

Menadžersko računovodstvo u obrazovanju

Butković, Mia

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:191:578587>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-12**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij

MIA BUTKOVIĆ

Menadžersko računovodstvo u obrazovanju: jučer, danas i sutra

**Management Accounting Education: Yesterday, Today and
Tomorrow**

Završni rad

Opatija, 2022.

SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija u turizmu i ugostiteljstvu
Studijski smjer: Menadžment u turizmu

Menadžersko računovodstvo u obrazovanju: jučer, danas i sutra

**Management Accounting Education: Yesterday, Today and
Tomorrow**

Završni rad

Kolegij: **Menadžersko računovodstvo**

Student:

Mia BUTKOVIĆ

Mentor: prof. dr. sc. **Sandra JANKOVIĆ**

Matični broj:

24317/18

Opatija, srpanj 2022.



SVEUČILIŠTE U RIJECI UNIVERSITY OF RIJKA
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT
OPATIJA, HRVATSKA CROATIA

IZJAVA O AUTORSTVU RADA I O JAVNOJ OBJAVI RADA

Ime i prezime studenta: Mia Butković
Matični broj: 24317/18

Izjavljujem da sam završni rad pod naslovom

Menadžersko računovodstvo u obrazovanju: jučer, danas i sutra
(Naslov rada)

izradila/o samostalno te sam suglasna/suglasan o javnoj objavi rada u elektroničkom obliku.

Svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu su jasno označeni kao takvi te adekvatno navedeni u popisu literature.

U Opatiji, srpanj 2022.

Potpis studenta *Mia Butković*

Sažetak

Okruženje u kojem se odvija menadžersko računovodstvo je u posljednja dva desetljeća doživjelo ogromne promjene te je u skladu s njima bilo nužno modificirati postojeći računovodstveni sustav. Budući da menadžersko računovodstvo predstavlja najdinamičniji dio tog sustava, ono je i doživjelo najveće promjene. Cilj istraživanja ovog rada je ukazati na evolucijski put menadžerskog računovodstva, njegovu sadašnju poziciju i buduće pravce razvoja. U radu su primijenjeni metodološki postupci i tehnike svojstvene društvenim znanostima i pritom treba istaknuti da je područje implementacije računovodstva održivosti još uvijek nedovoljno istraženo. Najvažniji zaključak ovog rada je da menadžersko računovodstvo svoj fokus sve više usmjerava prema računovodstvu održivosti, kao i da postoji neravnoteža između teorije i prakse menadžerskog računovodstva, odnosno da postoji nedovoljna implementacija menadžerskog računovodstva i računovodstva održivosti u nastavne planove i programe visokih učilišta ne samo u Republici Hrvatskoj već i u cijelom svijetu.

Ključne riječi: promjene u sustavu računovodstva; menadžersko računovodstvo; računovodstvo održivosti; edukacija u menadžerskom računovodstvu.

Sadržaj

Uvod	3
1. Menadžersko računovodstvo	5
1.1. Uloga Menadžerskog računovodstva	6
1.2. Povijesni razvoj Menadžerskog računovodstva	7
1.3. Čimbenici razvoja Računovodstva održivosti	13
2. Važnost računovodstva održivosti u kurikulumu studijskih programa	15
2.1. Računovodstvo održivosti u visokoškolskom obrazovanju.....	16
2.2. Rezultati dosadašnjih istraživanja o ulozi Računovodstva održivosti u kurikulumima studijskih programa	18
3. Obrazovanje u području menadžerskog računovodstva na visokim učilištima	20
3.1. Definiranje uzorka: visoka učilišta iz polja ekonomije	20
3.2. Rezultati istraživanja	23
3.2.1. Zastupljenost edukacije iz područja Menadžerskog računovodstva	25
3.2.2. Zastupljenost edukacije iz područja Računovodstva održivosti	29
3.2.3. Diskusija.....	30
Zaključak	32
Reference	33
Popis ilustracija	35

Uvod

Uvodni dio završnog rada pod nazivom: “*Menadžersko računovodstvo u obrazovanju: jučer, danas i sutra*” objedinjuje: problem i svrhu istraživanja, predmet i cilj istraživanja, rezultate dosadašnjih istraživanja, korištene znanstvene metode te strukturnu podjelu rada.

Veliki broj istraživanja, ukazuje na postojanje čvrste veze između efikasnog upravljanja i menadžerskog računovodstva. Osnovni zadatak menadžerskog računovodstva jest pružanje relevantnih informacija menadžerima koje će biti podloga za donošenje brojnih strateških, operativnih i taktičkih odluka. Budući da financijsko računovodstvo, koje je usmjereno na povijesne podatke nije moglo pružiti pravovremene informacije, došlo je do razvoja menadžerskog računovodstva koje za cilj ima zadovoljiti sve veće potrebe menadžera za brojnim informacijama temeljem kojih će donositi svoje poslovne odluke. S vremenom su potrebe menadžera za informacijama postajale sve obimnije i brojnije, što je dovelo do dinamičkog razvoja i fleksibilnosti menadžerskog računovodstva. Početkom 21. st dolazi do brojnih promjena koje se prvenstveno odnose na globalizaciju, informatizaciju, tehnološki napredak, rizik i složenost, standardizaciju i odgovorno ponašanje, a iste su se dogodile u našem okruženju; javila se potreba redizajniranja računovodstvenog sustava. Budući da menadžersko računovodstvo predstavlja najdinamičniji dio tog sustava, upravo je ono doživjelo velike promjene, a za očekivati je da će velike promjene i slijediti dalje. Svrha rada predstavlja temelj daljnjih budućih istraživanja u ovom relativno neistraženom području, s naglaskom na sustav obrazovanja iz područja menadžerskog računovodstva.

Premet ovog rada je ukazati na razvojni put menadžerskog računovodstva i računovodstva održivosti, te istaknuti važnost provođenja njihove edukaciji unutar visokih učilišta, budući da je edukacija bitna pretpostavka uspješnije implementacije u praksi. Stoga je cilj ovog rada prikazati zastupljenost menadžerskog računovodstva i računovodstva održivosti u kurikulumima visokih učilišta u Republici Hrvatskoj.

Polazeći od cilja istraživanja, u radu su primijenjeni sljedeći metodološki postupci: metoda analize i sinteze, induktivna i deduktivna metoda, metoda uzoraka i dokazivanja, metoda klasifikacije i deskripcije te statistička metoda za obradu prikupljenih podataka. Teoretski dio rada bazira se na analizi i prikazu teorijskih radova iz područja razvoja menadžerskog računovodstva i edukacije u menadžerskom računovodstvu, pretežito s engleskog govornog područja.

Završni rad naslova *“Menadžersko računovodstvo u obrazovanju: jučer danas i sutra”* strukturiran je u tri dijela. U prvom dijelu rada objašnjen je i definiran pojam menadžerskog računovodstva te je prikazana evolucija njegovog nastanka po fazama razvoja od početaka do danas. Bitno je istaknuti da se početkom 21. stoljeću u okvirima menadžerskog računovodstva pojavljuje računovodstvo održivosti, koje i danas predstavlja relativno nov i nedovoljno istražen koncept. Stoga je u drugom dijelu rada istaknuta važnost implementacije računovodstva održivosti u kurikulumu studijskih programa visokih učilišta; dok treći dio rada analizira zastupljenost edukacije menadžerskog računovodstva, kao i računovodstva održivosti u nastavne planove i programe visokih učilišta u Republici Hrvatskoj.

1. Menadžersko računovodstvo

U današnjem, globaliziranom svijetu računovodstvo ima izrazito važnu ulogu u svakom poduzeću u smislu pružanja relevantnih informacija o financijskom stanju, nadzoru, praćenju i planiranju poslovnih promjena u odnosu na stanje u organizaciji kao cjelini. Danas je tržište izrazito dinamično i fleksibilno na promjene ponašanja potražnje te restriktivno u odnosu na poduzeća koja pokušavaju zauzeti konkurentsku prednost i vodstvo; stoga se od računovođa traži viši stupanj kompetencija i vještina kako bi se lakše suočilo s tržišnim oscilacijama.

Računovodstvo kao djelatnost predstavlja jedan od najvažnijih čimbenika moderne organizacije te čini bitnu sastavnicu prilikom donošenja poslovnih odluka. Računovodstveni podaci su neophodni da bi se zadovoljile potrebe svih zainteresiranih strana. *S aspekta korisnika i s aspekta obuhvata poslovanja razlikuju se sljedeće vrste računovodstva: financijsko računovodstvo, menadžersko računovodstvo i računovodstvo troškova*” (Perkušić, 2021, 2). Prvo, financijsko računovodstvo mora biti za svako poduzeće jednako; zakonom je propisano, orijentirano je na eksterne korisnike, a svrha mu je pružanje izvješća u kojima su informacije orijentirane na prošlost. Temelji se na evidentiranju poslovnih transakcija u knjigama s ciljem da se pripreme završni računi i da se zaključi poslovna godina. Financijsko računovodstvo predstavlja nezamjenjivu disciplinu za korporativno upravljanje. S druge strane, svrha menadžerskog računovodstva se odnosi na sastavljanje izvještaja koji su potrebni menadžerima radi donošenja poslovnih odluka. *“Uloga računovodstva troškova je nezaobilazna na putu ostvarenja prognostičke funkcije menadžerskog računovodstva”* (Janković i Peršić 2006, 22). Troškovno računovodstvo usmjereno je prvenstveno k mjerenju troškova odjeljenja, proizvoda i usluga te se *“sagledava kao servis menadžerskog računovodstva i njegova je nezaobilazna resursna osnovica”* (Janković i Peršić 2006, 17).

1.1. Uloga Menadžerskog računovodstva

Menadžersko računovodstvo obuhvaća prikupljanje informacija, savjetovanje, predviđanje, planiranje, komuniciranje i kontrolu. Podrazumijeva oblikovanje sustava, fleksibilnost i suradnju s ostalim poslovnim jedinicama s ciljem što boljeg donošenja odluka i promicanja poboljšanja svih centara odgovornosti. Prema Perčeviću (2019) menadžersko računovodstvo se odnosi na interne korisnike te pruža informacije o postignutim rezultatima, daje izvještaje o prihodima i troškovima te omogućava povratnu vezu sa zadanim ciljevima.

Menadžersko računovodstvo se kontinuirano razvija i usavršava, a pri tom uključuje analizu računovodstvenih informacija, upravljanje i u konačnici odlučivanje. *“Interno izvješćivanje odnosi se na informacije koje će koristiti taktičkom i strateškom odlučivanju”* (Perčević 2019, 3). Bitno je istaknuti da se temeljni izvještaji menadžerskog računovodstva odnose na izvješća koja se koriste prilikom donošenja operativnih i strateških odluka (izvještaji o dobitcima i gubitcima, o izvršenju poslovnih aktivnosti i drugo) koji ne podliježu zakonskim ili standardiziranim pravilima; dok se financijsko računovodstvo odnosi na prošlost i eksterne korisnike, pod utjecajem je propisa, načela i računovodstvenih standarda; ima strogo propisanu formu i sadržaj financijskog izvještaja, te pruža pregled poslovanja kao cjeline. *“Menadžersko računovodstvo namijenjeno je internim korisnicima, pruža informacije o pojedinim odjelima poduzeća gdje informacije mogu i ne moraju biti financijskog oblika, fleksibilno je u pripremi izvještaja, dopušta procjene te nije podložno zakonskim propisima”* (Perčević 2019, 10). Odnosi se na buduće aktivnosti te kontrolu i analizu njihovog izvršenja. *“Naime, budući da se ocjenjivanje menadžera treba temeljiti na valorizaciji utjecaja odluka pojedinog menadžera na visinu ostvarenih prihoda i s njima povezanih troškova, u teoriji se taj pristup u menadžerskom računovodstvu javlja pod nazivom računovodstvo odgovornosti, a razvio se s ciljem da menadžmentu priprema one vrijednosno izražene informacije, koje će omogućiti ocjenjivanje uspješnosti pojedinog menadžera ili voditelja odjeljenja* (Cote 2001, 47). Perčević (2019) smatra da je menadžersko računovodstvo orijentirano na poslovni i fleksibilni plan i njihovu kontrolu, na standardne troškove i praćenje ponašanja troškova u poduzeću, na analizu točke pokrića, donošenje relevantnih informacija za odlučivanje te na analizu profitabilnosti kupaca, procesa, projekata i vrijednosnog lanca. Prema autorima Janković i Peršić (2006, 8) *“učinak informacija menadžerskog računovodstva mjerljiv je u*

fazi postavljanja cilja, planiranja, nadzora, izvješćivanja te u fazi razvoja”. Brojni su čimbenici koji utječu na razvoj menadžerskog računovodstva, a isti se odnose na zadovoljenje potrošača, uspješnost poduzeća, cjelovitu analiza vrijednosnog lanca, prilagodbu eksternom i internom okruženju, inovacije, povećavanje kvalitete, smanjenje troškova te kontinuirano poboljšanje poslovanja.

1.2. Povijesni razvoj Menadžerskog računovodstva

Prije 1950 - ih godina, menadžersko računovodstvo kakvo je danas znano, opisuje se kao tehnička djelatnost potrebna za ostvarivanje organizacijskih ciljeva; čiji je fokus na početku bio na utvrđivanju cijena proizvoda. Jednostavnost proizvodnje paralelno je povezana s jednostavnosti utvrđivanja troškova rada i materijala. U središtu promatranja bili su troškovi proizvoda dopunjeni proračunima i financijskom kontrolom proizvodnih procesa. Početkom 19. stoljeća pojavljuju se prvi put u SAD - u menadžerski računovodstveni sustavi jednostavnih ali i složenijih metoda te su već tada neke tvrtke koristile sofisticirane skupove troškovnih konta (Kamal, 2015). Novi računovodstveni sustavi bili su namijenjeni kontroli i evidenciji isplate gotovine tijekom toga razdoblja što je menadžmentu osiguralo pravodobna i točna izvješća o izdacima. Tada se menadžersko računovodstvo ujedno koristilo i kao sredstvo za ocjenu učinka menadžera. Računovodstvena edukacija kao posebna grana računovodstva ojačana je i stvaranjem posebnih časopisa za računovodstvenu edukaciju (Evans i Paisey, 2017). *“Američko računovodstveno udruženje objavilo je seriju o računovodstvenom obrazovanju počevši 1983. godine s časopisom “Issues in Accounting Education”, zatim je 1989. izdan časopis “Accounting Educators Journal” dok je časopis “Accounting Education” izdan 1992., a danas su oni objedinjeni u međunarodni časopis naziva “Accounting Education”* (Evans i Paisey 2017, 3). Upravo su navedeni časopisi pružili podlogu računovodstvenom obrazovanju fokusirajući se pritom na povijesne činjenice.

Menadžersko računovodstvo se počelo razvijati zbog potrebe za velikim brojem različitih informacija koje su menadžerima bile neophodne za donošenje kvalitetnih odluka, a na koje dotadašnje financijsko računovodstvo koje je usmjereno na povijesne informacije, nije moglo

dati zadovoljavajuće odgovore. S vremenom su potrebe menadžera za informacijama postajale sve brojnije, što je dovelo do ubrzanog razvoja i fleksibilnosti menadžerskog računovodstva. Prema Janković i Peršić (2006) menadžersko računovodstvo objedinjuje tri cilja: realizaciju prihoda, poslovanje troškovima i interne rezultate. Kod ovakvih izvještaja dopuštena je subjektivnost i vlastita procjena. Izvještaji menadžerskog računovodstva uz vrijednosne, objedinjuju i nefinancijske informacije za određene dijelove poduzeća. Janković i Peršić (2006) navode da menadžersko računovodstvo proširuje upravljački aspekt troškovnog računovodstva te da troškovno računovodstvo predstavlja menadžerskom računovodstvu inpute koji se generiraju u izvještajima za menadžere s ciljem što lakšeg upravljanja troškovima. Iako se može zaključiti da svaka naredna faza menadžerskog računovodstva predstavlja nadogradnju prethodne faze, ipak su menadžerskom računovodstvu upućene i brojne kritike. Uočene manjkavosti u odnosu na učinkovitost i sposobnost prezentiranja sveobuhvatnih informacija te manjkavosti u odnosu na osiguranje točnosti kao i u odnosu na pružanje pravodobnih informacija potencijalnom korisniku, utjecale su na stvaranje menadžerskog računovodstva koje je i dan danas podložno promjenama (Kamal, 2015). Kamal S. (2015) smatra da se tadašnje kritike odnose se prije svega na uvođenje tehnologije u područje računovodstva - odgovor na takve kritike bio je razvoj inovativnih tehnika menadžerskog računovodstva. Inovacije se odnose na strateško menadžersko računovodstvo i uravnoteženu bilancu poslovanja (*Balanced ScoreCard - BSC*). Navedene inovacije se razvijaju sa svrhom da se u potpunosti prati upravljanje kvalitetom (*Total quality management - TQM*), menadžment odnosa s klijentima (*Customer relationship management - CRM*) te primarno potrebni proizvodni sustavi; odnosno proizvodnja u trenutku (*Just in time - JIT*) - koji se javljaju kao odgovor na tržišne izazove globalizacije. Napredak u tehnologiji informacija, porast konkurentnosti tržišta te različite organizacijske strukture i nove prakse upravljanja su posljedično dovele do unaprjeđenja menadžerskog računovodstva. Promjene koje su se dogodile u okviru menadžerskog računovodstva najizraženije su u razvijenim zemljama smatra Kamal S. (2015). Svako bi poduzeće trebalo pratiti ekonomske, političke, društvene i kulturne faktore koji utječu na organizaciju i okruženje. “*Menadžersko računovodstvo u okviru poslovnog sustava treba promatrati kroz njegovu ulogu u osiguranju informacija potrebnih za ostvarenje ciljeva “izvođačkog, upravljačkog i informacijskog” podsustava, uz poštivanje specifičnosti poslovanja i pozicije koju poslovni sustav ima u okruženju*” (Turk i drugi, 1997). Menadžersko računovodstvo se sve do prve polovice 19. stoljeća oslanjalo na nefinancijske informacije za kontrolu organizacijskih operacija. Velika pažnja se posvećivala radu zaposlenika i kupcima i organizaciji koja je predstavljala

dugoročan izvor zarade. No, nakon 1950-ih godina dolazi do naglog razvoja menadžerskog računovodstva, odnosno dolazi do povećanja potražnje za informacijama i izvještajima koje pruža menadžersko računovodstvu u odnosu na informacije koje su nužne za bolje i kvalitetnije planiranja i donošenje odluka o kontroli. Slijedom gore iznesenoga, može se reći da menadžersko računovodstvo predstavlja u tom smislu novije područje djelatnosti. Niz čimbenika dovelo je do bitnih promjena u menadžerskom računovodstvu. U prvom redu je to ekonomska situacija 1990-ih godina, koja se odnosi na porast konkurencije i globalizacije koji su utjecali na razvitak menadžerskog računovodstva kakav je danas poznat. Napredovanje tehnologije u posljednjih 30 godina ne samo što je utjecalo na preorijentaciju i nove okvire menadžerskog računovodstva već i na cijeli organizacijski život kako poduzeća tako i zajednice u cjelini. Devedesetih godina prošlog stoljeća na svjetsku scenu stupaju konglomeratske organizacije, dolazi do raznih spajanje, akvizicija, zadruživanje i *outsourcing-a*, a koji se prvo počinju provoditi u Velikoj Britaniji te se postupno šire i na ostale zemlje (Kamal, 2015). U nastavku prvog dijela rada opisuju se faze nastanka i razvoja menadžerskog računovodstva od svojih početaka do danas. U prvom poglavlju se navode godine u kojima su se uvodile inovacije u menadžersko računovodstvo te se detaljnije objašnjava središte promatranja i položaj organizacije u određenom razdoblju. Evolucija menadžerskog računovodstva može se podijeliti u četiri faze.

Slika 1 prikazuje faze nastajanja menadžerskog računovodstva kao i obilježja od 1950.-1990. godine. Objašnjava se pozicija poduzeća tijekom razdoblja, dominantna pravila te osnovni fokus menadžerskog računovodstva u određenom razdoblju.

MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO FAZE	<i>Trošak odlučivanja i financijska kontrola</i>	<i>Pružanje informacija za planiranje i kontroliranje</i>	<i>Reduciranje gubitaka poslovnih resursa</i>	<i>Stvaranje vrijednosti kroz učinkovito upravljanje resursima</i>
	do 1950.	1950. - 1964.	1965. - 1984.	1985. - danas
POLOŽAJ ORGANIZACIJE	Menadžersko računovodstvo u pozadini	Aktivnosti menadžmenta okrenute ka osoblju	Menadžersko računovodstvo u vlasništvu je menadžmenta te razlike između linijski rukovoditelji i osoblje nisu istačane	
PRAVILA	Potreba za tehničkom aktivnosti u vođenju organizacije	Pružanje informacije ne bi li se pomoglo linijskom menadžmentu	Upravljanje resursima (pružanje informacija) zbog povećanja profita utječući na inpute i krajnje outpute.	poboljšanje rezultata i povećanje dodane vrijednosti kroz strategiju 'iskorištavanja resursa'.
GLAVNI FOKUS	Određivanje troškova i kontrola rashoda	Informacije za menadžment planiranja, kontroliranja i donošenja odluka uključujući rast i razvitak	Smanjenje gubitaka poslovnih resursa kroz analizu procesa i tehnologiju troška menadžerskog računovodstva	Stvaranje vrijednosti kroz učinkovito korištenje resursa, orijentacija na vrijednost za kupca, dioničara i inovaciju.

Slika 1. Obilježja razvoja menadžerskog računovodstva

Izvor: Kamal, S. "Historical Evolution of Management Accounting" 2015, 19.

U razdoblju od 1950.-1979. godine menadžersko računovodstvo temeljilo se na pružanju informacija za daljnje planiranje, kontrolu, analizu odluka te računovodstvenu odgovornost.

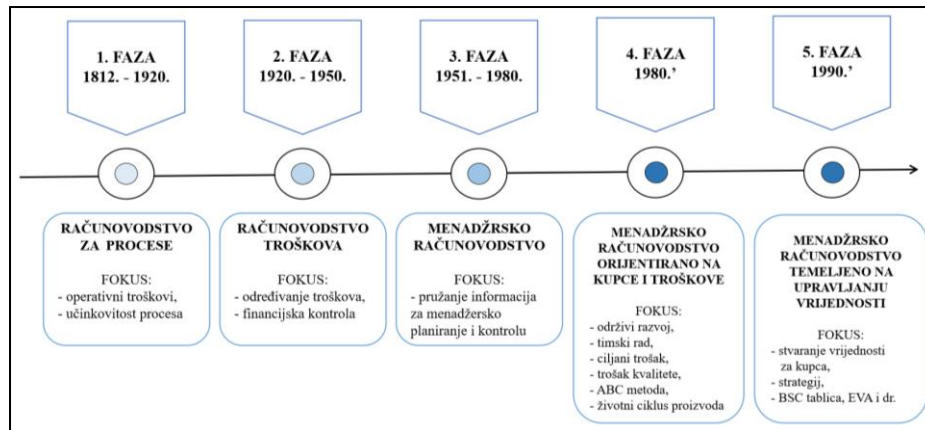
U navedenom razdoblju menadžersko razmatranje bilo je reaktivno; usmjereno na proizvodnju i orijentirano na interno upravljanje (Kemal, 2015). Od 1950. godine uvedene su nove tehnike menadžerskog računovodstva. Kemal (2015) zapaža glavne inovacije ovog područja koje se odnose na: *“diskontne novčane tokove, ukupnu kvalitetu upravljanja, transferne cijene i promjene preferencija potrošača.”* U narednom desetljeću; od 1960 - ih godina uvode se sljedeće inovacije: računalna tehnologija, uvođenje oportunitetnih troškova, uvođenje proračuna kao i proračuna po nultoj osnovi i upravljanje prema ciljevima organizacije. Od 1970-ih godina inovacije odnose na: *“informacijsku ekonomiju i teoriju agencija, planiranje vremena, upravljanje strateškim poslovnim jedinicama, upravljanje portfeljem, planiranje materijalnih resursa, diverzifikaciju i matričnu organizaciju i proizvod repozicioniranja”* (Kamal 2015, 15). Povećana konkurencija na globalnoj razini, svjetska recesija kao i brzi tehnološki razvoj utjecali su na uvođenje inovacija u sektoru menadžerskog računovodstva u razdoblju od 1890-ih do 1989-ih godina.

Inovacije u navedenom razdoblju odnose se na: (Kamal 2015, 15):

- *pojavu osobnih računala,*
- *korištenje robotike i programskih kontrolnih procesa koji utječu na poboljšanje kvalitete i smanjenje troškova,*
- *posljedično uvođenje novog menadžerskog računovodstva i proizvodne tehnike i*
- *preorijentacija kontroliranja troškovima.*

Stoga, u ovoj fazi, menadžersko računovodstvo iskazuje potrebu da se svakom menadžeru radi boljeg obavljanja svog zadatka, omogućiti pristup informacijama koje se odnose na upravljanje i donošenje odluka, te da se takve informacije ‘rašire’ po cijeloj organizaciji s ciljem da svaki računovođa može pružiti kvalitetne informacije na temelju kojih će se osigurati bolje korištenje analize procesa. *“Inovacije u troškovnom i menadžerskom računovodstvu u 1980-ima, odnose se na obračun troškova koji je utemeljen na aktivnosti, na ciljani obračun troškova, teoriju ograničenja, benchmarking, upravljanje dodanom vrijednošću te vertikalnu integraciju”* (Kamal 2015, 12). Tijekom 1990-ih uvode se nove tehnike za stvaranje vrijednosti kroz učinkovito korištenje dobara, uvođenje programa za identifikaciju vrijednosti koji se odnosi na kupce, dioničare i organizacije (Kamal, 2015).

Međunarodna federacija računovođa (*International Federation of Accountants*) 1998. godine, definira pet faza razvoja menadžerskog računovodstva te su iste u nastavku prikazane i detaljnije objašnjene na Slici 2 (Kamal, 2015, 16. prema *International Federation of Accountants*, 1998).



Slika 2. Faze razvoja menadžerskog računovodstva

Izvor: Kamal, S. "Historical Evolution of Management Accounting" 2015. 16

U drugoj fazi menadžerskog računovodstva došlo je do velikog pomaka u odnosu na prvu fazu, a isti pomak se odnosi na financijsku kontrolu. Bitno je istaknuti da je već u trećoj fazi kontrola nadopunjena planiranjem; a značajan pomak dogodio se u četvrtoj fazi koja je specifična po tome što se menadžersko računovodstvo okreće k novom održivom menadžerskom računovodstvu i stvaranju vrijednosti koje se mogu opisati kroz četiri perspektive: financije, procesi, kupci te učenje i rast (Kamal, 2015). Treba naglasiti da je od prve faze fokus promatranja bio na informaciji, međutim informacija iako u četvrtoj fazi također dominira - ona postaje resurs, zajedno s ostalim organizacijskim resursima. U četvrtoj fazi, menadžersko računovodstvo izrazito se orijentira na sljedeće poslovne procese: reinžinjering, kvalitetnu funkcionalna implementacija, *outsourcing*, raspodjelu dobiti, osnovne kompetencije, rast i razvoj organizacije te stvaranje učeće organizacije; dok peta faza koja počinje od 1990-ih godina objašnjava menadžersko računovodstvo kao djelatnost kakva nam je znana danas; a odnosi se na sljedeće aktivnosti: (Kamal 2015, 17)

- *obračunavanje troškova na temelju procesa (ABC)*,
- *upravljanje aktivnostima (AM) i upravljanje temeljeno na aktivnostima (ABM)*,
- *lokalni informacijski sustav (LS)*,
- *uravnotežena bilanca rezultata (BSC)*,
- *obračun troškova životnog ciklusa (LCC) i ciljni trošak (TC) te*
- *strateško upravljačko računovodstvo (SMA)*.

Nagle promjene menadžerskog računovodstva počivaju na obračunu troškova temeljem procesa ABC koji su otvorili nove vidike prilikom traženja novih i modernijih tehnika koje služe unaprjeđenju menadžerskog računovodstva. Ovakve promjene počele su se prvo događati u europskim zemljama poput: Velike Britanije, Belgije, Danske i Njemačke - navodi Kemal (2015). Snažan pristup korištenja obračuna troškova temeljem procesa korišten je u Italiji i Španjolskoj. Valja naglasiti da postoji ovlašten Institut "*Chartered Institute of Management Accountants*" koji predstavlja stručno tijelo na području Ujedinjenog Kraljevstva koje je posvećeno razvoju i praćenju menadžerskog računovodstva. Osim preorijentacije menadžerskog računovodstva, u europskim zemljama i u drugim dijelovima svijeta došlo je do značajnijih pomaka; na primjer, u Kini je transformacija počela kasnih 1970-ih godina prošlog stoljeća, kada je kineska Vlada pokrenula programe ekonomskih reformi te je tamošnja Vlada poduzećima predstavljala ključni faktor u traženju menadžerskih računovođa, naročito onda kada su poduzeća počela koristiti *benchmarking* i upućivala su se na korištenje najbolje verzije obračuna troškova na tržištu (Kemal, 2015). Kasnijih godina, Kina uvodi Sustav upravljanja troškovima odgovornosti koji podrazumijeva konkurentsku prednost na tržištu prikazivanjem troškova te razvrstavanjem troškova po centrima odgovornosti. "*Tada najpopularnije tehnike u kineskim poduzećima bile su doprinos pokrića te analiza troškova i profita koje su predstavljale alat za planiranje i kontrolu poduzeća u razvoju; dok je primjera radi Australija obračun troškova temeljem procesa uvela tek 2002. godine*" (Kamal, 2015, 18). Može se zaključiti da su pojedine zemlje zasebno otkrivale nove tehnike menadžerskog računovodstva te se točna kronologija razvoja menadžerskog računovodstva kakvu danas znamo ne može generalizirati na sve zemlje jednako. Menadžersko računovodstvo je nastajalo u fazama - pratilo je razvoj financijskog računovodstva sve do posljednja dva desetljeća kada je prepoznato kao stručna djelatnost koja se bitno razlikuje od financijskog računovodstva i postaje odvojeno područje istraživanja i razvoja.

U svojim počecima, menadžersko računovodstvo je predstavljalo funkcionalnu odgovornost sve do transformacije kakva nam je znana danas gdje menadžersko računovodstvo predstavlja profesionalnu odgovornost. Valja naglasiti da zbog promjene iz vertikalne u horizontalnu organizacijsku strukturu, više ne dominira centralizirana vlast i vrhovno donošenje odluka. Decentralizacija omogućuje stvaranje timova unutar organizacije koji će biti odgovorni za pojedine poslovne jedinice i kojima će se delegirati ovlasti za upravljanje i donošenje poslovnih odluka.

1.3. Čimbenici razvoja Računovodstva održivosti

U današnje, moderno doba; doba globalizacije, javlja se sve veća potreba za održivim, etičkim i zdravim načinom života i odnosa prema okolini - stoga je na stručnjacima izuzetno težak zadatak - pokušati dati odgovore na pitanja kao što su:

- Kako utjecati na svijest cijelog društva?
- Kako promicati održivi razvoj u svim područjima poslovanja?

“Računovodstvo bi sve više trebalo temeljiti na ekološkim, društvenim i ekonomskim pitanjima” (Gomes, Jorge i Eugenio 2019, 616). Nakon što se uočilo da promjene u okolini utječu na ekološki, društveni i ekonomski razvoj, nekoliko organizacija započelo je razmatrati važnost pitanja održivog razvoja u odnosu na opstanak poslovanja i društva. Uključivanjem održivosti u računovodstvene procese, potiče se društveno razumijevanje i osvješćivanje, izvještavanje o financijskoj stvarnosti te delegiranje ovlasti na sve dionike sustava s ciljem poticanja provođenja zelenih praksi.

Održivost utječe na stvaranje inovacija i ekološku odgovornost a ujedno potiče i globalno odgovorno građanstvo. Znanstvenici, teoretičari i istraživači uviđaju hitnu potrebu za promicanjem održivog razvoja u područje računovodstva, jer se tako žele odrediti troškovi i koristi, identificirati i mjeriti događaji te se žele istaknuti pozitivni i negativni utjecaji na okoliš. Elkington (1998) smatra da je održivi razvoj je postao jedna od glavnih tema na globalnoj razini i da ga treba promatrati kroz tri stupa – ekološki, društveni i ekonomski stup – koji naziva trostrukim krajnjim rezultatima. Također, smatra se da se inicijative za održivost ne mogu provesti sve dok održive politike ne budu uokvirene u ekonomskim terminima koji će olakšati mjerenje i u konačnici dovesti do integracije u financijskim izvješćima. *“Tijela za reguliranje računovodstva također mogu poticati računovodstvo održivosti i izvješćivanja u bliskoj budućnosti i usvojiti određene standarde koji će uzeti u obzir aktivnosti kojima će se razmotriti ne samo gospodarski, već i društveni i ekološki utjecaji poduzeća”* (Salcedo i Salcedo 2021, 78). Usporedo s razvojem računovodstva održivosti, razvijale su se brojne inicijative i standardi koji olakšavaju izvještavanje računovodstvenim stručnjacima.

“Izvešća o održivosti predstavljaju odgovore na rastuću potrebu za smislenijim definicijama profitabilnosti i odgovornosti; trenutno smo suočeni sa značajnim stupnjem kognitivne disonance između održive vrijednosti i financijskih izvješća koja još uvijek isključuju značajne ekološke i društvene troškove” (Lange i Kerr 2013, 214). Neki od poznatijih standarda za izvještavanje o održivosti su:

- *Carbon Disclosure Project (CDP),*
- *Dow Jones Sustainability Index (DJSI),*
- *Global Reporting Initiative (GRI),*
- *Sustainability Accounting Standards Board (SASB) te*
- *UN Sustainable Development Goals (SDGs).*

Računovodstvo održivosti je neophodno integrirati u svaki poslovni sustav zbog stvaranja novih uvida i preorijentacije u održive discipline te zbog organiziranja održivih ljudskih aktivnosti.

2. Važnost računovodstva održivosti u kurikulumu studijskih programa

“Usporedno s konceptom održivosti, pojavio se i koncept korporativne društvene odgovornosti (Corporate social responsibility) koji predstavlja odgovornost poduzeća i svih njegovih dionika u svim operacijama i aktivnostima. Društveno odgovorna poduzeća trebaju razmotriti posljedice svojih aktivnosti na zajednicu i okruženje prilikom donošenja odluka” (Doane 2015, 2). Onog trenutka kada poduzeća počnu provoditi održivo poslovanje, tek tada će i studenti moći osvijestiti i razvijati etičke karakteristike ponašanja i tek će tada moći postati društveno odgovorni.

U članku *“The changing role of accounting education and management control systems in the age of sustainability”* autori Umesh Sharma i Martin Kelly (2015) ukazuju na probleme konvencionalnog računovodstva s kojima se susreću današnji studenti, isti autori zaključuju da bi se uvođenjem održivog razvoja u nastavne programe potaknulo studente na kritičko promišljanje koje bi posljedično dovelo do interaktivnog procesa učenja i do mogućih preispitivanja o promjeni poslovanja menadžerskog računovodstva poduzeća u odnosu na održivo poslovno okruženje. Od početaka 20. stoljeća fokus menadžerskog računovodstva je bio usmjeren na maksimalizaciju profitabilnosti. U drugoj polovici 20. stoljeća fokus menadžerskog računovodstva je stavljen na maksimalizaciju dobiti i to poglavito kod onih korporacija koje nisu mogle kontrolirati sva svoja poslovanja pa je svrha menadžerskog sustava kontrole (*“Management Control System”*) bila maksimalna profitabilnost poslovnog upravljanja za svoje korporacije (Sharma i Kelly 2015). Autori Sharma i Kelly (2005) također naglašavaju da se jačanjem globalizacije do koje dolazi krajem 20. stoljeća počinje širiti svijest o negativnim utjecajima takvih korporacija na kvalitetu života. Iz tog razloga je UN osnovao *“Svjetsku komisiju o okolišu i razvoju”* - WCED čiji je cilj poticanje održivog poslovanja i podizanje svijesti o važnosti očuvanja okoliša. Johannesburgska deklaracija o održivom razvoju, koja je potpisana 2002. godine, navodi potrebu uvođenja održive prakse u obrazovne sustave s ciljem smanjenja brojnih negativnih utjecaja koji narušavaju zdravlje, okoliš i život čovječanstva. Ujedno je ova deklaracija osvijestila važnost provođenja i razumijevanja takvih praksi (Earth Summit, 2002).

U Deklaraciji se također navodi sljedeće: *“Obrazovanje je ključno za postizanje ekološke i etičke svijesti, vrijednosti i stavova, vještina i ponašanja u skladu s održivim razvojem za učinkovito sudjelovanje javnosti u donošenju odluka”* (Earth Summit, 2002). Sharma i Kelly (2005) navode da se UN 1999. godine pridružio neprofitnoj organizaciji Ceres koja je posvećena poboljšanju održivih računovodstvenih praksi. Forum *“Accounting for Sustainability Forum”* osnovan 2008. godine predstavlja međunarodnu grupaciju računovodstvenih tijela koji se bave načinom provođenja računovodstva održivosti. *“Računovodstvo održivosti predstavlja proces koji se razvija i koji je dobio podršku nekolicine organizacija diljem svijeta; tako što su isti izrađivali poslovna izvješća o održivosti te poticali svoje partnere na uvođenje održivih praksi u njihova poslovanja”* (Sharma i Kelly 2005, 293). Autori Sharma i Kelly (2005) smatraju da većina studenata računovodstva svoje znanje dobila je iz osnovnih kodeksa profesionalnih računovodstvenih praksi i temelje o financijskom računovodstvu i reviziji za bolje razumijevanje svrhe računovodstva. Autori Gray i Collison (2002) zaključuju da profesionalna tijela trebaju provoditi i promicati ulogu računovodstva u društvu i dati eksplicitnu preporuku o implementaciji prakse održivosti. Committee (2012, 1) smatra da: *“sveučilišta trebaju osigurati da računovodstveno obrazovanje obuhvaća više od tehničke kompetencije, da studenti; budući lideri dobivaju šira filozofska shvaćanja koja će im služiti za uviđanje pravilne uloge razvoja računovodstva u društvu.”* Činjenica je da je korporativnu društvenu odgovornost i održivi razvoj potrebno uključiti u sva područja obrazovanja. Naime, samo tako će studenti po završetku svog obrazovanja moći razumjeti probleme društva i razviti svijest o provođenju zelenih praksi. *“Održiva poslovna praksa ključna je za globalnu dobrobit; studenti trebaju sami identificirati probleme i dati vlastita rješenja”* (Sharma i Kelly 2005, 300).

2.1. Računovodstvo održivosti u visokoškolskom obrazovanju

U svojim počecima, računovodstvo kakvo je od davnina poznato, temeljilo se isključivo na financijskim informacijama. Uvođenjem menadžerskog računovodstva dolazi do brojnih noviteta koji dovode do boljih poslovnih odluka, do boljeg poslovanja općenito te se postiže bolje odlučivanje i bolja kontrola poslovnih aktivnosti.

Daljnijim razvojem menadžerskog računovodstva dolazi se do spoznaje da glavno težište ne smije biti samo na profitabilnosti poslovanja već da se poduzeća trebaju orijentirati i na nefinancijske informacije, jer se na temelju nefinancijskih informacija mogu utvrditi posljedice utjecaja poslovanja na društvo. Obrazovanje se ne bi trebalo temeljiti isključivo na postojećim društvenim praksama i ideologiji koja njime trenutno dominira; jer su upravo takvo društvo i sustavi neodrživi i prenose loše znanje na buduće generacije.

“Obrazovanje bi trebalo pomoći ljudima da bolje istražuju mogućnosti koje im život pruža, da uviđaju posljedice dobrog i lošeg karaktera i načina vezanih uz donošenja odluka” (Sharma i Kelly 2005, 296). Hines (1988) navodi da je računovodstvo olako shvaćeno, nadalje navodi da računovodstvo oblikuje stvarnost, a da će studenti upravo kroz održivi razvoj uvidjeti konvencionalnu ulogu računovodstva u društvu. *“Proširivanje razumijevanja studenata računovodstva u njegovom društvenom kontekstu potaknut će kreativnost i promovirati promjene koje su potrebne za ublažavanje društvenih aktivnosti i ekoloških šteta”* (Sharma i Kelly 2005, 296). Sharma i Kelly (2005) zaključuju da pretvaranjem svih varijabli u numeričke vrijednosti, a sve u cilju maksimalizacije dobiti, dovodi do stvaranja takvog okruženja u kojem se mogu donositi odluke no takav model istovremeno - govore; povećava dobit ali i ugrožava Zemlju. Drugim riječima; autori naglašavaju da je potrebno osvrnuti se oko sebe, pomoći društvu i podići svijest čovječanstva, jer će samo na takav način život na Zemlji bio ugodniji, čišći i zdraviji. *“Menadžeri 21. stoljeća moraju promijeniti poslovnu praksu koja je postojala u 20. stoljeću jer će inače ekosustavi biti devastirani, a siromaštvo će i dalje poticati društvene nemire”* (Sharma i Kelly 2005, 300). Sharma i Kelly (2005) u članku *“The changing role of accounting education and management control systems in the age of sustainability”* također navode kako menadžeri 21. stoljeća moraju prepoznati:

- da su svjetski ekosustavi ugroženi konvencionalnim poslovnim praksama,
- osobna potrošnja se ne može nastaviti širiti ako se na svijetu žele održati ljudski životi,
- matematička racionalnost daje preuzak fokus da bi omogućila potrebna holistička odlučivanja,
- interesi skupine dioničara ne smiju biti primarne jer se tako potiču društveni nemiri,
- većina novih poslovnih problema neće se moći riješiti generaliziranim teorijama upravljanja, već se za lokalne probleme moraju pronaći lokalna rješenja, te da
- studenti trebaju učiti o menadžmentu 21. stoljeća koji više ne slični menadžmentu 20. stoljeća, a edukacija na kojoj će studenti temeljiti svoja znanja se mora preusmjeriti na probleme 21. stoljeća.

Održivi razvoj zahtjeva da računovodstveno obrazovanje: *“potiče razvoj moralnih, misaonih procesa i kritičkog mišljenja, pruža razumijevanje promjene uloge računovodstva u društvu te da razvija duboko učenje i potencijal za cjeloživotno učenje”* (Sharma i Kelly 2005, 300). Naposljetku, potrebno je istaknuti da se menadžersko računovodstvo treba smatrati neformalnim, obrazovnim i naučnim zanimanjem, što predstavlja veliki izazov za obrazovni sustav i menadžere 21. stoljeća.

2.2. Rezultati dosadašnjih istraživanja o ulozi Računovodstva održivosti u kurikulumima studijskih programa

Dosadašnja istraživanja ukazuju da je računovodstvo održivosti još uvijek nedovoljno implementirano u nastavne programe visokoobrazovnih institucija.

Prema istraživanju autora Wyness i Dalton (2018) proizlaze da je znanje o računovodstvu održivosti izrazito bitno ne samo na specijalističkom već i na preddiplomskom studiju i da ga je potrebno implementirati u kolegije koji se odnose na izvještavanje i reviziju jer isti pridonosi motivaciji svih dionika poslovanja u odgovornom ponašanju. Njihovo istraživanje je prezentirano u članku naziva: *“The value of problem-based learning in learning for sustainability: Undergraduate accounting student perspectives”* i donosi rezultate na dva postavljena ključna istraživačka pitanja:

- 1. Koje su perspektive studenata o važnosti učenja o održivosti računovodstva na preddiplomskom studiju?*
- 2. Kako učenici vide učenje temeljeno na problemu (Problem based - learning - PBL) kao sredstvo za učenje o održivosti?*

Dobiveni rezultati istraživanja upućuju na potrebu povećanja svijesti studenata o računovodstvu održivosti i na potrebu povećanja uključivanja modula održivosti u računovodstvene programe; nadalje, autori zaključuju da iz dobivenih rezultata proizlazi da je PBL model vrijedan edukacijski model koji dovodi do timskog rada, svjesnosti problematike održivosti te motivaciji i rješavanju sukoba.

Autori članka *“Teaching sustainable development in business sciences degrees: evidence from Portugal”* također ističu izazove koji se javljaju u odnosu na integritet računovodstva održivosti u visokoobrazovnim institucijama. Svoje istraživanje proveli su u trideset i četiri (34) visoka učilišta u Portugalu te zaključili da: *“postoji određena zabrinutost oko pitanja održivog razvoja u pripremi računovodstvenih informacija za donošenje odluka budući da se teme održivog razvoja obrađuju isključivo u računovodstvu i oporezivanju”* (Gomes, Jorge i Eugenio 2019, 617). Rezultati ovih istraživanja su pokazali da većina portugalskih visokoobrazovnih institucija i dalje ne implementira održivost u svoje nastavne programe. Proučavajući provedene studije slučaja u članku: *“Accounting and incentives for sustainability in higher education: an interdisciplinary analysis of a needed revolution”* autori zaključuju da: *“Proračun i politika financijskog izvještavanja sveučilišta predstavljaju značajnu prepreku prilikom provedbe računovodstva održivosti”* (Lang i Kerr 2013, 216 prema Walker 2008). Međutim, iz analiziranih studija slučaja proizlazi da ako sveučilišta u svoj sustav obrazovanja implementiraju računovodstvo održivosti tada će se početi mijenjati svijest svih dionika te će doći do promjena u računovodstvenim procesima što će se posljedično odraziti i na društvenu i ekološku održivost. Istraživanja o zastupljenosti računovodstva održivosti su provedena i na Filipinima gdje su autori istraživali kolika je razina svijesti o računovodstvu održivosti i kolika je razina interesa studenata nakon što su im predstavljeni koncepti računovodstva održivosti (Salcedo i Salcedo 2021). Rezultati su ukazali na značaju promjenu u razini svijesti i na značajno povećanje interesa studenata za edukaciju o računovodstvu održivosti; kao što pokazuju i rezultati prethodno navedenih promatranih istraživanja, tako i autori zaključuju da je edukaciju o računovodstvu održivosti potrebno uvesti i na nižim akademskim godinama visokih učilišta te ukazuju na činjenicu da su upravo visokoobrazovne institucije oni dionici koji mogu potaknuti širenje svijesti o održivosti i tako stvoriti poslovne lidere koji će moći pratiti brojne izazove koji se pojavljuju na tržištu koje je podložno neprestanim promjenama.

3. Obrazovanje u području menadžerskog računovodstva na visokim učilištima

Treći dio rada čini istraživačka analiza visokih učilišta u Republici Hrvatskoj. Analiza je izvršena prema područjima društvenih znanosti u polju ekonomije.

Cilj ovog istraživanja je dobiti uvid o provedbi edukacije menadžerskog računovodstva u visokoobrazovnom sustavu u Republici Hrvatskoj kao i o zastupljenosti računovodstva održivosti u kurikulumu visokoobrazovnih institucija. U istraživanju je fokus stavljen na sljedeće:

1. zastupljenosti edukacije o menadžerskom računovodstvu prema vrsti studija, smjeru obrazovanja, vrijednosti u ECTS bodovima, vrsti kolegija (obavezni ili izborni) te akademskoj godini i semestralnom razdoblju, te
2. zastupljenosti edukacije o računovodstvu održivosti unutar kolegija menadžersko računovodstvo ili je kolegij računovodstvo održivosti predstavljen kao samostalan kolegij.

3.1. Definiranje uzorka: visoka učilišta iz polja ekonomije

U Republici Hrvatskoj visoko obrazovanje provodi se kroz sveučilišne i stručne studije (AZVO, n.d.). U nastavku je prikazana Tablica 1 koja prikazuje tri razine sveučilišnog i stručnog studija.

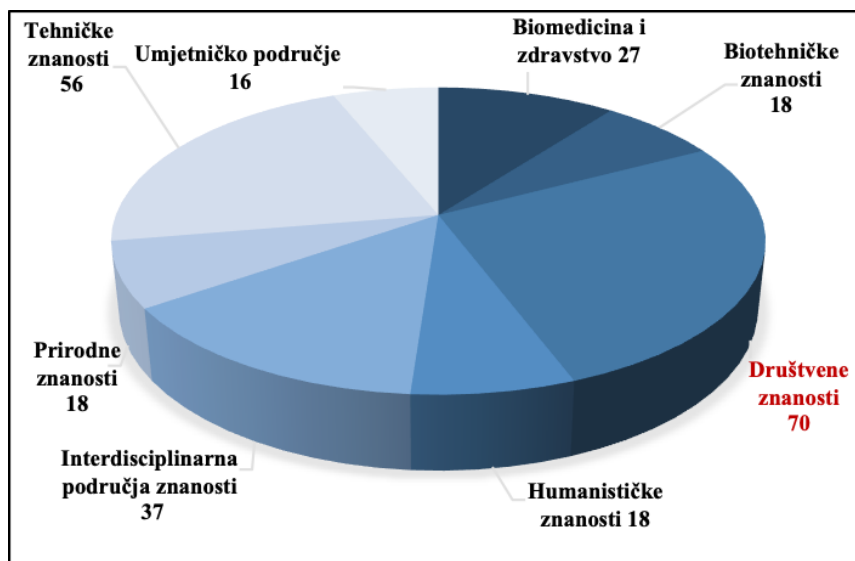
Tablica 1. Razine sveučilišnog i stručnog studija u RH

Sveučilišni studij	Stručni studij
I. Preddiplomski studij	I. Kratki stručni studij
II. Diplomski studij	II. Preddiplomski stručni studij
III. Poslijediplomski studij	III. Specijalistički diplomski stručni studij

Izvor: Agencija za znanost i visoko obrazovanje, n.d.

URL: <https://www.azvo.hr/hr/visoko-obrazovanje/vrste-studija-u-republici-hrvatskoj> (pristupljeno 1. lipnja 2022.)

Prema Agenciji za znanost i visoko obrazovanje (n.d.): “Sveučilišni studij osposobljava studente za obavljanje poslova u znanosti i visokom obrazovanju, u poslovnom svijetu, javnom sektoru i društvu općenito te ih osposobljava za razvoj i primjenu znanstvenih i stručnih dostignuća; dok stručni studij pruža studentima primjerenu razinu znanja i vještina koje omogućavaju obavljanje stručnih zanimanja i osposobljava ih za neposredno uključivanje u radni proces.” U Republici Hrvatskoj postoji osam vrsta visokih učilišta od kojih su: 4 sveučilišta, 8 odjelno organiziranih sveučilišta, 65 fakulteta, 6 umjetničkih akademija, 12 odjela, 1 sveučilišni centar, 17 veleučilišta i 18 visokih škola od kojih su 9 javnih sveučilišta, 84 sastavnice, 12 javnih veleučilišta, 2 javno visoke škole, 3 privatna sveučilišta i 5 privatnih veleučilišta te 15 visokih privatnih škola (AZVO, n.d.). Agencija za znanost i obrazovanje navodi da u Republici Hrvatskoj najviše visokih učilišta ima Grad Zagreb (49), zatim grad Split (19) te gradovi Rijeka i Osijek s ukupno 18 visokih učilišta. Visoka učilišta prema znanstvenom području podijeljena su u osam kategorija koja su prikazana u Grafikonu 1.



Grafikon 1. Zastupljenost visokih učilišta prema znanstvenom području u RH
Izvor: izrada autora prema: Agencija za znanost i visoko obrazovanje,
URL: <https://mozvag.srce.hr/preglednik/vu/podrucje/sifra/4/polje/sifra/32>
(pristupljeno 1. lipnja 2022.)

Proučavanjem podataka s mrežnih stranica Agencije za znanost i visoko obrazovanje, utvrđeno je da u Republici Hrvatskoj postoji 70 visokoobrazovnih institucija koje prema znanstvenom području proučavaju društvene znanosti.

U Grafikonu 1 je vidljivo da je znatno više visokih učilišta koja proučavaju društvene znanosti u odnosu na ostala visoka učilišta koja se bave proučavanjem ostalih znanosti. Istraživanjem visokoobrazovnih institucija koja se bave proučavanjem društvenih znanosti (prema Agenciji za znanost i visoko obrazovanje u Republici Hrvatskoj) zaključuje se da području društvene znanosti pripada 41 visoko učilište iz polja ekonomije koji su navedeni u Tablici 2.

Tablica 2. Visoka učilišta sa studijskim programima iz polja ekonomije u RH

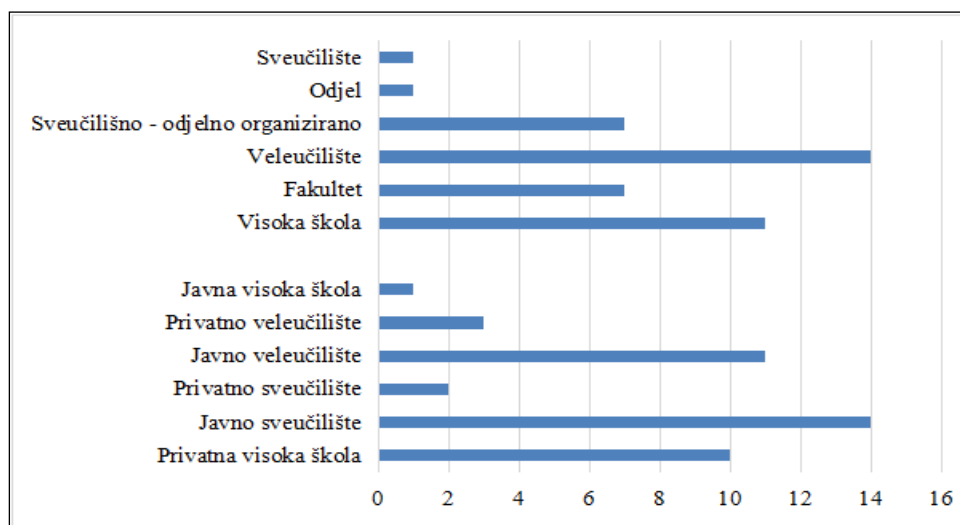
1. Sveučilište Jurja Dobrile u Puli	2. Veleučilište u Karlovcu
3. Sveučilište Sjever	4. Veleučilište u Požegi
5. Sveučilište VERN	6. Veleučilište u Virovitici
7. Sveučilište u Dubrovniku	8. Veleučilište Hrvatsko Zagorje Krapina
9. Sveučilište u Slavonskom Brodu	10. Tehničko veleučilište u Zagrebu
11. Sveučilište u Splitu	12. Veleučilište "Lavoslav Ružička" u Vukovaru
13. Sveučilište u Zadru	14. Veleučilište "Marko Marulić" u Kninu
15. Sveučilišni odjel za stručne studije	16. Veleučilište "Nikola Tesla" u Gospiću
17. Libertas međunarodno sveučilište	18. Istarsko veleučilište
19. Effectus poduzetnički studiji - visoko učilište	20. Međimursko veleučilište u Čakovcu
21. Visoko gospodarsko učilište u Križevcima	22. Poslovno veleučilište Zagreb
23. Visoko učilište Algebra	24. Veleučilište u Rijeci
25. Fakultet organizacije i informatike u Varaždinu	26. Veleučilište Baltazar Zaprešić
27. Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija	28. Visoka škola međunarodnih odnosa i diplomacije Dag Hammarskjöld
29. Medicinski fakultet	30. RIT Croatia
31. Ekonomski fakultet	32. RRiF Visoka škola za financijski menadžment
33. Ekonomski fakultet	34. Visoka škola za menadžment i dizajn "Aspira"
35. Ekonomski fakultet	36. Europska poslovna škola Zagreb
37. Ekonomski fakultet	38. Edward Bernays Visoka škola za komunikacijski menadžment
39. Veleučilište u Šibeniku	40. Visoka poslovna škola "PAR"
41. Zagrebačka škola ekonomije i managementa	

Izvor: Agencija za znanost i visoko obrazovanje

URL: <https://mozvag.srce.hr/preglednik/vu/podrucje/sifra/4/polje/sifra/32> (pristupljeno 1. lipnja 2022.)

Visoka učilišta sa studijskim programima iz polja ekonomije u RH moguće je razvrstati prema tipu i vrsti visokoobrazovne institucije. Prema tipu visokog učilišta, u Republici Hrvatskoj najviše visokih učilišta je iz polja ekonomije na javnim sveučilištima dok su prema vrsti najzastupljenija visoka učilišta iz područja ekonomije na veleučilištima.

U Grafikonu 2 prikazan je podjela visokih učilišta iz polja ekonomije prema vrsti i tipu visokog učilišta.



Grafikon 2. Podjela visokoobrazovnih institucija prema vrsti i tipu visokih učilišta iz polja ekonomije

Izvor: Izrada autora prema: Agencija za znanost i visoko obrazovanje,

URL: <https://mozvag.srce.hr/preglednik/vu/podrucje/sifra/4/polje/sifra/32> (pristupljeno 3. lipnja 2022.)

Iz Grafikona 2 proizlazi da u Republici Hrvatskoj postoji 14 veleučilišta (3 privatna i 11 javnih), 11 visokih škola (1 javna i 10 privatnih), 7 fakulteta i 7 sveučilišno - odjelno organiziranih obrazovnih jedinica te jedno sveučilište i 1 odjel iz polja ekonomije. U Republici Hrvatskoj ima ukupno 14 javnih i 2 privatna sveučilišta; također postoji 1 javna visoka škola koja proučava društvene znanosti - polje ekonomije. Analiza je provedena na prethodno navedene 41 visokoobrazovne institucije iz polja ekonomije.

3.2. Rezultati istraživanja

Prema uzorku od 41 visokoobrazovne institucije; ustanovljeno je da samo 19 visokih učilišta, odnosno 46,34% prema nastavnom planu i programu provodi edukaciju o menadžerskom računovodstvu.

U Tablici 3 prikazano je 19 visokih učilišta prema tipu, nazivu i vrsti koje prema svom programu provede edukaciju o menadžerskom računovodstvu.

Tablica 3. Visoka učilišta prema nazivu, vrsti i tipu

VISOKA UČILIŠTA PREMA NAZIVU I VRSTI	VISOKA UČILIŠTA PREMA TIPU
1. <i>Ekonomski fakultet</i>	Sveučilište u Rijeci
2. <i>Ekonomski fakultet</i>	Sveučilište u Splitu
3. <i>Ekonomski fakultet</i>	Sveučilište u Zagrebu
4. <i>Libertas-međunarodno sveučilište</i>	Privatno sveučilište
5. <i>Europska poslovna škola Zagreb</i>	Privatna visoka škola
6. <i>Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu</i>	Sveučilište u Rijeci
7. <i>Sveučilište VERN</i>	Privatno sveučilište
8. <i>Sveučilišni odjel za stručne studije Split</i>	Sveučilište u Splitu
9. <i>Fakultet ekonomije i turizma Dr. Mijo Mirković u Puli</i>	Sveučilište Juraja Dobrile u Puli
10. <i>RRiF visoka škola za financijski management</i>	Privatna visoka škola
11. <i>RIT Croatia</i>	Privatna visoka škola
12. <i>Sveučilište u Dubrovniku</i>	Javno sveučilište
13. <i>Veleučilište Baltazar Zaprešić</i>	Privatno veleučilište
14. <i>Veleučilište u Karlovcu</i>	Javno veleučilište
15. <i>Veleučilište u Rijeci</i>	Javno veleučilište
16. <i>Veleučilište u Virovitici</i>	Javno veleučilište
17. <i>PAR Visoka poslovna škola</i>	Privatna visoka škola
18. <i>Visoka škola za menadžment i dizajn Aspira</i>	Privatna visoka škola
19. <i>Zagrebačka škola ekonomije i managementa</i>	Privatna visoka škola

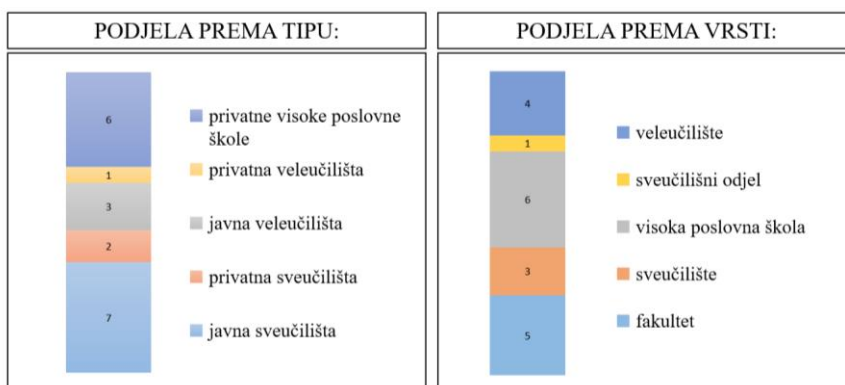
Izvor: Agencija za znanost i visoko obrazovanje,

URL: <https://mozvag.srce.hr/preglednik/vu/podrucje/sifra/4/polje/sifra/32> (pristupljeno 3. lipnja 2022.)

Provedenim istraživanjem je utvrđeno da je najviše javnih sveučilišta i visokih poslovnih škola koja provode edukaciju o menadžerskom računovodstvu.

3.2.1. Zastupljenost edukacije iz područja Menadžerskog računovodstva

Analizirane visokoobrazovne institucije moguće je razvrstati prema vrsti i tipu visokih učilišta, a navedeno je prikazano u Grafikonu 3.



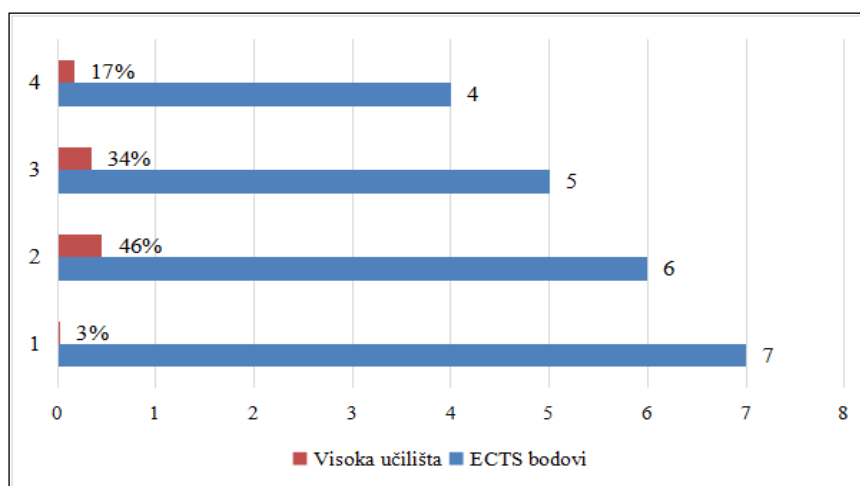
Grafikon 3. Vrste analiziranih visokih učilišta prema tipu i vrsti koje provode edukaciju o menadžerskom računovodstvu
Izvor: izrada autora

Na promatranom uzorku od 19 visokih učilišta, prema tipu visokih učilišta u Republici Hrvatskoj evidentirano je 7 javnih i 2 privatna sveučilišta, 3 javna i 1 privatno veleučilište te 6 visokih poslovnih škola u kojima se provodi edukacija o menadžerskom računovodstvu. Prema vrsti visokih učilišta evidentirana su 4 veleučilišta, 1 sveučilišni odjel, 6 visokih poslovnih škola, 3 sveučilišta i 5 fakulteta u kojima se provodi kolegij menadžersko računovodstvo. Od 19 prethodno navedenih visokih učilišta za jedno visoko učilište informacije nisu dostupne, te je istraživanje provedeno na 18 visokoobrazovnih institucija. Istraživanjem se došlo do zaključka da se kolegij Menadžersko računovodstvo provodi na preddiplomskom i diplomskom studiju na 6 visokih učilišta, na preddiplomskom studiju kolegij Menadžersko računovodstvo provode 3 visoka učilišta dok samo na diplomskom studiju isti kolegij se provodi na 7 visokih učilišta. Na poslijediplomskom studiju kao i na integriranom preddiplomskom i diplomskom studiju navedeni kolegij provodi samo jedno visoko učilište.

Provedenom analizom na gore navedenih 18 visokih učilišta, utvrđeno je na kojim studijima, smjerovima, akademskim godinama i semestralnim razdobljima se vrši edukacija o menadžerskom računovodstvu; utvrđeno da od pet privatnih visokih škola (Europska poslovna škola Zagreb, Visoka škola za financijskih menadžment RRiF, RIT Croatia, Visoka škola za menadžment i dizajn Aspira i Zagrebačka škola ekonomije i managementa) dvije privatne visoke škole, kolegij menadžersko računovodstvo provode na diplomskom studiju na jednom smjeru. Ostale četiri privatne visoke škole u svom edukacijskom programu menadžersko računovodstvo provode na preddiplomskim studijima. Kolegiju menadžersko računovodstvo je u samo jednoj visokoj privatnoj školi dodijeljeno 4 ECTS bodova dok u ostalima privatnim visokim školama ovaj kolegij nosi vrijednost od 5 i 6 ECTS bodova. Kolegij se u većini privatnih visokih škola provodi u ljetnom semestru. Iz dostupnih informacija proizlazi da je u dvije privatne visoke škole menadžersko računovodstvo obavezan kolegij. U Republici Hrvatskoj postoje četiri veleučilišta koja provode edukaciju o menadžerskom računovodstvu; od toga su tri javna veleučilišta (u Karlovcu, Rijeci i Virovitici) te jedno privatno veleučilište (Veleučilište Baltazar u Zaprešiću). Na privatnom veleučilištu, prema dostupnim podacima, kolegij menadžersko računovodstvo uvršten je u specijalistički diplomski stručni studij na jednom smjeru te nosi vrijednost od 6 ECTS bodova, obavezan je te se provodi u ljetnom semestru. Javna veleučilišta u Karlovcu i Rijeci ovaj kolegij održavaju na specijalističkom diplomskom stručnom studiju te je na oba veleučilišta ovaj kolegij obavezan i izvodi se na prvoj akademskoj godini navedenog studija. Veleučilište u Karlovcu ovaj kolegij vrednuje s 4 ECTS boda, izvodi se u ljetnom semestru, dok na Veleučilištu u Rijeci ovaj kolegij nosi vrijednost od 5 ECTS bodova te se također izvodi u ljetnom semestru. Veleučilište u Virovitici kolegij menadžersko računovodstvo provodi na dva smjera na diplomskom studiju; predaje se na prvoj akademskoj godini u ljetnom semestru, obavezan je kolegij koji nosi vrijednost od 6 ECTS bodova. Od dva privatna sveučilišta (Libertas i VERN) samo na jednom ovaj kolegij je obavezan; izvodi se na dva smjera preddiplomskog studija i na jednom smjeru diplomskog studija te nosi vrijednost od 6 ECTS bodova. Drugo privatno sveučilište ovaj kolegij svrstava pod izborni kolegij te se također izvodi na dva smjera preddiplomskog i jednom smjeru diplomskog studija i u ljetnom i u zimskom semestru. Javna sveučilišta na kojima se provodi kolegij menadžersko računovodstvo su: Ekonomski fakultet u Rijeci, Splitu i Zagrebu, na Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu u Opatiji, na Sveučilištu u Dubrovniku, Sveučilištu Juraja Dobrile u Puli te na Sveučilišnom odjelu za stručne studije u Splitu.

Od navedenih sedam javnih sveučilišta, samo na jednom se edukacija o menadžerskom

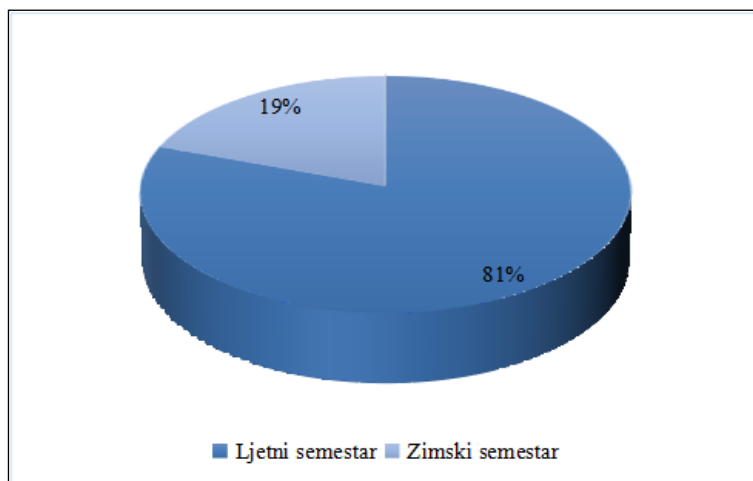
računovodstvu provodi na poslijediplomskom studiju na tri smjera, čija je vrijednost 4 ECTS bodova; provodi se u ljetnom semestru te je samo na jednom smjeru (od tri) obavezan kolegij. Samo na jednom fakultetu od prethodno navedenih, edukacija o menadžerskom računovodstvu provodi se na diplomskom studiju na dva smjera, obavezan je kolegij koji se provodi u zimskom semestru. Ostala javna sveučilišta ovaj kolegij provode na preddiplomskom i diplomskom studiju, gdje se većinom edukacija o menadžerskom računovodstvu provodi u ljetnom semestru te je kod svih navedenih javnih sveučilišta kolegij menadžersko računovodstvo obavezan kolegiji i nosi vrijednost od 5 i 6 ECTS bodova. Iz analiziranih podataka o zastupljenosti edukacije menadžerskog računovodstva na uzorku od 18 visokih učilišta, proizlazi da samo jedno privatno sveučilište na diplomskom studiju educira studente o menadžerskom računovodstvu, a vrijednost ECTS bodova iznosi 7. Većina ostalih analiziranih visokih učilišta dodjeljuje ovom kolegiju vrijednost 5 ili 6 ECTS bodova i prema tome se može zaključiti da je vrijednost ovog kolegija prema ECTS bodovima na visokoj razini te je navedeno prikazano u Grafikonu 4.



Grafikon 4. Vrednovanje kolegija Menadžersko računovodstvo prema ECTS bodovima na visokim učilištima
Izvor: izrada autora

Menadžersko računovodstvo kao kolegij se provodi na 18 analiziranih visokih učilišta, što podrazumijeva 36 kolegija na svim razinama studija (preddiplomski, diplomski i integrirani preddiplomski i diplomski studij). Kolegij menadžersko računovodstvo nosi na jednom visokom učilištu najveći broj ECTS bodova (7), što predstavlja 3% ukupnog uzorka od 36 analiziranih kolegija.

Nadalje, 6 ECTS bodova nosi 16 kolegija menadžerskog računovodstva što predstavlja 46% od ukupnog uzorka; 5 ECTS bodova nosi 12 kolegija menadžerskog računovodstva što predstavlja 34%, dok 4 ECTS bodova nosi 6 kolegija, što čini 17% ukupnog uzorka od 36 analiziranih kolegija; dok za jedan kolegij podaci nisu dostupni. Grafikonom 5 prikazana je zastupljenost o edukaciji menadžerskog računovodstva prema semestralnom razdoblju.



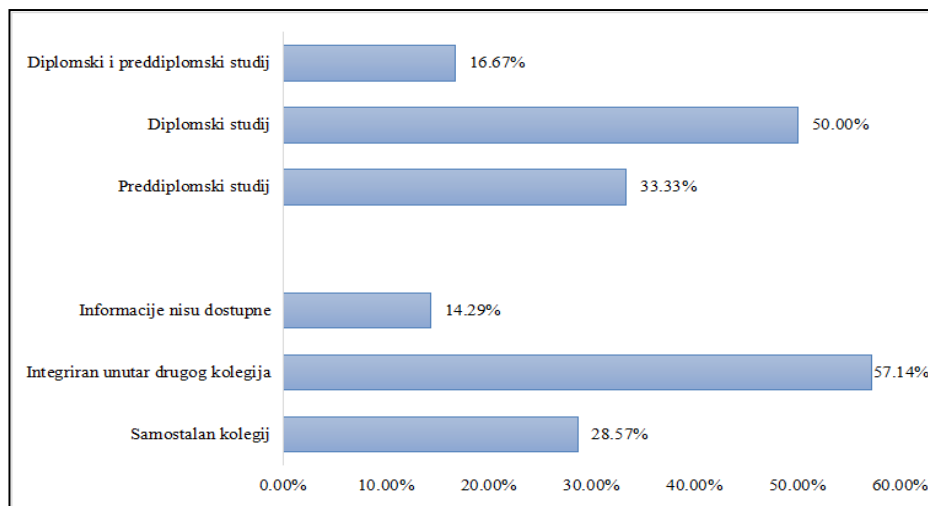
Grafikon 5. Prikaz edukacije menadžerskog računovodstva prema semestralnom razdoblju

Izvor: izrada autora

Na promatranih 36 kolegija menadžerskog računovodstva koji se provode na 18 visokih učilišta na svim razinama studija (preddiplomskom, diplomskom i integriranom studiju), 29 kolegija se provodi u ljetnom semestru, što čini 81% od ukupnog uzorka od 36 analiziranih kolegija, dok ih se 7, odnosno 19% provodi u zimskom semestru. Iz analiziranih podataka proizlazi da je kolegij menadžersko računovodstvo uglavnom obavezan kolegij što i odgovara broju ECTS bodova koji je ovom kolegiju i dodijeljen.

3.2.2. Zastupljenost edukacije iz područja Računovodstva održivosti

Prema dostupnim nastavnim planovima i programima, u odnosu na provedbu edukacije o računovodstvu održivosti, od promatranih 18 visokih učilišta, za 2 visoka učilišta informacije nisu javno dostupne te je utvrđeno da od promatranih 16 visokih učilišta, 6 provodi edukaciju o računovodstvu održivosti. Proizlazi da je računovodstvo održivosti zastupljeno sa 37,50% od ukupnog uzorka od 16 analiziranih visokih učilišta. Od 6 visokoobrazovnih institucija na kojima se provodi računovodstvo održivosti, 4 institucije su javna sveučilišta, a 2 institucije su privatne visoke škole koje u svojim nastavnim planovima i programima imaju uvršten kolegij računovodstvo održivosti. Od 6 promatranih visokih učilišta na kojima se provodi računovodstvo održivosti, samo na 1 visokom učilištu ovaj kolegij nosi vrijednost od 5 ECTS bodova dok na ostalih 5 visokih učilišta nosi vrijednost od 6 ECTS bodova. Potrebno je naglasiti da je kolegij računovodstvo održivosti obavezan kolegij u svih 6 promatranih visokih učilišta. Grafikon 6 prikazuje zastupljenost edukacije o računovodstvu održivosti prema razinama studija te načinu izvođenja kolegija (prikazuje se da li je kolegij integriran unutar tematskih jedinica drugih kolegija ili stoji kao samostalan kolegij).



Grafikon 6. Zastupljenost edukacije o računovodstvu održivosti prema razinama studija te prikaz načina izvođenja kolegija
Izvor: izrada autora

U promatranim visokoobrazovnim institucijama, edukacija o računovodstvu održivosti najviše se provodi u ljetnom semestru.

Ovaj kolegij najzastupljeniji na diplomskom studiju (50,00% ovog kolegija se izvodi na diplomskom studiju, 33,33% kolegija računovodstva održivosti odvija na preddiplomskom studiju te samo jedno visoko učilište provodi edukaciju o računovodstvu održivosti na preddiplomskom i diplomskom studiju što predstavlja udio od 16,67%). Kolegij računovodstvo održivosti, na promatranom uzorku od 6 visokih učilišta provodi se na 7 razina studija (preddiplomski i diplomski studij), te kao samostalan kolegij egzistira na 2 javna sveučilišta u Opatiji i Puli što čini 28,57%, na 4 visoka učilišta je integriran unutar tematskih jedinica drugih kolegija, što predstavlja 57,14% od ukupnog promatranog uzorka od 7 razina studija visokih učilišta, dok za 1 visoko učilište podaci nisu dostupni, što čini 14,29% ukupno promatranog uzorka. Zaključno, menadžersko računovodstvo svoj fokus pomiče prema strateškoj dimenziji poslovanja i prema konceptu održivog razvoja. Računovodstvo održivosti sve više dobiva na važnosti, no potrebno je istaknuti da računovodstvo održivosti i dalje nije integrirano u sva područja menadžerskog računovodstva.

3.2.3. Diskusija

Rezultati provedenog istraživanja ukazuju da u Republici Hrvatskoj računovodstvo održivosti nije dovoljno integrirano u nastavne planove i programe visokoobrazovnih institucija. Naime, prema provedenom istraživanju od promatrane 41 visokoobrazovne institucije iz polja ekonomije, 46.34 posto visokih učilišta provodi edukaciju o menadžerskom računovodstvu, dok samo 14.63 posto visokih učilišta u svom nastavnom planu i programu ima zastupljeno računovodstvo održivosti.

Dakle, može se zaključiti da iako u Republici Hrvatskoj računovodstvo održivosti sve više dobiva na značaju, još uvijek nije dovoljno integrirano u nastavne planove i programe visokoobrazovnih institucija. Slični rezultati proizlaze i iz dosadašnjih istraživanja, koja su provedena u Portugalu i na Filipinima, a koja ukazuju da je računovodstvo održivosti i u drugim zemljama nedovoljno implementirano u nastavne planove i programe visokih učilišta.

Iz dobivenih rezultata može se zaključiti da će doći do promjene u računovodstvenim procesima i do promjene svijesti svih dionika tek kada sveučilišta u svoj sustav obrazovanja implementiraju računovodstvo održivosti, što će se posljedično odraziti i na društvenu i ekološku održivost. Nužno je poticati zastupljenost računovodstvo održivosti u nastavne planove i programe visokoobrazovnih institucija u Republici Hrvatskoj jer je edukacija bitna pretpostavka za uspješniju implementaciju u praksi. Upravo visokoobrazovne institucije predstavljaju one dionike koji potiču širenje svijesti o održivosti i koje stvaraju poslovne lidere koje se mogu nositi s brojnim izazovima koji se javljaju na turbulentnom tržištu. Visoka učilišta bi trebala kroz svoje programe poticati viziju prakse održivosti jer će održivost dovesti do promjene svijesti koja je usmjerena na ekološku stvarnost.

Zaključak

U posljednjih nekoliko godina, menadžeri se suočavaju s velikim izazovima uzrokovanih brojnim promjena koje se događaju u okruženju. Budući da menadžeri svoje odluke donose temeljem internih informacija koje im pruža menadžersko računovodstvo, razvoj menadžerskog računovodstva mora biti usmjeren k novim tehnikama, konceptima i alatima koji će biti u stanju pratiti promjene koje se događaju na tržištu.

Iako je stručna literatura u odnosu na menadžersko računovodstvo ažurna, empirijska istraživanja ukazuju na nedovoljnu zastupljenost suvremenih koncepata, tehnika i alata menadžerskog računovodstva u praksi. Provedenom analizom je potvrđena kompleksnost i značajnost razvoja menadžerskog računovodstva, nužnost ekološke dimenzije poslovanja, obračuna i upravljanja troškovima. Međutim, preostaje najvažnije pitanje a to je primjena teorijskih dostignuća u praksi. To je zadatak prije svega obrazovnog sustav koji u svoje nastavne planove i programe nužno mora implementirati edukaciju računovodstva održivosti, odnosno društveno odgovornog računovodstva koji predstavlja koristan alat koji nudi okvir i smjernice za praćenje i vrednovanje djelovanja organizacije i njezinog utjecaja na društvo. Iz navedenog se može utvrditi da postoji velika potreba da visokoobrazovne institucije u svoje sustave edukacije uvedu potporu koja potiče viziju prakse održivosti, što će dovesti do socijalne promjene svijesti usmjerene na ekološku stvarnost.

Iz provedenog istraživanja proizlazi da menadžersko računovodstvo kao i računovodstvo održivosti nisu dovoljno zastupljeni u nastavnim planovima i programima visokih učilišta ne samo u Republici Hrvatskoj, već i u drugim državama, što proizlazi i iz prijašnjih rezultata istraživanja. Naime, iz rada proizlazi da od 41 visokoobrazovne institucije iz područja ekonomije, samo njih 18 u svojim nastavnim planovima i programima imaju zastupljenu edukaciju o menadžerskom računovodstvu, dok samo 6 visokih učilišta provodi edukaciju o računovodstvu održivosti, odnosno potiče studente da razvijaju svijest o važnosti nefinancijskog izvještavanja koje je izuzetno važno na današnjem globalnom tržištu koje se neprestano mijenja.

Prema prethodno iznesenom, može se zaključiti da samo ona društva i oni sustavi koji će poticati i educirati studente na odgovorno ponašanje moći će konkurirati na globalnom tržištu danas i sutra.

Reference

Agencija za znanost i visoko obrazovanje n.d. *Mozvag preglednik studijskih programa*.

<https://www.azvo.hr/hr/> (pristupljeno 1. travnja 2022.)

Committee, Bruce. 2012. Accountants need a humanities and social science education. *International Journal of Critical Accounting* 4(1): 1–5.

Cote, Raymond 2001. *Accounting for Hospitality Managers*. East Lansing Michigan: Educational Institute of the American Hotel and Motel Association.

Doane, Deborah. 2005. Beyond Corporate Social Responsibility: Minnows, Mammoths and Markets 37. *Futures* (2-3): 215-229.

UNESCO, 2002. *Education for sustainability: from Rio to Johannesburg, lessons learnt from a decade of commitment*. World Summit on Sustainable Development. <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000127100> (pristupljeno: 20. lipnja 2022)

Elkington, John. 1998. Accounting for the triple bottom line. *Measuring Business Excellence* 2(3): 18-22.

Evans, Elaine i Catriona Paisey. 2017. Histories of accounting education – an introduction. *Accounting History* 23(1-2): 3–1.

Gomes, Sonia F., Susana Jorge i Teresa P. Eugenio. 2019. Teaching sustainable development in business sciences degrees: evidence from Portugal. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 12 (3): 611-634.

Gray, Rob, i David Collison. 2002. Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest. *Critical Perspectives on Accounting* 13 (5-6): 797–836.

Hines, Ruth D. 1988. Financial accounting: in communicating reality we construct reality. *Accounting, Organizations and Society* 13 (3): 251–261.

- Janković, Sandra i Milena Peršić. 2006. *Menadžersko računovodstvo hotela*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
- Lange, Elizabeth A. i Stephen G. Kerr. 2013. Accounting and incentives for sustainability in higher education: an interdisciplinary analysis of a needed revolution. *Social Responsibility Journal* 9 (2): 210-219.
- Perčević, Hrvoje, 2019. *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb. https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Upravlja%C4%8Dko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20-%20uvod.pdf 1-18 (pristupljeno 20. svibnja 2022.)
- Perkušić, Dijana, 2021. *Osnove računovodstva*. Split. <https://www.oss.unist.hr/Portals/0/adam/Contents/TnPnQrlyXEeYJna9tPx2wQ/Text/Osnove%20racunovodstva%20-%20Dijana%20Perkusic.pdf> 1-218 (pristupljeno 21. svibnja 2022.)
- Salcedo, Arnold V., i Shane S. Salcedo. 2021. Towards a Sustainable Future: Promoting Sustainability, Sustainability Accounting and Reporting among; Future Professional Accountants. *Journal of Governance Risk Management Compliance and Sustainability* 1 (1): 76-90.
- Shah, Kamal. 2015. Historical Evolution of Management Accounting. *The cost and management*. 43 (4): 12-19.
- Sharma, Umesh i Martin Kelly 2015. The changing role of accounting education and management control systems in the age of sustainability. *International Journal of Critical Accounting* 7(3): 289-303.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčić i Majda Kokotec N. 1997. *Poslovno računovodstvo*. 1.izd. Ljubljana: Slovenski institut za revizijo.
- Wyness, Lynne i Fiona Dalton. 2018. The value of problem-based learning in learning for sustainability. Undergraduate accounting student perspectives. *Journal of Accounting Education* 45 (3): 1-19.

Popis ilustracija

Tablice

Tablica 1.	Razine sveučilišnog i stručnog studija u RH	20
Tablica 2.	Visoka učilišta sa studijskim programima iz polja ekonomije u RH	22
Tablica 3.	Visoka učilišta prema nazivu, vrsti i tipu	24

Grafikoni

Grafikon 1.	Zastupljenost visokih učilišta prema znanstvenom području u RH	21
Grafikon 2.	Podjela visokoobrazovnih institucija prema vrsti i tipu visokih učilišta iz polja ekonomije	23
Grafikon 3.	Vrste analiziranih visokih učilišta prema tipu i vrsti koje provode edukaciju o menadžerskom računovodstvu	25
Grafikon 4.	Vrednovanje kolegija Menadžersko računovodstvo prema ECTS bodovima na visokim učilištima	27
Grafikon 5.	Prikaz edukacije menadžerskog računovodstva prema semestralnom razdoblju	28
Grafikon 6.	Zastupljenost edukacije o računovodstvu održivosti prema razinama studija te prikaz načina izvođenja kolegija	29

Slike

Slika 1.	Obilježja razvoja menadžerskog računovodstva	9
Slika 2.	Faze razvoja menadžerskog računovodstva	11