

# Računovodstvo kroz povijest

---

**Soldo, Martina**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2022**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:*

**Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Agrobiotechnical Sciences Osijek /  
Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Fakultet agrobiotehničkih znanosti Osijek**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:151:652812>

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

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



Sveučilište Josipa Jurja  
Strossmayera u Osijeku

**Fakultet  
agrobiotehničkih  
znanosti Osijek**

*Repository / Repozitorij:*

[Repository of the Faculty of Agrobiotechnical  
Sciences Osijek - Repository of the Faculty of  
Agrobiotechnical Sciences Osijek](#)



SVEUČILIŠTE JOSIPA JURJA STROSSMAYERA U OSIJEKU  
FAKULTET AGROBIOTEHNIČKIH ZNANOSTI OSIJEK

Martina Soldo

Preddiplomski sveučilišni studij Poljoprivreda

Smjer Agroekonomika

**Računovodstvo kroz povijest**

Završni rad

Osijek, 2022.

SVEUČILIŠTE JOSIPA JURJA STROSSMAYERA U OSIJEKU  
FAKULTET AGROBIOTEHNIČKIH ZNANOSTI OSIJEK

Martina Soldo

Preddiplomski sveučilišni studij Poljoprivreda

Smjer Agroekonomika

**Računovodstvo kroz povijest**

Završni rad

Povjerenstvo za obranu završnog rada:

1. prof.dr.sc. Ljubica Ranogajec, mentor
2. prof.dr.sc. Jadranka Deže, član
3. prof.dr.sc. Tihana Sudarić, član

Osijek, 2022.

## TEMELJNA DOKUMENTACIJSKA KARTICA

---

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Završni rad

Fakultet agrobiotehničkih znanosti Osijek

Preddiplomski sveučilišni studij Poljoprivrede, smjer Agroekonomika

Martina Soldo

### **Računovodstvo kroz povijest**

#### **Sažetak:**

Računovodstvo je sustav evidentiranja i sažetka poslovnih i financijskih transakcija, a da se koristilo još od postojanja prvih civilizacija, dokazuju brojni povijesni predmeti i spisi. Jedni od najstarijih poznatih takvih dokaza su računi drevnih poreznih zapisa na glinenim pločama iz Egipta i Mezopotamije koji datiraju još od 3.300 do 2.000. godine prije nove ere. Mnogi povjesničari smatraju da je glavni razlog za razvoj sustava računovodstva nastao iz potrebe za evidentiranjem trgovine i poslovnih transakcija. Cilj ovog rada je opisati povijest računovodstva od prvih zapisa drevnih civilizacija, preko razvoja različitih sustava knjigovodstva do suvremene računovodstvene koncepcije u poduzeću, ali i u znanosti.

**Ključne riječi:** računovodstvo, spisi, računovodstvene informacije

21 stranica, 8 slika, 17 literaturnih navoda

Završni rad je pohranjen: u Knjižnici Fakulteta agrobiotehničkih znanosti Osijek i u digitalnom repozitoriju završnih i diplomskih radova Fakulteta agrobiotehničkih znanosti Osijek.

## BASIC DOCUMENTATION CARD

---

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Final work

Faculty of agrobiotechnical sciences Osijek

Undergraduate university study Agriculture, Agroecconomics

### **Accounting Throughout History**

#### **Summary:**

Accounting is a system of recording and summarizing business and financial transactions, and numerous historical objects and documents prove that it has been used since the first civilizations existed. Some of the oldest known such evidence is the accounts of ancient tax records on clay tablets from Egypt and Mesopotamia dating as far back as 3,300 to 2,000. years BC. Many historians believe that the main reason for the development of the accounting system arose from the need to record trade and business transactions. This paper aims to describe the history of accounting from the first records of ancient civilizations, through the development of different accounting systems to the modern accounting concept in business, but also in science.

**Keywords:** accounting, documents, accounting information

21 pages, 8 images, 17 literature references

Final work is achived in Library of Faculty of Agrobiotechnical Sciences Osijek and in digital repository of Faculty of Agrobiotechnical Sciences Osijek.

# SADRŽAJ

\_Toc114480315

|   |    |
|---|----|
| 1. UVOD .....   | 1  |
| 2. MATERIJAL I METODE.....  | 2  |
| 3. REZULTATI I RASPRAVA .....   | 3  |
| 3.1. Povijesni razvoj računovodstva .....                                   | 5  |
| 3.2. Glineni tokeni .....   | 6  |
| 3.3. Cilindrični pečat.....   | 8  |
| 3.4. Plimpton 322.....  | 9  |
| 3.5. Abakus .....   | 9  |
| 3.6. Sustav zaliha .....  | 10 |
| 3.7. Knjigovodstvo s dvostrukim unosom .....                                | 11 |
| 3.8. Doba Cara Augusta.....   | 12 |
| 3.9. Benedikt Kotruljević.....  | 12 |
| 3.10. Industrijska revolucija i međunarodni računovodstveni standardi ..... | 14 |
| 4. SUVREMENO RAČUNOVODSTVO .....  | 16 |
| 5. ZAKLJUČAK .....  | 20 |
| 6. POPIS LITERATURE .....   | 21 |

# 1. UVOD

U dalekoj prošlosti računovođe su bili pripadnici bogatih slojeva veleposjednika, trgovaca i klera te su, za razliku od većine tada, bili pismeni i privilegirani. Razvoj računovodstva i računovodstvene profesije temeljio se na prijenosu vještina i vođenje poslovnih knjiga, a sustav obrazovanja računovođa kakav imamo danas, u to vrijeme nije postojao. Pojavom industrijske revolucije i sve većih potreba međunarodnog tržišta javljala se i sve veća potreba za ujednačavanje zakonskih propisa na području računovodstva.

Razvojem računovodstvene profesije edukacija se dalje nije više mogla vršiti tradicionalnim prijenosom znanja i vještina te se pristupa sustavnom obrazovanju. Takvo obrazovanje počelo se primjenjivati krajem 19. stoljeća kada su se osnovale prve računovodstvene udruge, a računovodstvo se uvodi kao kolegij na sveučilišta. Puni razvoj računovodstvena profesija je doživjela u 20. stoljeću, a vodeću su ulogu imale upravo udruge i sveučilišta.

Danas je poslovanje nemoguće zamisliti bez kvalitetnog računovodstvenog sustava koji osigurava relevantne informacije za planiranje, odlučivanje i kontrolu. Računovodstvene informacije formulirane u računovodstvena odnosno financijska izvješća namijenjena su pojedincima i grupama unutar poslovnog subjekta, kao i eksternim korisnicima. Računovodstveni sustavi imaju dugu povijest, nerazdvojnu od razvoja pisanja i razvoja ljudske civilizacije, a često se ističe i kako je računovodstvo "jezik poslovanja". Prema tome, svi oni koji zauzimaju značajnu ulogu u poslovnom procesu moraju razumjeti taj jezik (Gulin, 2006.).

Cilj ovog rada je opisati povijest računovodstva od prvih zapisa drevnih civilizacija, preko razvoja različitih sustava knjigovodstva do suvremene računovodstvene koncepcije u poduzeću, ali i znanosti.

## **2. MATERIJAL I METODE**

Pri pisanju rada korištena je znanstvena i stručna literatura te referentne internet stranice koje obrađuju područje vezano uz računovodstvo i povijest računovodstva.

Primijenjene metode pri pisanju ovog završnog rada su standardne metode, analize, sinteze, indukcije, dedukcije te komparacije podataka.

Dostupna literatura i internet izvori su analizirani te je načinjena sinteza informacija. Metoda komparacije predstavlja sredstvo kojim se ističe ili pojačava neko svojstvo, stanje ili djelovanje pojedinih elemenata.

### 3. REZULTATI I RASPRAVA

Kako bi mogli donositi što bolje i kvalitetnije odluke za rast i razvoj poduzeća, voditelji i menadžeri trebaju točne informacije o vrijednostima resursa, načinima njihovog financiranja i rezultatima postignutim njihovom upotrebom, a računovodstvo je sustav koji pruža te informacije.

Kroz dugi povijesni razvoj, nastajale su brojne definicije, kako od strane pojedinaca, tako i od institucija zbog različitih pristupa, tehničke osnove, ciljeva i korisnika. Najčešće korištena definicija računovodstva je ona Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), koja kaže da je računovodstvo "vještina bilježenja, razvrstavanja, skraćenog prikazivanja i interpretiranja u novčanom obliku izraženih poslovnih događaja koji su barem djelomično financijske naravi i interpretiranje iz toga proizašlih podataka" (Žager i Žager, 1996.).

Definiranje računovodstva često je istraživački izazov i ni malo lagan zadatak, posebno u suvremenim uvjetima globalizacije financijskog tržišta i suvremene informatičke tehnologije. U računovodstvenoj literaturi razvijenih zemalja najčešće se navode sljedeći aspekti:

- računovodstvo kao vještina, tehnika ili umijeće,
- računovodstvo kao znanstvena disciplina,
- računovodstvo kao uslužna funkcija pravne osobe i/ili poduzeća,
- računovodstvo kao dio upravljačkog računovodstvenog sustava pravne osobe i/ili poduzeća.

Također, računovodstvo se može definirati kao logično zaključivanje na temelju uspostavljanja načela koja pružaju okvir u kojem djeluje računovodstvena praksa, ali i vodič za razvoj nove prakse i postupka.

Prema Hendriksen (1963.) razlikuju se dva područja istraživanja:

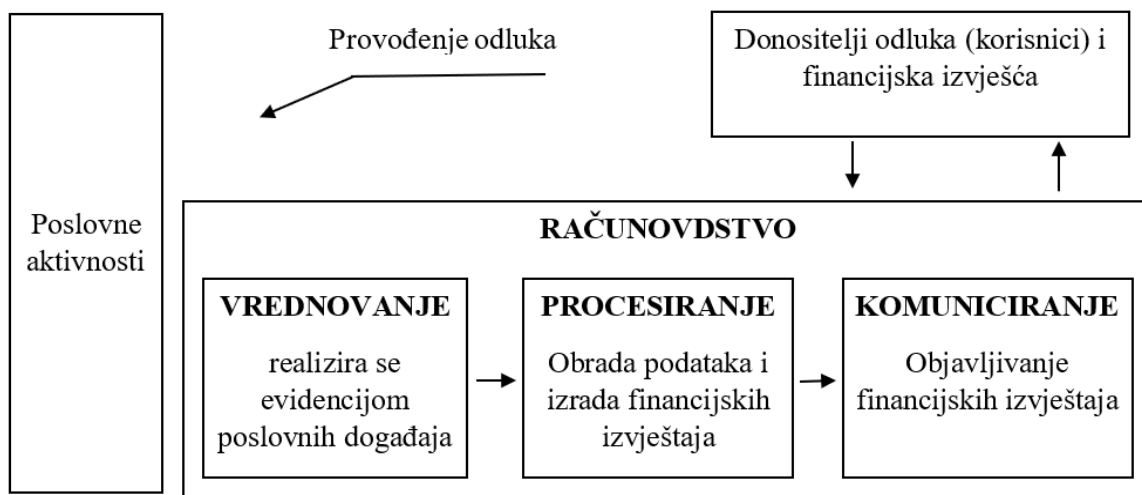
- a) funkcionalno računovodstvo (financije, marketing, upravljanje ljudskim potencijalima i upravljanje proizvodnjom),
- b) instrumentalno računovodstvo (menadžment, upravljačka ekonomija i kvantitativna analiza).



Za računovodstvo može se reći i da je uslužna aktivnost poduzeća. Njegova funkcija je pružanje računovodstvenih informacija o poslovnim događanjima zainteresiranim stranama kao što su menadžeri, investitori i kreditori (Chasteen i sur, 1989.).

Razvojem informatičke tehnologije sve je češća definicija računovodstva kao dijela informacijskog sustava. Razvoj računovodstvenog informacijskog sustava povezan je s razvojem računovodstvenih metoda i tehnika, kao i sredstava za obradu podataka, a svoje korijenje ima još u starom Babilonu. Tada je, u 4. tisućljeću pr. Kr. zabilježena isplata plaće na glinenoj pločici te kao takva postala prva evidencija jednostavnih poslovnih događaja. Kasnije se računovodstvo razvilo u mnogo složenijem smislu, odnosno, razvojem suvremenih sredstava obrade podataka, kao i praćenje poslovnih događaja te prezentiranja računovodstvenih informacija računovodstvo se orijentiralo budućnost. Dok je prvobitni način obrade podataka u računovodstvenom sustavu bio isključivo ručni, danas se koriste računovodstveni sustavi za sastavljanje financijskih izvještaja i oblikovanje drugih izvještaja kojima je namjena analiza određenih poslovnih događaja (Zec, 2015.).

Iako se tretira kao podsustav višeg upravljačkog informacijskog sustava, ono također predstavlja sustav sa svim elementima koji su međusobno povezani: input, proces i output. Na slici 1. je prikaz računovodstva kao informacijskog sustava za poslovno odlučivanje pravne osobe.



Slika 1. Prikaz računovodstva kao informacijskog sustava

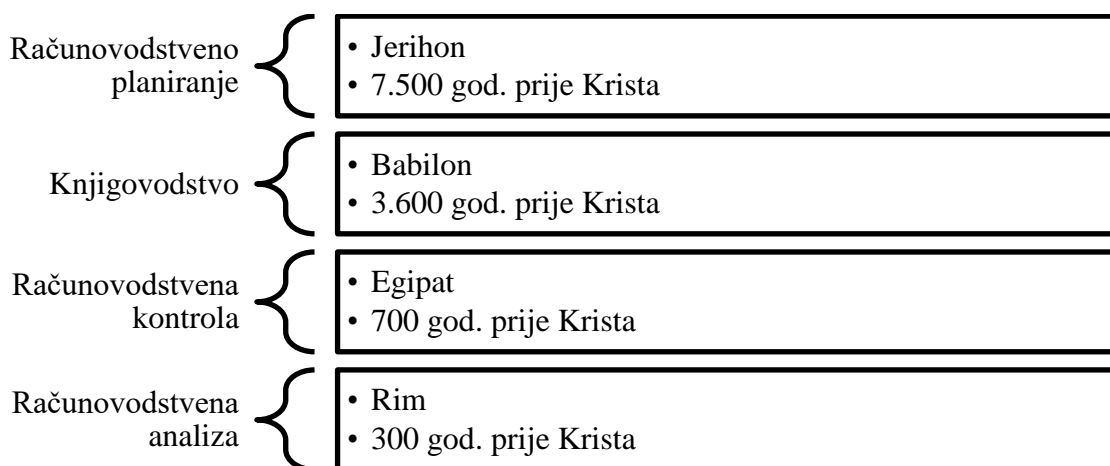
Kako je prikazano na slici 1., računovodstvo kao informacijski sustav ima sljedeće elemente:

- a) vrednovanje, odnosno kvantificiranje poslovnih događaja u vrijednosnim pokazateljima te njihovo evidentiranje na računima (input),
- b) procesiranje ili obrada podataka u poslovnim knjigama i izrada financijskih izvještaja,
- c) objavljivanje financijskih izvještaja kojim računovodstvo komunicira s unutarnjim i vanjskim korisnicima financijskih izvještaja i tako im pruža informacije potrebne za poslovno odlučivanje (output).

### 3.1. Povijesni razvoj računovodstva

Razvoj računovodstva prati razvoj ljudske civilizacije još od prapovijesnog doba. Prema Gray Giroux (1999.), zahvaljujući računovodstvu (vođenju poslovnih bilješki) osmišljeni su brojevi i pismo, uveden je novac i razvijeno bankarstvo te je s vremenom računovodstvo od jednostavnog usavršeno u dvostavno knjigovodstvo, a na tom principu je u primjeni do danas.

Usporedbom tradicionalne strukture računovodstva s povijesnim razvojem, može se primijetiti povezanost. Na slici 2. je prikaz strukture računovodstva i usporedba s povijesnim razvojem računovodstva.



Slika 2. Struktura računovodstva i usporedba s povijesnim razvojem računovodstva

Izvor: autor prema Žager, 1997.

Dokazi o počecima računovodstvene evidencije pronađeni su u Jerihonu, najstarijem otkrivenom gradu, kada se oko 7.500. godine prije Krista trgovalo stokom i soli zbog blizine

Mrtvog mora. Nekoliko stoljeća kasnije, na području današnje Mezopotamije, Asirci, Babilonci i Sumerani su razvili civilizacije u kojima je bilo neophodno voditi brigu o hrani, a radi lakšeg praćenja stanja zaliha osmišljeno je pismo. Egipćani su počeli razvijati državno knjigovodstvo te su u to doba pisari (knjigovođe) vodili brigu o količinama žita i o datumima, a u doba Rima usavršeno je porezno računovodstvo, kroz ubiranje carine i poreza. U nastavku ćemo proći neke od najvažnijih predmeta i spisa koji su obilježili razvoj računovodstva kroz povijest.

Ishango kost jedan je od najstarijih dokaza da se u kamenom dobu računalo te da je postojala trgovina. Radi se o tamnosmeđoj kosti od Pavijana s oštrim komadom kvarca pričvršćenog na jedan kraj koja se koristila za jednostavne matematičke postupke te kao alat za brojanje resursa u trgovini.

Prvo se procjenjivalo da je artefakt nastao između 9.000 i 6.500 godina prije Krista, no nakon što se ponovno procijenilo datiranje mjesta na kojem je otkriven, zaključeno je da je star više od 20.000 godina. Ishango kost pronašao je 1950. godine Belgijanac Jean de Heinzelin de Braucourt dok je istraživao tadašnji belgijski Kongo na području Ishanga. Kost je pronađena među ostacima male zajednice koja je lovila i skupljala na tom dijelu Afrike, a naselje je zatrpano u erupciji vulkana (Rudman, 2007.).

### **3.2. Glineni tokeni**

Najstariji poznati trgovci bili su oni iz stare Mezopotamije, smještene između rijeka Eufrata i Tigrisa, u Iraku i Siriji. Velike i naseljene zajednice izgrađene u blizini tih rijeka, činile su ga idealnim mjestom za trgovinu, a upravo tamo pronađeni su računovodstveni zapisi koji pokazuju popise rashoda i dobara kojima se trgovalo u to doba (Henio, 1992.).

Ljudi su tada bilježili podatke o svojim poljoprivrednim dobrima, uključujući biljke i životinje, u obliku malih glinenih tokena koji se smatraju važnim korakom naprijed u pohrani i pronalaženju komunikacije. Ovi glineni simboli izrađivali su se vrlo jednostavno. mali komadi gline obrađeni su u jedan od desetak različitih oblika, a zatim ukrašeni linijama ili točkama. Nakon toga su se sušili na suncu ili pekli u ognjištu, a kretali su se u rasponu od 1 do 3 centimetra. Oblicu su bili: češeri, kuglice, cilindri, ovoidi, diskovi i tetraedroni, a svaki oblik predstavljao je određeno dobro. Češeri, kuglice i diskovi predstavljali su male,

srednje i velike mjere zrna, ovoidi naftu, cilindri ovcu ili kozu te tetraedroni osobni dan rada. Smatra se da su stari oko 7.000 godina prije Krista (Oldroyd i sur., 1995.).

U drevnoj Mezopotamiji, Babilonu, Asiriju i Sumeriji pronađeni su najstariji dokazi ranih računovodstvenih i knjigovodstvenih evidencija na glinenim pločama. Smatra se da je potreba za računovodstvom čak potaknula izum matematike i novaca. Računovođe su tada pratili i brojali usjeve i stado te se rana statistika prikupljala radi potreba upoznavanja činjenica o stanovništvu, a rast stanovništva je bio vidljiv kao temelj narodnog bogatstva (Robson, 1992).

Razvoj računovodstva, zajedno s novcem i brojevima, povezuje se i s oporezivanjem i trgovinskim aktivnostima vezanim za hramove. Jedan dio objašnjenja zašto računovodstvo koristi numeričku metaforu je da su novac, brojevi i računovodstvo međusobno povezani i neodvojivi od samog početka, a sve se pojavilo u kontekstu kontrole robe, dionica i transakcija u gospodarstvu Mezopotamije. Također, rana knjigovodstvena evidencija pronađena je i u ruševinama drevnog Babilona, Asirije i Sumerije, koja datira više od 7.000 godina. Ljudi toga vremena oslanjali su se na primitivne računovodstvene metode kako bi zabilježili rast usjeva i stada (Henio, Edrian. 1992.).



Slika 3. Glineni tokeni

Izvor: [https://wblog.wiki/hr/Cuneiform\\_%28script%29](https://wblog.wiki/hr/Cuneiform_%28script%29)

### 3.3. Cilindrični pečat

Najveću rasprostranjenost i primjenu cilindrični pečati imali su u Mezopotamiji, gdje su bili dio cirkulacije dokumenata. U kulturama ovoga kraja bio je običaj da se na glinenim pločama transakcije obavljaju uz sudjelovanje svjedoka, dok su se prodavač, kupac i svjedoci "potpisivali" svojim cilindričnim pečatima. Ponekad je posao ovjeravao lokalni službenik, koji je djelovao kao "bilježnik". Ako bi građanin izgubio pečat, bio je običaj da se u razne dijelove grada šalju glasnici koji su na svakoj ulici obavještavali o tome tko je izgubio pečat te da on više ne vrijedi. Cilindrični pečat osobe nakon njezine smrti obično se stavljao s njim u grob, zajedno s drugim osobnim vrijednostima (Oldroyd, 1995.).

Pečati su korišteni kao administrativni alati te su obično bili dugački oko 3 centimetra. Bili su ukrašeni raznim oblicima i figuricama, a najviše su se koristili kao utisak u materijale poput vlažne gline. Najraniji uzorak pronađen je u Godin Tepe, arheološkom nalazištu u zapadnom Iranu. Nalazište je otkriveno 1961. godine, a iskopavala ga je kanadska ekspedicija koju je vodio T. Cuyler Young Jr. Važnost ovog mjesta bila je njegova uloga u ranim mezopotamskim trgovačkim mrežama. Cilindrični pečati koji su se koristili za računovodstvo na glinenim skriptama pronađeni su u zgradama koje su imale velike prostorije za pohranu usjeva (Oldroyd i sur., 2008).



Slika 4. Cilindrični pečat

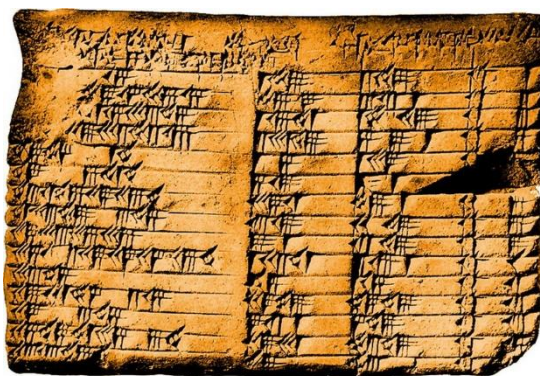
Izvor: <https://art.thewalters.org/detail/27381/cylinder-seal-with-a-two-humped-camel-carrying-a-divine-couple/>

### 3.4. Plimpton 322

Plimpton 322 je drevna babilonska glinena ploča, značajna po tome što sadrži primjer babilonske matematike. Vjeruje se da je napisana oko 1.800 godina prije Krista, a na sebi ima tablicu od četiri stupca i petnaest redaka brojeva na klinastom pismu koje se koristilo u tom razdoblju.

Arheolozi još uvijek raspravljaju koja se od nekoliko matematičkih tumačenja primjenjuju na brojke, no obično se smatra primjerom vodiča učitelja ili planom pouke za podučavanje pisara za snimanje brojeva pomoću kriptiformne skripte.

Najraniji zapisi o transakcijama i računima su s najranijim poznatim pismom - drevnim Sumeranima i njihovim glinenim pločama. Na tim pločama pronađeni su razni zapisi o prodaji piva i kruha, a vjeruje se kako ploča potječe iz antičkog sumeranskog grada Larse, te da je izrađen između 1822. i 1762. godine prije nove ere.



Slika 5. Plimpton 322

Izvor: [https://www.researchgate.net/figure/Plimpton-322-clay-mathematical-cuneiform-tablet-with-four-columns-and-fifteen-rows-of\\_fig4\\_335008365](https://www.researchgate.net/figure/Plimpton-322-clay-mathematical-cuneiform-tablet-with-four-columns-and-fifteen-rows-of_fig4_335008365)

### 3.5. Abakus

Abakus je izumljen u drevnom carstvu Mezopotamije otprilike 3.000. godine prije Krista. Pouzdanih dokaza za akreditaciju određene osobe kao njenog tvorca nema, no njegov izum pripisuje se mezopotamskoj kulturi općenito.

Za rukovanje izračunima, trgovci su koristili pametan mali uređaj poznat pod imenom abakus na kojem se perlice mogu premjestiti duž rešetaka kako bi se zbrojili iznosi. To je

zapravo bio rani prijenosni kalkulator koji je tada pružao vizualni prikaz cijene i izračuna za kupca. Abakus se također može koristiti za pojednostavljenje osnovnih operacija kao što su zbrajanje, oduzimanje, množenje i dijeljenje ili izravno za uštedu vremena pri njihovom izvođenju (Oldroyd, 1995.).

Bowman (1998.) navodi kako se s abakusom, osim osnovnih operacija, mogu napraviti složeniji izračuni, kao što je podizanje broja na snagu ili uzimanje kvadratnih i kubičnih korijena. Mnoge velike svjetske civilizacije poput egipatske, rimske i kineske, koristile su abakus kao središnji instrument za izračune. Vjeruje se da su prve kamatne stope u svijetu izračunate zahvaljujući abakusima. Najpoznatiji dizajn abakusa sastoji se od drvenog okvira s malim kuglicama koje se pomiču gore i dolje kroz 10 vertikalnih traka koje se nalaze jedna do druge. Svaka traka s lijeva na desno broji više od 10 odnosno 1, 10, 100, 1000.



Slika 6. Abacus

Izvor: <http://edit.trema.hr/projekti/2021/ekonomska2/povijesni%20razvoj.html>

### 3.6. Sustav zaliha

Sustav zaliha računovodstveni je sustav kojeg su koristili Egipćani oko 3300. godina prije Krista. Računovodstveni sustav uglavnom je služio za brojanje faraonovog inventara robe i sve porezne obveze koje su plaćale faraonu. Također, smatra se da su Egipćani napravili prve pojedinačne

zapise za evidentiranje plaća radnicima (Oldroyd, 1995.). Svaki je administrator na svakoj od pododjeljaka posjeda sastavljao svoje male račune, za svakodnevno vođenje evidencije o plaćanju radne snage, proizvodnji usjeva, prodaji, korištenju životinja i općenito izdacima za osoblje. Te su informacije potom bile sažete na jedan veliki godišnji račun za svaki posjed. Računi ove vrste pružali su vlasniku mogućnost poduzimanja boljih gospodarskih odluka (Cuomo, 2001.).

### **3.7. Knjigovodstvo s dvostrukim unosom**

Najpoznatija evolucija računovodstvenog sustava je razvoj dvostrukog ili dvostavnog knjiženja talijanskog matematičara i franjevca fra Luce Bartolomeo de Pacioli u 14. stoljeću. On je u svojoj knjizi "Summa de Arithmetica, Geometrija, Proportioni et Proportionalita" (Sve o aritmetičkoj, geometrijskoj, proporcionalnosti i proporcionalnosti) opisao i objasnio mnoge računovodstvene prakse koje se i danas primjenjuju, uključujući dvostruko upisivanje knjiga, korištenje časopisa i knjiga, zaliha, obveza i računa troškova. Luca je stekao veliko poštovanje u ovoj profesiji od svojih vršnjaka te nastavio podučavati matematiku Leonarda Da Vinci i na kraju postao poznat kao „Otac računovodstva“. Sažetak aritmetike, geometrije, proporcija i proporcionalnosti je knjiga o matematici koju je napisao Luca Pacioli i objavio 1494. godine. Sadrži sveobuhvatni sažetak renesansne matematike, uključujući praktičnu aritmetičku, osnovnu algebru, osnovnu geometriju i računovodstvo, pisano na talijanskom jeziku za uporabu kao udžbenik. Također, knjiga sadrži prvi objavljeni opis dvostrukog knjigovodstva (Swetz i sur. 2011.).

Knjiga je prvo tiskana i objavljena u Veneciji 1494. godine, a uključivala je 27 stranica rasprava o knjigovodstvu. Dugi niz godina većina računovodstvenih istraživača usredotočila se na njemu, a taj dio knjige jedini je značajan i preveden na engleski te na još 13 drugih jezika. Također, predstavlja prvo pisano djelo o računovodstvu te se vjeruje da je preteča suvremenog računovodstva (Fogo, 1905; Littleton, 1928; Langer, 1958; Macve, 1996.).

Sangster (2009.) navodi kako je Paciolijeva rasprava dala upute o prometu transakcija i transakcijama u različitim valutama, a oboje su bile daleko češće nego danas. Također je omogućio trgovcima da revidiraju vlastite knjige i osiguraju da unosi u knjigovodstvenim knjigama svojih knjigovođa udovoljavaju metodama koje je opisao. Bez takvog sustava, svi trgovci koji nisu vodili vlastitu evidenciju imali su veći rizik od krađe od strane svojih



zaposlenika i agenata. Prve i zadnje stavke opisane u njegovoj raspravi važne za održavanje točnog inventara (Sangster, 2009.).

### 3.8. Doba Cara Augusta

U doba cara Augusta 63. godine prije Krista pa sve do 14. stoljeća, Rimska je vlada imala pristup detaljnim financijskim informacijama o čemu svjedoči natpis Res Gestae Divi Augusti. Ovaj natpis pripadao je rimskom narodu upraviteljstva cara Augusta te navodi sve javne izdatke, uključujući raspodjele narodima, darovnice, subvencije, izgradnju hramova, vjerske ponude i rashode na kazališnim predstavama i gladijatorskim igrama. Značaj Augustovog dokumenta za računovodstvo je u tome što prikazuje da je izvršna vlast tog vremena imala pristup detaljnim financijskim informacijama te da su carski savjetnici s tim podacima planirali i donosili financijske odluke (Oldroyd, 1995.).



Slika 7. Res Gestae Divi Augusti

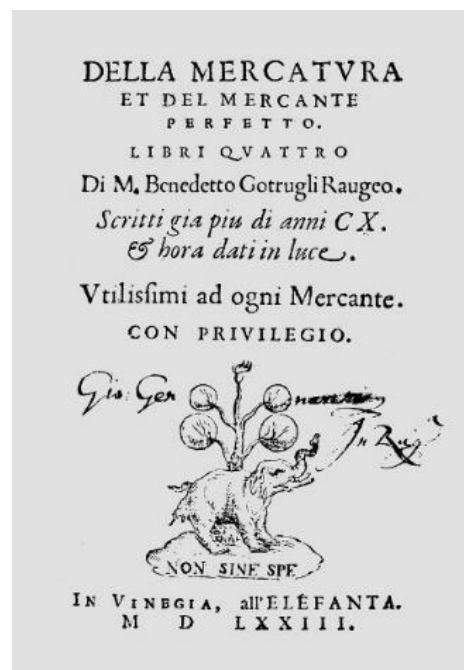
Izvor: <http://brizzleancienthistoryfirstyear.blogspot.com/2012/11/res-gestae-divi-augusti-19-21.html>

### 3.9. Benedikt Kotruljević

Benedikt Kotruljević rođen je u Dubrovniku oko 1416. godine u uglednoj obitelji, osnovnu izobrazbu stekao je u Dubrovniku, a studirao je filozofiju i pravo u Italiji. Zbog vrlo rane očeve smrti morao je prekinuti studij te se nakon 1436. godine se vratio u

Dubrovnik preuzeti obiteljski posao. S bratom je osnovao trgovačko društvo, a bavili su se izvozom vune. Otvorio je prodavaonice sukna u mnogim talijanskim gradovima, a poslovni ga je interes odveo od Sjeverne Afrike pa sve do Bugarske. Zbog bogatog poslovnog iskustva, obnašao je nekoliko važnih dužnosti za Dubrovačku Republiku - bio je njihov povjerenik i dubrovački konzul u Napuljskom Kraljevstvu. Kada se s obitelji 1453. godine preselio u Napulj, napuljski kraljevi su ga imenovali vitezom, sucem, velikim sucem, savjetnikom i povjerenikom. Život u Napulju uveo ga je u središte napuljskog humanističkog kruga.

Benedikt Kotruljević se smatra jednim od najvećih mislioca 15. stoljeća i izumiteljem dvojnog knjigovodstva. Tijekom života se istaknuo sa svojim znanstvenim raspravama o trgovačkoj teoriji i praksi i najpoznatijim djelom gdje opisuje dvojno knjigovodstvo "O trgovini i savršenom trgovcu". Djelo se smatra velikim doprinosom ekonomskom i računovodstvenom napretku, a u njemu Kotruljević opisuje temeljne pojmove dvojnog knjigovodstva kao što su zadaće knjigovodstva, dvojni način knjiženja poslovnih događaja te ažurnost pri vođenju knjigovodstva. Prva kopija danas se drži u Nacionalnoj malteškoj knjižnici, a djelo je i danas osnova svakog knjigovodstva.



Slika 8. Djelo "O trgovini i savršenom trgovcu".

Izvor: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?ID=33482>

Iako se fra Luca Bartolomeo de Pacioli dugo vremena smatralo ocem računovodstva, zbog svog djela "Sve o aritmetici, geometriji, proporcijama i proporcionalnosti" u kojem je detaljno opisao sustav dvojnog knjigovodstva, studija Kotruljevićevog djela "O trgovini i o savršenom trgovcu" pokazala je da je Kotruljević pravi otac računovodstva te da je četrdesetak godina prije Paciolja definirao dvojno knjigovodstvo.

### **3.10. Industrijska revolucija i međunarodni računovodstveni standardi**

Računovodstvo u svom jednostavnom obliku kao bilježenje i mjerenje troškova postoji još od davnina, a temelji modernog računovodstva nastali su za vrijeme prve industrijske revolucije koja je trajala od 1750. do 1850. godine. Prva industrijska revolucija u Velikoj Britaniji i Europi promijenila je način proizvodnje - kućna proizvodnja prenesena je u velike tvornice, a ručnu proizvodnju zamijenili su strojevi. Druga industrijska revolucija koja je trajala od 1860. do 1940. godine, još je više promijenila način proizvodnje zamjenjujući manualni rad, radom strojeva.

Sve navedeno je imalo jako velik utjecaj na razvoj računovodstva. Računovođe su počeli ažurno proučavati sve proizvodne procese s ciljem detaljnog opisivanja tokova proizvodnje i procesa računovodstvenih tokova. Saznanja do kojih su dolazili smatrala su se tajnom, a slično je i danas. Rezultati analiza i načina obračuna, utvrđene vrijednosti troškova po pojedinim nositeljima nisu javno dostupni nego su namijenjeni internoj uporabi i menadžmentu poduzeća za donošenje odluka. Početkom šezdesetih godina prošlog stoljeća, računovodstvo je postalo integralnim dijelom planiranja i kontrole u poslovnim sustavima te tada dolazi do odvajanja troškovnog od upravljačkog računovodstva.

Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde – IASC osnovan je 1973. godine. Računovodstveni standardi definiraju se kao pravila kojih se poduzeća moraju pridržavati prilikom pripremanja, priznavanja i prezentacije računovodstvenih stavki, a Međunarodni standardi proizašli su iz potrebe harmonizacije izvještaja i informacija sadržanih u njima.

Spajanjem mnogih svjetskih tržišta u jednu cjelinu, bilo je nužno odrediti pravila ponašanja jer su različite svjetske kulture te različiti sustavi obrazovanja utjecali na razlike u računovodstvenim sustavima, a time i na razlike u financijskom izvještavanju. Primjenom okvira međunarodnih standarda financijskog izvještavanja pri izradi financijskih izvještaja, osigurava se da informacije sadržane u njima budu razumljive i pouzdane, značajne za

donositelja odluka i usporedive s informacijama iz ostalih financijskih izvještaja. Određeni specifični ciljevi koji su postignuti po pitanju evidentiranja i izvještavanja računovodstva troškova kao što su jednoobraznost, konzistentnost, usporedivost i neutralnost, aktualni su još i danas.

## 4. SUVREMENO RAČUNOVODSTVO

Suvremeni koncept računovodstva polazi od potreba korisnika računovodstvenih informacija. Krajem osamdesetih godina prošlog stoljeća u najrazvijenijim zemljama polazeći od suvremenog koncepta računovodstva, nastaje suvremena funkcionalna struktura računovodstva. Prema njoj se računovodstvo sastoji od tri dijela:

- financijsko računovodstvo
- menadžersko ili upravljačko računovodstvo i
- računovodstva troškova.

Danas se računovodstvo naziva "jezikom biznisa" jer je ključni oslonac financijskog izvještavanja i poslovnih informacija o poslovnim događajima za mnoge grupe korisnika. Računovodstvo koje se zasniva na izvještavanju za osobe koje su unutar poslovne organizacije, naziva se menadžersko ili upravljačko računovodstvo, a koristi se za prikupljanje informacija za zaposlenike, menadžere/upravitelje, vlasnike i revizore. Menadžersko računovodstvo se uglavnom bavi pružanjem osnove za donošenje menadžerskih ili operativnih odluka (Lauwers, 1994.).

Računovodstvo koje pruža informacije subjektima izvan poduzeća, odnosno vanjskim korisnicima, naziva se financijsko računovodstvo. Ono osigurava računovodstvene informacije za poreznu upravu, trenutne i potencijalne dioničare, kreditore poput banaka, dobavljače, financijske analitičare, ekonomiste i državne agencije. Pošto svaki od tih korisnika ima različite potrebe, prezentacija financijskih izvještaja je strukturirana i regulirana mnogobrojnim pravilima i zakonima, za razliku od menadžerskog računovodstva koje je definirano internim pravilnicima.

Troškovno računovodstvo ili računovodstvo troškova je najstariji dio računovodstva. Najvažniji njegov dio su troškovi i to praćenje troškova po prirodnim vrstama, mjestima i nositeljima, planiranje troškova proizvodnje, prodaje, uprave te metode obračuna troškova.

Prema Ranogajec (1999.) suvremeno menadžersko računovodstvo započinje sa svojim razvojem oko 1970. godine, a sam razvoj podudara se s razvojem računala, softvera i komunikacijske tehnologije. Svakim danom postaje moguće obraditi sve više podataka, strukturirati sve više informacija te kreirati mnogo vrsta različitih pokazatelja i izvještaja za

čiju je izradu prije bio potreban puno veći broj ljudi i radnih sati. Sve navedeno omogućilo je snažan razvoj poslovnog planiranja.

Računovodstvo je vještina opisivanja, mjerenja i tumačenja svih ekonomskih aktivnosti jednog poduzeća, a termini kao što su aktiva, pasiva, prihod, rashod, zalihe, dobitak i drugi, primjeri su tehničkih računovodstvenih naziva koji se upotrebljavaju u svakodnevnom poslovanju, Svaki menadžer, odnosno svaki donositelj odluka u poslovanju, da bi donio ispravnu odluku za mora imati jasnu sliku o računovodstvenim terminima, a danas je to osnova financijske pismenosti.

Računovodstvo je ključno za nadzor resursa, za procjenu učinaka poslovnih aktivnosti i donošenje optimalnih poslovnih odluka. Svaki menadžer mora imati određena računovodstvena znanja i vještinu uporabe tih znanja. Menadžer ne mora znati detaljne knjigovodstvene tehnike koje koriste računovođe, ali mora znati što znače određeni računovodstveni termini i što oni predstavljaju.

U Hrvatskoj često menadžeri imaju loš stav prema računovodstvu te ga smatraju nebitnom „gnjavažom“, nametnutom od strane poreznih vlasti. Ovo se posebno odnosi na male i srednje poduzetnike koji su često uspješni u svojem osnovnom poslu, ali rastom obujma poslovanja dolazi do problema u upravljanju. Upravo zbog toga svi koji djeluju unutar računovodstva trebaju što jasnije, brže i točnije prezentiraju informacije menadžerima te im ukazati na koristi koje mogu imati pravilnom interpretacijom. Računovodstvo postoji u svakom dijelu poslovnog procesa te iz tog razloga predstavlja najopsežnije područje ekonomije.

Računovodstvo je nužno prilagoditi menadžmentu te istovremeno uz financijsko računovodstvo razvijati menadžersko računovodstvo koje će prikazivati koncepte, procese i tehnike praćenja poslovnih događaja i procjenjivati okolnosti poslovanja. Takvo računovodstvo može pomoći menadžeru da razumije što se dogodilo i zašto se dogodio određeni poslovni događaj ili rezultat. Moderno računovodstvo gleda u budućnost, ali i u proteklo poslovanje, a te mogućnosti treba iskoristiti u smjeru napretka poslovnog subjekta.

Računalni softver je klasa računalnih programa koji omogućuju upravljanje financijskim transakcijama poduzeća. Takvi se programi mogu široko razlikovati u opsegu, s nekim od jednostavnog knjigovodstva, do onih namijenjeni za upravljanje cjelokupnih financija i poslovanja velikih tvrtki. Računovodstveni softveri pomažu učinkovitije korištenje resursa u svojim računovodstvenim odjelima i pomažu smanjiti skupe knjigovodstvene pogreške.

Uvođenje računalnih računovodstvenih sustava pruža velike prednosti kao što su brzina i točnost rada, a možda i najvažnije, sposobnost da se vidi stanje u stvarnom vremenu financijskog položaja poduzeća.

Računalni računovodstveni paket nudi niz različitih sadržaja, a to uključuje:

- unos na zaslonu i ispis faktura prodaje
- automatsko ažuriranje korisničkih računa u prodajnoj knjizi
- evidentiranje faktura dobavljača
- automatsko ažuriranje računa dobavljača u knjizi kupnje
- plaćanja dobavljačima i troškova
- automatsko ažuriranje glavne knjige
- automatsko prilagođavanje evidencije zaliha
- integracija poslovne baze podataka s računovodstvenim programom
- automatski izračun plaće i povezanih unosa.

Računovodstveni softver može pomoći povećati točnost evidencije smanjivanjem ili uklanjanjem ljudskih pogrešaka u izračunu. Ručni knjigovodstveni proces uključuje izradu puno matematičkih izračuna rukom. Neispravni izračun u ranoj fazi može imati velik utjecaj na završnu ravnotežu. S druge strane, računala su gotovo nesposobna za takve pogreške. Međutim, računovodstveni softver nije imun na ljudske pogreške koje proizlaze iz pogrešaka unosa podataka ili tumačenja (Walton, 2009.).

Prednosti koje proizlaze iz brzine i učinkovitosti računovodstvenog softvera često idu ruku pod ruku uz smanjenje ukupnih troškova. Korištenje računovodstvenog programa omogućuje svakom članu računovodstvenog tima da više učini u određenom vremenu, što znači da je manji tim potreban sveukupno. To zauzvrat može smanjiti troškove plaća i administrativne troškove računovodstvenog odjela. Međutim, te uštede uvijek moraju biti uravnotežene s troškovima samog softvera i bilo kojim dodatnim hardverom koji je potreban za njegovo pokretanje. Podnošenje poreza na poslovanje može biti složen proces, koji zahtijeva da pratite sve transakcije svoje tvrtke. Računovodstveni softver olakšava taj postupak osiguravanjem da su sve financijske pojedinosti tvrtke na jednom mjestu (Walton, 2009.).

Postoji mnogo novih dionika u računovodstvu kao što su Sassu, Yendo ili usluga koju koristi Cirrilo Hooper - Xero. Ne samo da zadovoljavaju zadatke prethodnih računovodstvenih sustava s boljim i korisnijim sučeljem, nego i automatski ažuriraju bankovne feedove, omogućuju računovođama i klijentima da upravljaju svojim knjigama na mreži. Također, sve izmjene koje su napravljene sinkroniziraju se trenutno korisnicima. To znači da se istinski timski rad može postići jer su isti financijski podaci dostupni svima koji su odgovorni u bilo kojem trenutku i bilo gdje.



## 5. ZAKLJUČAK

Razvojem civilizacije od drevnih kultura do suvremenih uvjeta proizvodnje, uloga i značaj računovodstva su se mijenjali. Tijekom industrijske revolucije javlja se veća potreba za ažurnijom evidencijom poslovnih aktivnosti te se javljaju prva bilježenja o sustavu računovodstva sličnom današnjem.

Razvojem tehnike, tehnologije i informatike te ulaganja u vrijednosne papire, računovodstvena se struka razvijala i prilagođavala kako bi pratila kretanje imovine i dobiti unutar različitih djelatnosti.

Računovodstvo se neprestano mijenja i prilagođava zakonodavnim i tržišnim okvirima kako bi voditelji poslovanja mogli stvarati dodanu vrijednost kroz svoju djelatnost. Računovodstvo je nužno prilagoditi menadžmentu te istovremeno uz financijsko računovodstvo razvijati i menadžersko ili upravljačko računovodstvo koje će prikazivati i opisivati koncepte, procese i tehnike praćenja poslovnih događaja i procjenjivati okolnosti poslovanja.

## 6. POPIS LITERATURE

### Knjige:

1. Dorčić K. (1969.): Osnove računovodstva, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek
2. Stipetić V. (1996.): Dubrovčanin Benedikt Kotruljević Hrvatski i svjetski ekonomist XV. stoljeća, HAZU, Hrvatski računovođa, Zagreb
3. Žager K. i Žager L. (1996.): Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija, Inženjerski biro, Zagreb
4. Mamić Sačer I., Žager K. (2007.): Računovodstveni informacijski sustavi, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
5. Ranogajec Lj. (1999.): Računovodstvo u poljoprivredi, Poljoprivredni fakultet Osijek, Osijek
6. Srb V, Matić B. (2006.): Bankarstvo, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek
7. Žager, K., Žager, L. (1999.): Analiza financijskih izvještaja, Masmmedia Zagreb
8. Meigs R., Meigs W. (1999.): Računovodstvo - temelj poslovnog odlučivanja, Mate, Zagreb
9. Oldroyd D., Dobie, A. (2008.): Themes in the history of bookkeeping, The Routledge Companion to Accounting History, London
10. Chadwick, L. (2000.): Osnove upravljačkog računovodstva, Zagreb, Mate

### Radovi u časopisima:

12. Farag, Shawki M. (2009.), The accounting profession in Egypt: Its origin and development, University of Illinois, December 2009. The International Journal of Accounting 44(4):403-414
13. Ravlić P. (1999.): Benedikt Kotruljević kao preteča Luce Pacioli u prikazu dvostavnog knjigovodstva, Računovodstvo, revizija i financije, glavni urednik Vlado Brkanić, str. 109-114, 151

### Internet izvori:

[https://www.researchgate.net/figure/Plimpton-322-clay-mathematical-cuneiform-tablet-with-four-columns-and-fifteen-rows-of\\_fig4\\_335008365](https://www.researchgate.net/figure/Plimpton-322-clay-mathematical-cuneiform-tablet-with-four-columns-and-fifteen-rows-of_fig4_335008365) (10.09.2022.)

<https://www.dubrovnik.hr/projekti/kreativna-cetvrt-dubrovnika-lazareti> (23.08.2022)

<http://acct.tamu.edu/giroux/history.html> (01.09.2022.)

<https://www.dashofer.hr> (14.08.2022.)