

Hospodářské záznamy starověkých států[#]

Michal Hora^{*}

Historie hospodářských záznamů nepatří k hlavnímu tematickému zaměření současné účetní teorie. Přesto však tvoří nedílnou součást poznání o vědě, nazývané účetnictví. Největší zájem z hlediska účetnictví ve starověkých zemích je o Egypt a Mezopotámii (Carmona – Ezzamel, 2007; Ezzamel, 1997; Gelb, 1965; Vymazalová, 2005). V časopise *Accounting Historians Journal* lze objevit zajímavé články o starověkém účetnictví v Indii či v arabských zemích (Sihag, 2004; Ziad, 2004). Přehlednou studii finančního účetnictví pak podává např. Edwards (2004). Z ruský psané literatury jsou pro daný obor velmi přínosné publikace Sokolova (např. 1985). Historií hospodářských záznamů se v české literatuře zabývá hlavně Janhuba (1998), dílčí poznatky lze nalézt v dílech dalších autorů, např. Fuchsa (1939), Fireš (1984) a Kovanicová (2007).

Jestliže budeme považovat starý Egypt za kolébkou vedení „účetnictví“ na volných listech papyru, pak stejně tak musíme považovat starou Babylónii za kolébkou vedení hospodářských záznamů na destičkách. Tyto destičky se zhotovovaly především z měkké a vlhké hlíny. Nejobvyklejší velikostí podle dochovaných destiček byl rozměr třicet na čtyřicet centimetrů. Samotné zachycování probíhalo tak, že se na vlhký povrch vyrýval zápis. Specifičnost zápisů do vlhké hlíny způsobovala to, že se chybné zápisy mohly setřít a opravit. Na to se nechala destička vysušit na slunci. V pozdějších dobách se hliněné destičky se zápisy vypalovaly v pecích. Po usušení nebo vypálení destičky zápisy procházely kontrolou. V případě zjištění chybného zápisu se destička neopravovala, ale byla rozbita a vyhotovila se jiná.

Důležité hliněné destičky se uchovávaly ve zvláštních místnostech, aby byla zabezpečena jejich ochrana a možné utajení před nepovolanými osobami. Vkládaly se do košů z rákosy a na ně se provazem připevňovala víka. Na jednotlivých koncích provazu byla další hliněná destička, na které byl uveden obsah koše, kdo hliněné destičky zhotovil a k jakému časovému období se vztahují. Později se pak důležité zápisy začaly vyhotovovat ve dvojím provedení.

Chrámy a královské dvory vlastnily velké statky s bohatými zásobami produktů a dobytka z vlastní výroby i z přijatých desátků a obětních darů. Byly jedinými centry, které zprostředkovávaly obchod s těmito produkty a jejich vývoz do okolních států. Centralizace obchodu umožnila minimalizaci přepravních nákladů¹. Chrámy a panovnické dvory se rovněž zabývaly obchody s pozemky a pronajímáním těchto pozemků. Časem směnný obchod ustupuje a cena různých druhů zboží se začíná vyjadřovat hodnotou jednoho statku – v případě Babylonu to bylo stříbro. Určité váhové objemy stříbra se začínají označovat speciálními značkami – pečetěmi. Obchodní transakce jsou vyrovnávány drahými kovy podle váhy a začínají se rozvíjet úvěrové obchody a půjčky. Vzhledem k výrazné centralizaci

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* registrovaného u MSM pod evidenčním číslem RP 6138439903.

^{*} Ing. Michal Hora, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <hora@vse.cz>.

¹ Chrámy například zprostředkovávaly směnu uskladněných produktů soukromých vlastníků na základě jejich dohody, kdy byl obchod prováděn, aniž by došlo k fyzické směně a přepravě produktů – například směna pšenice za sušené ovoce mezi dvěma rolníky náležejícími k oblasti dvou různých chrámů proběhla pouze na základě dohody obou chrámů, kdy rolníkům bylo vydáno odpovídající množství požadovaného produktu.

hospodářských aktivit do rukou panovnického dvora, obcí, správních obvodů a chrámů dochází k rozvoji hospodářských záznamů právě v rámci těchto institucí. Jim je nařízeno vedení podrobných záznamů o zemědělském hospodaření nejen statků panovnických a chrámových, ale i obyvatelstva. Chrámy a správci územních celků prodávali zemědělcům osivo, pronajímaly dobytek a půdu, přesně evidovaly na druhé straně i výnosy těchto poddaných a vyměřovaly jim odvodové povinnosti (desátky). Nebylo tedy třeba, aby obyvatelstvo samotné vedlo záznamy o svém hospodaření v pravém slova smyslu. Přísně vyžadovanou povinností obyvatelstva bylo však dokumentovat všechny uskutečněné hospodářské transakce, nákupy i prodeje – dnes bychom řekli uchovávat účetní doklady o těchto transakcích, čímž se umožnila na jedné straně kontrola záznamu chrámu či správce územního celku a na druhé straně se zabráňovalo krádežím mezi obyvatelstvem.

Důležité informace o tomto uspořádání v Babylonu nám poskytuje Chammurapiho zákoník – nejstarší dosud objevený zákoník na světě, popisující na svou dobu poměrně progresivní uspořádání babylonské společnosti. Toto období lze považovat za vrcholné období rozkvětu Babylonu.

S příchodem Peršanů Babylon přišel o politickou nezávislost, jeho rozkvět však pokračoval i za perské nadvlády. Perští panovníci v Babylonu trávili kvůli příznivému klimatu zimu. Svědectví o hospodářské prosperitě tohoto období vydávají nalezené hospodářské záznamy z tohoto období.

V roce 331 př. n. l. padlo bohaté město s téměř dvoutisíciletou historií do rukou Alexandra Velikého Makedonského, který snil o tom, že z vyspělého Babylonu učiní hlavní město své světové říše, dílo však v důsledku své předčasné smrti (r. 323 př. n. l.) nemohl dokončit. Když Babylon ovládla řecko – makedonská dynastie Seleukovců, rozhodli se její představitelé Babylon opustit a vystavět na řece Tigridu novou metropoli – Seleukii, která brzy Babylon zastínila. S úpadkem Babylonu se z paměti lidstva částečně vytratila i důkladná organizace tohoto státního útvaru, včetně právního systému a účetnictví.

Starý Egypt

Potřeba i podoba hospodářských záznamů v Egyptě je ovlivněna podobnými podmínkami jaké panovaly i v Babylonu. Dochované písemnosti týkající se záznamů chrámů a státu (respektive účetnictví jednotlivých správních celků) nám podávají cenné informace o podobě účetní formy ve starověkém Egyptě.

Kněží v Egyptě však byli, na rozdíl od Babylonu, podřízeni faraónovi, míra centralizace vládní i církevní moci zde byla vysoká. Faraónové a kněží byli zároveň velkoobchodníky a velkovýrobci. V Egyptě, stejně jako v Babylonu, docházelo k pronajímání půdy drobným zemědělcům. Již z nejstarších dob starověké Egyptské civilizace pochází zmínky o státních obilných sýpkách a o domě stříbra – tedy o první formě banky. Rozvoj a centralizace řízení Egyptského hospodářství (tyto dva faktory umožnily vznik monumentálních paláců, pyramid a velkých měst), vedly zákonitě zároveň ke vzniku potřeby důkladného systému evidence majetku státu i chrámů, který by umožnil důsledné a systematické vybírání daní a poplatků a ochranu tohoto majetku před defraudacemi (za které byly v Egyptě, stejně jako v Babylonu, ukládány nejtěžší tresty). V neposlední řadě se již v tomto období rozvíjí funkce záznamů jako zdroje informací o disponibilním majetku a o efektivnosti hospodaření na velkostatech a v prvních velkovýrobnách.

Z hlediska používané techniky byla účetní forma v Egyptě determinována především užíváním papyru, na který se psalo lehkou rákosovou tyčinkou. Znalost písma byla v Egyptě velice řídká, což je pochopitelné vzhledem k jeho složitosti. Písaři byli v Egyptě školeni v rámci chrámových škol a doba jejich studia byla velice dlouhá. Proto bylo, zejména v komunikaci s prostým lidem, využíváno k zaznamenání jejich pohledávek a závazků nepísemných technik. Vzhledem k náročnosti výroby papyru byl tento materiál velmi drahý, a proto užívali úředníci v Egyptě pro komunikaci s prostým lidem ostrak (zápisy na ostrakách byly vydávány jako kvitance za poskytnuté i přijaté půjčky, jako doklady o proběhlém prodeji apod.).

Alexandr Veliký převzal – pravděpodobně po dobytí Egypta – poměrně dokonale propracovaný systém hospodaření a jeho evidence. Za Ptolemaiovců byla v Egyptě spravována státní pokladna odděleně od soukromých prostředků panovníka. Toto uspořádání bylo pravděpodobně převzato od předchozích dynastií. V každé větší obci sídlily královské banky (trapezy), které v podstatě představovaly „pobočky“ státní pokladny. Prostřednictvím těchto institucí byly vybírány daně, vypláceny platy služebnictvu, úředníkům, vojsku a kněžím, prostřednictvím těchto pokladen byly rovněž financovány výdaje na hospodaření se státním majetkem. Za doby Ptolemaiovců dochází, pravděpodobně po řeckém vzoru, i ke vzniku soukromých směnár a bank. Možnost tohoto podnikání byla vázána na udělení státního povolení a stát rovněž řídil některé podmínky jejich podnikání (například stanovoval úroky z půjček). Všechny státní instituce musely dodržovat přísná pravidla, mezi něž patřila zásada dokladovosti všech transakcí a přísné kontroly jejich uskutečnění. Záznamy bank a královských skladišť bylo vedeno na základě chronologických zápisů v denících (patrně se jednalo o více deníků). Na konci měsíce byl sestavován výkaz, který shrnoval v měsíci uskutečněné transakce podle druhů. Zároveň byly vypracovávány přehledy pohledávek vůči jednotlivým poplatníkům. Již v rámci těchto zápisů a přehledů je tedy možno spatřovat první počátky účetních systémů podvojného, ale i kamerálního účetnictví.

Zajímavá a velmi progresivní forma hospodaření se vyvinula v rámci obchodu s obilím. Centralizované sýpky umožňovaly v podstatě clearingové vyřízení úhrad závazků jedné strany straně druhé, aniž by muselo dojít k fyzické přepravě obilí od dlužníka k věřiteli. Převod se uskutečnil v podstatě mezi sýpkami na základě odpovídajících dokladů a věřitel si mohl vyzvednout obilí v sýpce, která se nacházela na jeho území. Přebytky obilních zásob byly prostřednictvím sýpek prodávány do zahraničí – sýpky tedy zároveň představovaly první centralizované nástroje zahraničního obchodu. Je zřejmé, že i tyto činnosti související se sýpkami a s obchodem s obilím vedly k neustále rostoucí potřebě důkladné a průkazné evidence hospodaření, která bylo založena na ohromných obchodovaných objemech zboží.

Hospodářské záznamy v Egyptě bylo pravidelně podrobováno přísným revizím. V mnohých výkazech bank jsou patrné stopy provádění až dvojích revizí. Ze třetího století před naším letopočtem pochází papyrus, který obsahuje znění přísahy revidenta, jehož úkolem bylo bdít nad poctivostí a nepodjatostí písařů, pořizujících záznamy.

Před několika tisíci let se lidé naučili vyrábět papyrus. V této době lze také vystopovat první zmínky o zachycení hospodářského života na svitcích papyru. Na těchto svitcích se především zachycovala inventarizace. V letech 3 440-2 980 př. n. l. se podle nařízení musela každé dva roky provádět inventarizace movitého a nemovitého majetku. Později byla inventarizace nahrazena evidencí. Jejím cílem bylo především prověřit spolehlivost příjmů a výdajů stříbra, chleba atp.

Skutečný hospodářský koloběh se realizoval ve třech fázích. V první fázi byla vyznačena na papýru hodnota určená k výdeji. Ve druhé fázi byl zaznamenán skutečný výdej a ve třetí fázi byly srovnávány obě předchozí hodnoty a vyčísleny případné rozdíly. Všechny cenné věci (zlato, stříbro) mohly být vydány pouze na základě písemného pokynu. Odpovědná osoba, dnes bychom řekli vedoucí skladu, zachycovala výdaje a shromažďovala podklady, na základě kterých se prováděl výdej. Pracovníci (skladníci) museli každý den sestavit výkaz o pohybech nejen podle druhů vydávaných a přijímaných předmětů, ale i podle jednotlivých osob, které dané předměty přijímaly. Nakonec se prováděl souhrn za celý den. Jestliže výkaz obsahoval více stran, prováděl se součet za každou stranu a pak celkový součet za všechny stránky. Každodenně se prováděly sumarizace za sklady. Podstatným momentem bylo každodenní zjištění konečného zůstatku.

Zaměříme-li se na hospodářské záznamy ve starém Egyptě podrobněji, to co o něm víme (a není toho mnoho) nás musí vést k jediné domněnce. Právě zde, v údolí řeky Nilu, se poprvé objevuje jakási koncepce, jak zachytit pohyby hospodářských prostředků. Vzápětí ale vyvstává otázka, jak se staroegyptská civilizace vypořádala s přesností? První proud úvah vyjadřuje myšlenku, že zápisy nebyly přesné, protože zapisovatelé měli nízké povědomí o účetnictví. Druhý názorový proud se přiklání k myšlence, že se jedná o úmyslné chyby a že tudíž už ve starém Egyptě docházelo k účetním podvodům. Zastánci třetí cesty se domnívají, že nejde o chyby zapisovatelů, ti podle jejich názoru postupovali naprosto správně. Zdánlivý výskyt chyb naopak přičítají současným čtenářům těchto zápisů, neboť ti neovládají dokonale schopnost číst staré zápisy, a proto se domnívají, že jsou nepřesné.

Kréta

Ostrov Krétu lze bez přehánění označit jako kolébkou středomořské civilizace. I na tomto ostrově vznikla svěbytná civilizace. Moc je centralizována do rukou panovníka, dochází k rozvoji hospodářství, stavbě obrovských paláců, Kréta se stává námořní velmocí, krétské lodě se vydávají za obchodem nejen v oblasti středomoří, ale i k pobřeží Indie.

Kréťané používají k platbám za zboží zlaté a stříbrné mince, nesoucí typický krétský symbol – hlavu býka. Platidla zde nehrají roli symbolů hodnoty, hodnota drahého kovu obsaženého v mincích byla plnou protihodnotou k nakupovanému zboží. Při vykopávkách, které znovu objevovaly někdejší honosné paláce – symbol slávy Kréty (například palác Knossos), byla objevena řada památek dokládajících nejen rozvoj obchodu, ale i důkladnou organizaci krétského hospodářství: bylo nalezeno velké množství pečetidel, kterými byly stvrzovány hospodářské smlouvy, ale patrně i cejchováno vyvážené zboží.

Přirozenou, nemilitantní cestou dochází prostřednictvím obchodníků k rozšiřování krétské civilizace, silně ovlivněno je zejména Řecko. A na sklonku krétské civilizace přebírá „pochodeň“ této civilizace Mykénská kultura. Dominantní úlohu námořní velmoci přebírají Fénicičané.

Židé

Ač se to z dnešního pohledu jeví jako paradoxní, židé jako národ nám nezachovali žádnou zmínku o své obchodní činnosti. Může se nám proto zdát, že obchod neměl u židovského národa ve společnosti příliš velký význam. Částečně se o židovském obchodu zmiňuje pouze Starý zákon, ve kterém se hovoří o dlužnících. Území, na kterém židovský národ žil (Judeja), byl téměř neustále dějištěm válek. Závislost na vzdělanosti Egypta byla velká.

V Beersebě, byly nalezeny zlomky řeckých nápisů, které byly vytesány do mramorových desek. Tyto desky zachycují, jaká byla správa obcí a jak a kdy obce odváděly své povinné dávky panovníkovi.

O hospodářských záznamech Židů víme pouze z dochovaného právního pojednání o obchodních společnostech. Tímto jediným zdrojem našeho poznání je obchodní kniha (Sefer Chešbonot). V této obchodní knize musely být zápisy vedeny tak, aby z ní mohlo být rozpoznáno, o jaký obchod se jednalo a aby bylo možno vyúčtovat všechny operace, které se obchodního případu týkaly.

Arabové

Arabové se snažili o přejímání všech nejvyspělejších kulturních vymožeností všech národů, pěstovali je a snažili se o jejich další rozvoj. Mimo vzdělanost převzatou z Babylonie, která byla pro Araby vzorem obzvláště, co se týče správy financí, účtování a rozdělování státních příjmů, se jim stává vzorem říše byzantská. Arabové převzali matematické poznatky od Euklida, desetinnou číselnou soustavu od Indů. Zachycování jednotlivých případů bylo podle původního arabského způsobu značně nepřehledné. Proto Arabové přistoupili na zachycování případů podle byzantského vzoru.

Féničané

Féničané jako národ byli ve velmi těsných vztazích ke Starému Egyptu, žili pod nadvládou egyptských faraónů. Z těchto poznatků jasně vyplývá, že život Féničanů byl ovlivňován Egyptem ve všech směrech. Tento vliv je jasně patrný i po ztrátě vlivu Egypta. Staří féničtí obchodníci získali postupně silný finančně ekonomický vliv na egyptské hospodaření. V podstatě lze však konstatovat, že Féničané nám nezanechali písemnou památku na své účetnictví.

Stará Indie

Velmi rozsáhlé území staré Indie bývalo obýváno velkým množstvím různých národů. Jednalo se především o Indy, Mongoly a Dravidy. Stará Indie vzhledem ke svým rozsáhlým územím vstupuje brzy do styku s Peršany a Řeky. Písemné zaznamenávání skutečností u Indů je velmi staré. Skutečností pak navzdory všem předpokladům je, že ústní podání bylo více ceněno. Staří Indové se naučili výrobě a užití papíru od Mohamedánů. Před osvojením této dovednosti zaznamenávali svoje písemností na palmové listy, prkénka a kovové destičky. Obchodní činnosti starých Indů a jejich hospodářské zřízení jsou doloženy v Bibli. Indičtí kupci začali již na začátku třetího století před našim letopočtem obchodovat na svých dálkových plavbách, které jim přinášely velké zisky.

Paradoxem v poznatcích o staré Indii je, že známe podrobně fungování státní veřejné správy, její zachycení i následnou kontrolu. Ovšem nemáme žádné hodnověrné ukázky zachycování transakcí a vedení účtů indických kupců.

Závěr

Hospodářské záznamy (obecněji záznamy o hospodářské činnosti lidí) se v historii nevyvíjely v rámci jedné vývojové linie, nedocházelo k plynulému přecházení jedné formy záznamů či

později jedné účetní formy ve druhou, protože i dějiny lidstva takovouto plynulou, jednotnou linii nemají. Vývoj v oblasti účetnictví probíhal po staletí vždy cestou pokusů a omylů, jedna forma, která dosáhla svého vrcholného rozvoje a dále již ve svém rámci postrádá prostor pro další rozvoj, je střídána formou novou, postavenou často na zcela odlišných základech. Vývoj lidské společnosti je v průběhu staletí územně roztříštěný a je v jednotlivých zeměpisných prostorech přerušován obdobími chaosu (zejména v obdobích střídání klíčových epoch rozvoje lidské civilizace), ve kterých docházelo k zapominání předchozích dovedností a znalostí.

Účetní záznamy s rozvojem obchodní činnosti přecházejí postupně do systematického vedení účetnictví a tím k rozvoji účetních forem a technik. Motivace vedoucí účetní k zásadním změnám v technologii vedení účetnictví popisuje systematicky například Mejzlík (2006). Tento rozvoj forem a technik vedení účetnictví neustává a dostává nový rozměr v souvislosti s nástupem využívání informačních a komunikačních technologií. Poznání historie vývoje těchto procesů je významným prostředkem pro hledání správných řešení v současnosti a odhadu budoucího vývoje v této oblasti. To však již není předmětem tohoto příspěvku.

Literatura

- [1] Carmona, S. – Ezzamel, M. (2007): *Accounting and Accountability in Ancient Civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2007, roč. 20, č. 2, s. 177-209.
- [2] Edwards, J. R. (1988): *A History of Financial Accounting*. Florence, Routledge, 1988.
- [3] Ezzamel, M. (1997): *Accounting, Control and Accountability: Preliminary Evidence from Ancient Egypt*. Critical Perspectives on Accounting, 2008, roč. 8, č. 6. s. 563-601.
- [4] Fireš, B. (1984): *Základy teorie účetnictví*. Praha, Státní pedagogické nakladatelství, 1984.
- [5] Fuchsa, J. (1939): *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový*. Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků v Praze, 1939.
- [6] Gelb, I. J. (1965): *The Ancient Mesopotamian Ration System*. Journal of Near Eastern Studies, 1965, roč. 24, č. 3: s. 230.
- [7] Janhuba, M. (1998): *Účetnictví (úvod do teorie)*. Praha, VŠE v Praze 1998.
- [8] Kovanicová, D. (2007): *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XVII. aktual. vyd. Praha, Bova Polygon, 2007.
- [9] Mejzlík, L. (2006): *Účetní informační systémy. Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006.
- [10] Sihag, B. S. (2004): *Kautilya on the Scope and Methodology of Accounting, Organizational Design and the Role of Ethics in Ancient India*. Accounting Historians Journal, 2004, roč. 31, č. 2, s. 125-148.
- [11] Sokolov, J. V. (1985): *Istorija razvitija buchgalterskogo učjota*. Moskva, Finansy i statistika, 1985.
- [12] Vymazalová, H. (2005): *The Accounting Documents from the Papyrus Archive of Neferre and Their Specific Terminology*. Praha, Univerzita Karlova, 207 s.
- [13] Zaid, O. A. (2004): *Accounting Systems and Recording Procedures in the Early Islamic State*. Accounting Historians Journal, 2004, roč. 31, č. 2, s. 149-170.

Hospodářské záznamy starověkých států

Michal Hora

Článek pojednává o historickém vývoji hospodářských záznamů. Prvopočátky hospodářských záznamů se datují k začátkům zemědělství, ke starým Sumerům v Mezopotámii a dalším kulturám, které potřebovaly zachovávat přesné záznamy o množství zemědělských produktů. Hospodářské záznamy se vyvíjely v souvislosti s potřebami, které přinášely změny ve společnosti. Pohled do historie hospodářských záznamů umožňuje vysvětlit fenomenální rozvoj, který tento celosvětový obor prodělal od doby, kdy se zrodily první formy hospodářských záznamů, vysvětluje, proč a jak se tato profese vyvíjí. Jeho historie je spojená s vývojem obchodu, rozvojem písma, počtů.

Klíčová slova: Hospodářské záznamy; Historie hospodářských záznamů.

Economic Records Antiquity States

ABSTRACT

This article proposes a way of historical progress of accounting records. Infancy dates back to the earliest days of human agriculture and civilization, the Sumerians in Mesopotamia and another civilization, when the need to maintain accurate records of the quantities and relative values of agricultural products first arose. Accounting records developed purely in response to the needs of the time brought about by changes in the environment and societal demands. The view to the history helps explain the phenomenal growth that the profession of accounting records has enjoyed worldwide since the first form of record was born. How and why did this relatively new profession develop? Its history is that of human commerce, and even more fundamentally, of writing and the use of numbers and counting.

Key words: Economics records; History of economics records.

JEL classification: M49.