektora socio-ekonomskom razvoju Europe – Utjecaj trećeg sektora (prikaz FP7 projekta), *Revija za socijalnu politiku*, 24(1), 107-111. <https://doi.org/10.3935/rsp.v24i1.1457>
5. Baturina, D. (2018) *Perspektive mjerenja utjecaja trećeg sektora u Hrvatskoj*, Pravni fakultete Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, doi: 10.3935/rsp.v25i3.1504 Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/215667>
6. Bežovan G., Zrinščak S., Vugec. M. (2005), *Civilno društvo u procesu stjecanja povjerenja u Hrvatskoj i izgradnje partnerstva s državom i drugim dionicima*, Zagreb: CERANEO i CIVICUS, Zagreb (online). Dostupno na: http://www.ceraneo.hr/wp-content/uploads/2015/07/ICD_u_Hrvatskoj-1-2-pdf.pdf (10.8.2021)
7. Bežovan, G. (2000) Oblici suradnje privatnih neprofitnih organizacija i jedinica lokalne samouprave, *Hrvatska i komparativna javna uprava : časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 2(3), 437-449 (online) Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/197730> (20.8.2021)
8. Bežovan, G. (1995), Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike, *Revija za socijalnu politiku*, 2 (3), 195-214, <https://doi.org/10.3935/rsp.v2i3.515>
9. Borzaga C., Santuari A. (2000), *The innovative trends in the non-profit sector in europe: the emergence of social entrepreneurship*, OECD/LEED FORUM ON SOCIAL INNOVATIONS INTERNATIONAL SEMINAR. Washington DC: International Monetary Fund

10. Budimir V., Dragija Kostić M., Dražić Lutilsky I., Vašiček V. (2018), *Upravljanje troškovima i mjerenje uspješnosti u sustavu javnog visokog obrazovanja*, Zagreb: TIM4PIN. Dostupno na: http://www.efzg.unizg.hr/userdocsimages/RAC/mdragija/projekt/Knjiga_UPRAVLJANJE%20TROŠKOVIMA%20I%20MJERENJE%20USPJEŠNOSTI%20U%20SUSTAVU%20JAVNOG%20VISOKOG%20OBRAZOVANJA.pdf
11. CORDIS EUROPA (2017), *The Contribution of the Third Sector to Europe's Socio-economic Development* (online). Dostupno na: <https://cordis.europa.eu/project/id/613034/reporting> (20.8.2021)
12. Emerson J., Wachowicz J., Chun S. (2000), *Social Return on Investment: Exploring Aspects of Value Creation in the Nonprofit Sector*, REDF, San Francisco. Dostupno na: <https://redf.org/wp-content/uploads/REDF-Box-Set-Vol.-2-SROI-Paper-2000.pdf>
13. European Commission (2021), Dostupno na: https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/enterprises_en
14. Finska - Social Enterprise Mark. Dostupno na: <https://suomalainentyo.fi/en/services/finnish-social-enterprise/rules/>
15. Global reporting initiative. Dostupno na: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (10.9.2021.)
16. Kaplan, R.(2001): *Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations*; Nonprofit management and leadership; 353-370 (online). Dostupno na: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.390.2721&rep=rep1&type=pdf>,
17. Kročil, O. Pospišil, R. (2018), *Comprehensive measurement of social enterprise impact*, Zagreb: Ekonomski pregled 69 (5) 594-609. (online) Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/209398> (8.9.2021),
18. Lupšić D., Bajok I., Medić M., Glavina Petričević S., Petričević T., Fruchterman J. (2012), *PODUZETNIŠTVO U SLUŽBI ZAJEDNICE Zbornik radova o društvenom poduzetništvu*, Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva. (online). Dostupno na: https://zaklada.civilnodrustvo.hr/upload/File/hr/izdavastvo/digitalna_zbirka/poduzetnistvo_u_sluzbi_zajednice.pdfm

19. Manneti G. (2012) *The Role of Blended Value Accounting in the Evaluation of Socio-Economic Impact of Social Enterprises*, Voluntas (2014) International Society for third sector research and The Johns Hopkins University 2012, DOI 10.1007/s11266-012-9346-1
20. Marković, L., Baturina, D., Babić, Z. (2017) Socijalna poduzeća za radnu integraciju (WISE) u postsocijalističkim zemljama, *Hrvatska revija za rehabilitacijska istraživanja*, 53 (1), 139-158. (online). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/183892> (2.9.2021)
21. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, *Registar neprofitnih organizacija*. Dostupno na: <https://banovac.mfin.hr/rmopr/>
22. Ministarstvo pravosuđa i uprave Republike Hrvatske, *Registar udruga Republike Hrvatske* (online). Dostupno na: <https://registri.uprava.hr/#!udruge> (16.8.2021)
23. Narodne novine (2018) *Pravilnik o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (31/15, 67/17, 115/18)
24. Narodne novine (2015) *Uredba o kriterijima, mjerilima i postupcima financiranja i ugovaranja programa i projekata od interesa za opće dobro koje provode udruge*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (26/15)
25. Narodne novine (2015) *Opći porezni zakon*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (15/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20)
26. Narodne novine (2014) *Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 121/14)
27. Narodne novine (2015) *Zakon o humanitarnoj pomoći*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (102/15, 98/19)
28. Narodne novine (2005) *Zakon o obveznim odnosima*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18)
29. Narodne novine (2021) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN (177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20)
30. Narodne novine (2013, 2014) *Zakon o socijalnoj skrbi*. Zagreb. Narodne novine d.d. (NN 157/13, NN 152/14)
31. Narodne novine (2014): *Zakon o udrugama*. Zagreb: Narodne novine d.d. (NN 74/14, 70/17, 98/19)

32. NESst (2007) *Pokreni se – Iskustva održivog socijalnog poduzetništva u Hrvatskoj* (online). Dostupno na: https://udruga.gov.hr/UserDocsImages/UserFiles/pokreni_se.pdf (20.8.2021.)
33. NESsT (2006) *Zakonski i regulacijski okvir za samofinanciranje organizacija civilnog društva u Hrvatskoj*, Zagreb: AED,(online). Dostupno na: https://udruga.gov.hr/UserDocsImages/UserFiles/zakonski_okvir.pdf (18.8.2021)
34. Nicholls, A. (2009) *We do good things, don't we?: „Blended Value Accounting“ in social entrepreneurship*. *Accounting, organizations and Society* 34 (2009) 755-749, doi:10.1016/j.aos.2009.04.008
35. OECD (2021), Dostupno na: <https://www.oecd.org/cfe/leed/social-economy/social-entrepreneurship.htm>
36. Retolaza J.L., San-Jose L., Ruiz-Roqueni M. (2016), *Social Accounting for Sustainability - Monetizing the Social Value*, Springer. Dostupno na: ProQuest Ebook Central
37. Sgueo, G. (2015) *Financial accountability of civil society organisations – Improving cooperation with EU institutions*, European Parliament. DOI: 10.2861/292279, str. 18
38. *Sporazum o partnerstvu između Republike Hrvatske i Europske komisije* (2019) (online). Dostupno na: https://strukturnifondovi.hr/wp-content/uploads/2017/05/Sporazum_o_partnerstvu_HR_v_4.0.pdf (11.8.2021)
39. Stanford Social Innovation Review (2016): *A New Financial Reporting Model for Social Enterprise* (online). Dostupno na: https://ssir.org/articles/entry/a_new_financial_reporting_model_for_social_enterprises# (5.9.2021)
40. Stiglitz. J.E. (2012) *The price of inequality – how today's divided society endangers our future*, 1. izdanje, New York: W.W. Norton & Company, str. 1-104
41. Šimleša D., Puđak J, Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izveštaj 01: Mapiranje novih obzora – Izveštaj o stanju društvenog poduzetništva u Hrvatskoj 2015*. Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online). Dostupno na: <https://www.pilar.hr/wp-content/images/stories/dokumenti/razno/projekti/simlesa/mapiranje.pdf> (20.8.2021)
42. Šimleša D., Puđak J, Majetić F., Bušljeta Tonković A. (2015), *Izveštaj 02: Preko granica – Društvena ekonomija u Europi*, Zagreb: Institut društvenih znanosti Ivo Pilar (online).

- Dostupno na: https://www.pilar.hr/wp-content/uploads/2018/01/preko_granica_novo.pdf (20.8.2021)
43. Šimunković A., Šimunković M. (2019) Gospodarska djelatnost kod neprofitnih organizacija, *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E : znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo*, 9(1) 143-150. (online). Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/221258> (20.8.2021)
44. Ured za udruge Vlade Republike Hrvatske (2020), *Udruge u Republici Hrvatskoj*, Zagreb. (online) Dostupno na: https://www.civilnodrustvo-istra.hr/images/uploads/files/udruge_u_RH_2020.pdf
45. Vašiček D., Vašiček V. (2016), *Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija*, Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci
46. Vašiček, D., Sikirić, A. M., Kostić, M. D. (2019). Financial Position and Sustainability of Associations in Croatia, *Central European Public Administration Review*, 17(1), pp. 93–109. DOI:10.17573/cepar.2019.1.05
47. Vlada Republike Hrvatske, *Nacionalna strategija stvaranja poticajnog okruženja za razvoj civilnog društva 2012-2016* (online). Dostupno na: <https://udruge.gov.hr/nacionalna-strategija-stvaranja-poticajnog-okruzenja-za-razvoj-civilnoga-drustva-2012-2016/274> (20.8.2021.)
48. Vlada Republike Hrvatske, *Strategija borbe protiv siromaštva i socijalne isključenosti u Republici Hrvatskoj (2014.-2020.)* (2014) (online). Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/ZPPI/Strategije/Strategija%20borbe%20protiv%20siromaštva.pdf> (10.8.2021)
49. Vlada Republike Hrvatske, *Strategija razvoja društvenog poduzetništva u Republici Hrvatskoj za razdoblje od 2015. do 2020. godine* (online). Dostupno na: <http://www.esf.hr/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/Strategija-razvoja-drustvenog-poduzetništva-u-RH-za-razdoblje-2015-2020.pdf> (18.8.2021)
50. Vidović, D. (2012), *Socijalno poduzetništvo u Hrvatskoj*. Doktorska disertacija. Zagreb: Filozofski fakultet, Sveučilište u Zagrebu (online) Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/611357.Davorka_Vidovic_doktorat.pdf
51. World Bank (online). Dostupno na: <https://www.worldbank.org/en/about/partners/civil-society/overview> (20.8.2021.)

POPIS SLIKA

Slika 1: Pregled modula GRI standarda	70
---	----

POPIS TABLICA

Tablica 1: Vrste financijskih izvještaja, obrazaca, perioda za koje se sastavljaju i rokova predaje	43
Tablica 2: Izračun financijskih pokazatelja društvenog poduzeća u slučaju kada se bespovratna sredstva - donacije prikazuju kao prihod	49
Tablica 3: Izračun financijskih pokazatelja društvenog poduzeća u slučaju kada se bespovratna sredstva - donacije prikazuju kao kapital (vlastiti izvori u HR)	49

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Podjela neprofitnih organizacija	7
Grafikon 2: Prikaz udjela udruga po području djelovanja u odnosu na ukupan broj aktivnih udruga iz Registra udruga	12
Grafikon 3: Struktura prihoda udruga u Republici Hrvatskoj u 2019. godini	16
Grafikon 4: Broj udruga koje su predale godišnje financijske izvještaje	46
Grafikon 5: Mješovita vrijednost: ekonomska i društvena	62
Grafikon 6: Perspektive i mogući ciljevi unutar BSC modela za društvena poduzeća	68

ŽIVOTOPIS

OSOBNJE INFORMACIJE

Ime i prezime: Matea Pandurić

Datum i mjesto rođenja: 02.06.1993., Zagreb, Hrvatska

e-mail: matea.panduric@humh.hr; mob: +385915777380

OBRAZOVANJE

2016.– danas Ekonomski fakultet Zagreb, diplomski studij Računovodstvo i revizija

2012.– 2016. Ekonomski fakultet Zagreb, preddiplomski studij Poslovna ekonomija

2015. Ghent University (Belgija), Erasmus+ studentska razmjena

2008.– 2012. I. GIMNAZIJA, ZAGREB

RADNO ISKUSTVO

svibanj 2014. – rujan 2014. Uredski administrator (studentski posao), Tetra Pak d.o.o., Zagreb

svibanj 2016. – rujan 2019. Tajnica, Humanitarna udruga „fra Mladen Hrkać“ (volonterski rad, zaključen ugovor o radu u rujnu 2017.)

rujan 2019. – danas; Voditeljica službe za financije, administraciju i projekte i Voditeljica EU projekata, Humanitarna udruga „fra Mladen Hrkać“

POZNAVANJE STRANIH JEZIKA

Engleski jezik (C1)

Njemački jezik (B1)

Nizozemski jezik (A1)