

Vývoj kamerálního účetnictví v českých zemích a v zahraničí

*Pavla Slavičková**

Abstrakt:

Kamerální účetnictví bylo primárně určené pro rozpočtové organizace a před rokem 1954 ho u nás používaly nejen správní orgány, ale i některé podniky a velkostatky. Článek se opírá o sérii výzkumných studií z Německa a Rakouska o vývoji této účetní soustavy a na základě analýzy širokého spektra primárních pramenů srovnává chronologii kamerálního účetnictví a charakter jednotlivých fází se situací u nás. Ačkoliv byly české země až do 1918 součástí habsburského soustátí, vývoj kamerálního účetnictví na našem území se zčásti od této vývojové linie lišil, a to jak časovým posunem, tak zejména úzkým provázáním s potřebami účetní praxe.

Klíčová slova: Kamerální účetnictví; Česko; Vývoj.

JEL klasifikace: M4, N0.

1 Úvod

Vedle účetnictví podvojného a jednoduchého byla v minulosti na našem území používána ještě další účetní soustava, a to účetnictví kamerální označované také jako účetnictví státní, příp. hospodářské. Jeho podstatou bylo sledování pouze peněžních toků v návaznosti na přesné dispozice pro jejich vydání, resp. příjem v podobě rozpočtu. Z tohoto důvodu jej využívaly zejména ty subjekty, které se primárně nezaměřovaly na generování zisku, ale řídily se určitým plánem, podle kterého přijímaly peníze ze stanovených zdrojů a vydávaly je na stanovené účely. V ideálním případě mělo takovéto hospodaření skončit jako vyrovnané (Janhuba, 2010, s. 13). Zatímco u nás se v účetní praxi přestalo využívat po roce 1954, v Německu a Rakousku je kameralistický přístup k účtování operací ve státní správě dodnes aktuální (viz Schauer, 2014). Diskuze o výhodách kamerálního účetnictví oproti podvojnému účetnictví zejména ve vztahu ke kontrole veřejných financí oproti postupující komercializaci účetnictví ve veřejné sféře se objevily třeba i v Norsku (Monsen, 2002). Cílem tohoto příspěvku je připomenout výskyt této účetní soustavy v naší účetní praxi, porovnat chronologii kamerálního účetnictví sestavenou na základě výzkumu z německého a rakouského prostředí s jeho vývojem na našem území a vysvětlit podstatu jednotlivých vývojových fází této účetní soustavy s ohledem na jejich specifika typická pro naše prostředí.

* Pavla Slavičková; Univerzita Palackého v Olomouci, Katedra ekonomických a manažerských studií, Křížkovského 12, 771 80 Olomouc; <pavla.slavickova@upol.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu *Jednoduché účetnictví v historické účetní teorii a praxi* evidovaného Filozofickou fakultou, Univerzitou Palackého v Olomouci pod označením FPVC2018/12.

2 Dosavadní výzkum kamerálního účetnictví

2.1 Domácí

Kamerální účetnictví je u nás a priori záležitostí historickou, a to jak z hlediska účetní praxe, tak i odborného výzkumu. Texty od Jana Rančáka (1897), Josefa Bezdíčka (1901), Josefa Pazourka (1920), Josefa Drachovského (1908, 1909, 1936), Hugo Raulicha (1935) aj. byly publikovány bez výjimky před polovinou 20. století a měly převážně charakter učebnic nebo účetních příruček. Po roce 1954 produkce těchto textů logicky ustala, okrajově se kamerálního účetnictví dotknuli v rámci výzkumu jiné problematiky pouze historici Jiří Tywoniak (1973), Eduard Mikušek (1986), Petr Cais (2006) a Jakub Mírka (2019). Základní informace o kamerálním účetnictví jsme tak mohli najít zejména v historických přehledech o dějinách účetnictví, ať už zmíníme texty Miloslava Janhuby (z mnoha 2010) nebo třeba Olgy Malíkové a Josefa Horáka (2010). Sérii studií o dílčích tématech vztahujících se ke kamerálnímu účetnictví v kontextu dalších účetních soustav opublikovala během posledních několika let Pavla Slavičková (2020, 2021), její výzkum podpořený GAČR byl měl být v brzké době završen prvním uceleným dílem na toto téma s názvem *Kamerální účetnictví a jeho vývoj na území současného Česka* (Slavičková, 2022).

2.2 Zahraniční

Také v zahraničí měly nejstarší texty o kamerálním účetnictví podobu učebnic a odborných příruček určených pro tehdejší účetní praxi, včetně nejznámějšího textu Johanna Mathiasa Puechbergera z roku 1762. Počátek 20. století však s sebou převážně v Německu a Rakousku přinesl také výzkumný zájem, jehož výsledkem byl i první popis vývoje kamerálního účetnictví a jeho fází od Otto Juzi (1916) a Ernsta Walba (1926). Na ně pak navázali další, zejména Hans Wickelmann (1950), Gustav Sykora (1952) a Klaus Wysocki (1965). Základ chronologie kamerálního účetnictví sestavený těmito autory pak doplnili Karl Oettle (1990) a Philipp Janout (1995). Moderní interpretaci a zejména diskuzi o možnostech znovuzavedení kamerálního účetnictví do úřadů veřejné správy pak vnesl do této problematiky Norvald Monsen (2002).

3 Vývojové fáze kamerálního účetnictví

3.1 Zahraniční

Základ pro chronologii kamerálního účetnictví publikoval už v roce 1916 v díle *Systematische kameralistische Buchführung* Otto Juzi. Ten v návaznosti zejména na starší studie Felixe Wernera (1915) a Friedricha Hügli (1887) rozděluje kamerální účetnictví na Schrottovu metodu dle jeho textu z roku 1886 (Schrott, 1886), správní účetnictví podle Constantiniho (1903), Freiburgerovu úpravu, Klapdorffův postup dle jeho knihy z roku 1910; a konečně Schneiderovo pevné

kamerální účetnictví, které popsal ve své knize z roku 1913 (Juzi, 1916, s. 3). V případě Constantina a Freibergera se přitom jednalo o propojení kamerálního stylu s podvojným účetnictvím, v určitém smyslu by proto mohli tvořit stejnou skupinu (Juzi, 1916, s. 4).

V návaznosti na toto rozdělení Ernst Walb (1926) a Rudolf Johns (1958) přepojili k této kategorizaci časový rozměr a navrhli rozdělení akceptované mimo jiné i Klausem Wysockim (1965). Jako první fázi časově sahající k roku 1500 a končící rokem 1750 označili jako jednoduchý kamerální styl (Einfacher Kameralstil). Jeho základem byla nestrukturovaná pokladní kniha (Kassenbuch), do které se v chronologickém pořadí zaznamenávaly všechny peněžní operace bez ohledu na jejich původ (Juzi, 1916, s. 13). Systematické účtování se vyvinulo následně a bylo vedeno ve věcných knihách (Sachbüchern) (Wysocki 1965, s. 13). Zatímco spodní hranice výskytu této formy kamerálního účetnictví byla autory stanovena velmi orientačně a lze ji dát snad pouze do souvislosti s vládou Maximiliána I., který měl podle některých autorů zavést v Říši účetnictví blízké kamerálním principům (Raulich, 1935, s. 3), rok 1750 odkazuje na zavedení výuky kamerálních věd v německých zemích a rakouské monarchii (Krameš, 2016) a zejména k reformám financí včetně účetnictví, které nařídila Marii Terezie (Legay, 2009). Jejich vrcholem ve vztahu ke kamerálnímu účetnictví bylo v roce 1762 vydání již zmíněné knihy Johanna Mathiase Puechbergera *Einleitung zu einem verbesserten Cameral-Rechnungs-Fusse*, která položila základ pro fázi následující.

Druhá fáze vývoje kamerálního účetnictví je datována mezi roky 1750 a 1810 a je označena jako úvod do povinnostního účetnictví (Einführung der Sollverrechnung) (Wysocki, 1965, s. 13). Už dle samotného názvu Puechbergerova textu je zřejmé, že autor navázal na původní praxi, zejména využití pokladní knihy. Nově však oddělil účetnictví pokladníka od účetního dohledu, jehož základem se stal deník (Journal). Účetní, který měl na starosti deník, vedl spolu s ním ještě hlavní knihu (Hauptbuch, ale i Sachbuch) a sledoval závazky (povinnosti), tedy to, co mělo (Soll) být uhrazeno (Puechberg, 1762).

Třetí fáze datovaná od roku 1810 je charakteristická dalším členěním kamerálních věcných knih (Weitere Durchgliederung des kameralistischen Sachbuches). Na jejím počátku stálo vydání knihy Jägera von Weidenau s názvem *Unterricht zur Anweisung der Gefällserträge für die Staatsrechnungszentrale* (1810). Klíčový posun spočíval v oddělení operací působivých, tedy těch, které měly vliv na výsledek hospodaření, od nepůsobivých, které ho neměly, a to jak na straně příjmů, tak i výdajů. (Janout, 1995, s. 69) Kromě toho položil Jäger von Weidenau díky nové struktuře účtů předpoklad pro sestavení výkazu ztráty a zisku i z kamerálního účetní soustavy (Wickelmann, 1950, s. 4; Wysocki, 1965, s. 14).

Čtvrtá fáze vývoje dle uvedených autorů začíná přibližně v roce 1910 a vystihuje ji rozšíření kamerálního stylu směrem k účetnictví podniků (Ausbaus des

kameralistischen Rechnungsstiles zur Betriebskameralistik). Vzhledem k ekonomickému vývoji v tomto období přestala ve stávající podobě kamerální účetní soustava dostačovat (Janout, 1995, s. 66). Návrh změn publikoval v roce 1910 Karel Klapdort v díle *Die kameralistische Buchführung in ihrer einfachen und gehobenen Form* a v roce 1913 Ferdinand Schneider v díle *Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die werbenden Betriebe der Staats- und Kameralverwaltungen*. S ohledem na stoupající význam podnikatelských aktivit realizovaných orgány veřejné správy se oba autoři zaměřili zejména na rozpočetnictví na straně jedné a sestavování účetní závěrky v kamerálním účetnictví na straně druhé. Fakticky se jednalo o jakýsi průnik mezi kamerální a podvojnou účetní soustavou (Wysocki, 1965, s. 15).

K těmto vývojovým fázím pak ještě Janout (1995) doplnil fází pátou označenou jako rozšířená kameralistika (*Erweiterte Kameralistik*) začínající přibližně v roce 1950 a fází šestou od roku 1968 nesoucí název integrované rozpočtové účetnictví (*Integrierte Haushaltsverrechnung*). V prvním případě se jednalo o propojení podnikového kamerálního účetnictví s původním správním účetnictvím. Základem této formy se stal návod Alexandra Petry publikovaný v roce 1949 v knize s názvem *Von der Kameralistik zur Wirtschaftlichkeitsrechnung* (Janout, 1995, s. 68). A konečně integrované kamerální účetnictví (IHV), jehož základem je kromě jiného vícefázové účtování, zavedl v Rakousku v roce 1968 Friedrich Kohl (Janout, 1995, s. 68).

3.2 Domácí

Kamerální účetnictví bylo ze své podstaty určeno pro rozpočtové organizace, nejširšího uplatnění u nás tak našlo v městech a obcích, které byly s ohledem na velký časový záběr vzaty za základ i u níže prezentovaného výzkumu. V určitém období se tato účetní soustava používala plošně ve všech orgánech veřejné správy včetně úřadů centrálních (kde výzkum aktuálně probíhá), nebo třeba na poštovních úřadech, ale i při správě velkostatků (Tywoniak, 1973; Mikušek, 1986; Mírka 2019), nebo v některých podnicích, např. cukrovarech, lihovarech, apod. (Raulich, 1935). Chceme-li porovnat výše popsanou chronologii postavenou na německém a rakouském prostředí s vývojem u nás, je nutné se zaměřit na primární zdroje. Vedle samotných účetních záznamů dochovaných v různém rozsahu a kvalitě můžeme ve vztahu k účetnictví využít zejména právní předpisy a různé návody, manuály a v novější době i učebnice, případně novinové články, teoretická pojednání apod. (přehled pro starší období: Slavičková, 2017; pro 19. a 20. století: Puchinger a Slavičková, 2014) Vzhledem k omezenému prostoru následující text poukáže pouze na ty nejvýznamnější.

Díky soukromému charakteru měst a obcí před rokem 1848 se účetnictví těchto subjektů vyznačovalo obrovskou variabilitou, odvislou téměř výhradně od místních zvyklostí a instrukcí majitele panství (detailně viz Slavičková, 2017). Princip

předpisu a plnění, typický pro kamerální účetnictví, lze v městské agendě této doby nalézt v berních knihách, které obsahovaly odhad zdanitelného majetku a spolu s tím i předpis daní, a v berních rejstřících, do nichž úředníci zaznamenávali reálně uskutečněný výběr (Slavičková, 2017, s. 96–97). Hlavní účetní knihy, jak je známe např. z Kutné Hory nebo Českých Budějovic, sice obsahovaly záznamy o příjmech a výdajích v chronologickém pořadí, neplnily však primárně roli knihy pokladní. Taktéž věcné účtování (mnohdy nepeněžní) např. obilovin, dobytka apod. mělo spíše než systematických účtů charakter pomocných záznamů (detailně viz Slavičková, 2017, s. 101 a násl.). Moderní postupy, které se zejména od druhé poloviny 18. století pokoušeli na svých panstvích zavádět některé vrchnosti, ať už zmíníme rod Lobkoviců (Mikušek, 1986), nebo Chotků (Tywoniak, 1973), sice měly vliv i strukturu účetních záznamů v městech a obcích, spíše než o přechod na novou účetní soustavu se však jednalo jen o jakýsi upgrade původního účetního stylu.

Vzhledem k zhoršující se hospodářské situaci vydaly centrální i nižší úřady od konce 18. do poloviny 19. století celou řadu právních předpisů, které upravovaly hospodaření měst a vesnic bez ohledu na jejich postavení, ty se však většinou týkaly řádné evidence majetku, zatímco účetní soustavu žádných z nich nezohledňoval (Slavičková, 2020). Nejširší záběr mělo v tomto směru guberniální nařízení č. 6519 z 20. března 1828, které v návaznosti na starší normativy nařizovalo ve všech městech a obcích pravidelnou kontrolu pokladny a účetních výkazů, a to jak ze strany vlastníka panství, tak i (veřejných) krajských úřadů (Kalousek, 1910, s. 661). Dále než předpisy vydávané státem šla nařízení majitelů, jak můžeme vidět třeba na příkladu litomyšlské instrukce z roku 1835. Podle ní měla být základem účetnictví denní kniha, do které měl účetní zanášet všechny obecní příjmy a výdaje, dále „approbace pro početvedoucího k platnému příjmu a vydání obecního jmění“, soupis majetku ve smyslu inventáře, hlavní kniha pro příjem a vydání a na závěr tzv. oučet předkládaný k revizi (ANM, 1835, § 10). Jednotlivé dokumenty byly mezi sebou vzájemně provázány, pro srovnání plánu (Vorschreibung) a reálně uskutečněného plnění (Bestättigung) sloužila approbace, do které byly po schválení přenášeny záznamy z deníku.

Zlom nastal v souvislosti se zrušením patrimoniální správy v roce 1848, kdy bylo jako zákon č. 58/1859 ř. z. vydáno prozatímní obecní zřízení a na něho navazující právní předpisy, mimo jiné výnos ministra vnitra č. 13 353 z roku 1850 označovaný jako Návod ke správě obecního majetku (Cais, 2006, s. 256). Nově mohly obce svobodně disponovat se svým majetkem jak movitým, tak i nemovitým, kontrolním orgánem se stal zemský výbor. Podle zmíněného Návodu, jehož obsah převzala i tiskem vydaná Obentrautova příručka z roku 1863, měla každá obec bez ohledu na velikost sestavit inventář obecního jmění (Obentraut, 1863, s. 13) a vždy před začátkem účetního období také rozpočet (Obentraut, 1863, s. 26). Odpovědnost za pokladnu nesl obecní pokladník, který vedl i její evidenci v pokladním deníku

(Obentraut, 1863, s. 31–32). Na konci účetního období sestavoval tzv. účet, kdy byly vzaty z deníku všechny příjmy a výdaje a srovnány s rozpočtem a inventářem. Pokud by u výdajů částka přesáhla plánovanou výši, bylo nutné zkontrolovat, zdali k tomu vydal souhlas obecní výbor (Obentraut, 1863, s. 35–36). V návaznosti na obecní zřízení z roku 1863 pro Slezsko, resp. 1864 pro Moravu a pro Čechy Jan Březnovský (1865) doporučil vést vedle peněžního deníku a deníku na hmoty i hlavní knihu, jejíž levá strana byla určena pro náležitosti včetně nedoplatků z minulého období, zatímco pravá pro uskutečněné platby včetně sloupce pro tzv. zbytky závěreční (Březnovský, 1865, s. 17).

Obr. 1 Levá a pravá strana hlavní knihy dle Březnovského (1865)

Položka	Náležitost 1865	Zbytky začáteční	Náležitost na rok běžný	Odpadlo nebo odpuštěno

Článek z deníku	Den, měsíc	Číslo přílohy	Platba	Mnoho-li zaplacen	Zbytky závěreční	Poznámka

Zdroj: Vlastní zpracování podle Březnovského (1865).

Rozdělení účetních operací (účinnů) na působivé a nepůsobivé doporučoval ve svém popisu kamerální účetní soustavy z roku 1908, resp. 1909 Josef Drachovský. Za působivé účiny měly být podle něho považovány ty operace, které měly vliv na stav jmění, nebo ty, které ovlivňovaly výsledek hospodaření. Ostatní byly nepůsobivé (Drachovský, 1909, s. 26). Hlavním cílem účetnictví bylo nadále mít přehled o náležitostech, platbách a nedoplatcích, což se v případě měst a obcí, jak můžeme vidět třeba na textech Františka Ladislava Popelky (1886), jevílo jako dostatečné. Proti tomu Josef Drachovský (1909) nebo Jan Rančák (1897) zaznamenali zejména u velkostatků používajících kamerální účetnictví vedle tohoto i potřebu výkaznictví zisku a ztráty, kterou však Rančák v návaznosti na doporučení znalce tohoto

prostředí Josefa Bezdíčka navrhoval vyřešit přechodem na podvojný účetnictví (Rančák 1897, s. 192).

Propojení pokladniční služby se službou účetní a likvidační v obcích označil za jeden z nejzávažnějších problémů Boh. Krutský ještě v roce 1924. Napravit to měla tzv. finanční novela č. 329/1921 Sb. o přechodné úpravě finančního hospodářství obcí a měst s právem municipálním a na ní navazující prováděcími předpisy. Na jejím základě měl být post pokladníka a účetního oddělen, byla sjednocena struktura rozpočtu a rozpracován proces kontroly. Všechna města a vesnice také získaly jednotné účetní formuláře, a to díky zejména vyhláškám prezidenta zemské správy č. 22/1922 z.z., pro Čechy, resp. č. 60/1922 z. a n.z. pro Moravu. Ty doplnilo ještě několik navazujících normativů, konkrétně náležitosti účetní uzávěrky byly publikovány jako součást vyhlášky č. 80/1931 z.z. Jejím klíčovým oddílem byl nadále výkaz náležitostí, plateb a nedoplatků, vedle toho však obce mohly sestavovat i *účet inventárního jmění obecního* a zejména *rozvážný účet hospodaření* a *rozvážný účet jmění*, které jim poskytovaly celkový přehled o stavu a vývoji hospodaření obce.

Účetní praxi v tomto období komplikovala paradoxní situace, kdy obcí řízené podniky vedly své účetnictví podvojně, zatímco obec sama musela vést své účetnictví kamerálně, nebo měla alespoň svoji účetní závěrku přizpůsobit tak, aby „aby nejvyšší kontrolní úřad mohl ji zařadit do souboru ostatních bilancí státních, kamerálně vedených“ (Lanzendörfer, 1945, s. 27). Návod k tomu poskytovaly tištěné příručky, mimo jiné opět třeba od Josefa Drachovského (1936). Pokud bylo potřeba v kamerálním účetnictví zjistit hospodářský výsledek, bylo nutné sestavit rozvahu a výsledkové přehledy (Slavičková, 2021, s. 165). Rozvaha se sestavovala na základě kameralistické účetní uzávěrky a inventurní knihy a obsahovala informace o stavu jmění (počátečním a konečném) a změnách majetku (kolik přibýlo a kolik ubylo) (Drachovský, 1936, s. 379). Její struktura se vždy opírala o tyto zásady:

počáteční aktivum – počáteční pasivum = čistý výsledek počáteční

konečné aktivum – konečné pasivum = čistý výsledek konečný

(změna aktiv) – (změna pasiv) = (změna čistého výsledku během bilančního období)

Přičemž:

změna aktiv = počáteční aktivum – konečné aktivum

změna pasiv = počáteční pasivum – konečné pasivum

změna čistého výsledku během bilančního období = čistý výsledek počáteční – čistý výsledek konečný (Drachovský, 1936, s. 379)

Výsledkové přehledy obsahovaly čtyři sloupce, a to Přírůstky, Úbytky, Zisk a Ztrátu a byly sestavovány z účetní uzávěrky a z rozvahy, „*při čemž rozvažné položky se převádějí na příjmy nebo vydání hotových peněz*“ (Drachovský, 1936, s. 379). Příjmy v účetní uzávěrce tvořily přírůstek, vydání úbytek. Počáteční hodnota jmění věcného (počáteční zásoba zboží) tvořila úbytek, zatímco konečná hodnota jmění (konečná zásoba zboží) přírůstek. Celkový přírůstek každé rubriky byl ziskem, zatímco celkový úbytek každé rubriky ztrátou. Platilo přitom jednoduché pravidlo, že souhrn výnosů (úbytků) rubrik řádných a mimořádných v podrobném přehledu výsledkovém musel být stejný, jako souhrn přírůstků (úbytků) v rozvaze (Drachovský, 1936, s. 379).

Stejný problém řešili ve svých textech i Josef Bezdíček (1901) nebo Hugo Raulich (1935). Oproti výše jmenovaným tyto autory spojoval negativní postoj ke kamerálnímu účetnictví, na příkladu komplikovaného vyjádření hospodářského výsledku v kamerální účetní soustavě se snažili argumentovat ve prospěch přechodu k podvojnému účetnictví. Ačkoliv se to jeví ze současného pohledu jako jen těžko pochopitelné, řada i velkých ekonomických subjektů jakými byly některé velkostatky, toto dlouhodobě odmítala (Mikušek, 1986, s. 78). Obce byly nuceny kamerální účetnictví opustit na základě sady předpisů vydaných po roce 1946, zejména se jednalo o zákon č. 279/1949 Sb., který propojil rozpočty národních výborů s jednotným hospodářským plánem, vyhláška č. 692/1950 Ú.l., která nařizovala tzv. zařízením státní správy vést účetnictví za pomoci podvojně účetní soustavy, vyhláška č. 99/1953 o účinnosti účetních zásad dle vládního nařízení č. 41/1952 Sb. pro další okruhy účetních jednotek a konečně vyhláška č. 252/1954 Ú.l. o změně pravidel pro vedení pokladních operací hospodářských, rozpočtových a ostatních organizací a zařízení.

3.3 Diskuze

V případě první fáze datované před rok 1750 je komparace našeho a zahraničního prostředí velmi složitá. Komplikací je primárně příliš obecná charakteristika, kterou Walb a ostatní tomuto období připsali. Na základě staršího výzkumu postaveného na širokém spektru primárních zdrojů (Slavíčková, 2017) lze říci, že ekonomické subjekty ještě v 18. století používaly pro vedení účetních záznamů archaický účetní styl, který sledoval primárně správní cíle (Slavíčková, 2017, s. 200). S ohledem na faktickou neexistenci zejména kameralistické hlavní knihy při současném využití principu předpisu a plnění v berních knihách a rejstřících (týká se měst) lze mluvit maximálně o účetnictví s kameralistickými prvky, jak ho ve vztahu k nejstaršímu období označil Miloslav Janhuba (2010, s. 16).

V návaznosti na vydání Puechbergrovy příručky v roce 1762 a v souvislosti s probíhajícími účetními reformami na centrální úrovni byl podle Josef Pazourka (1920, s. 168) přechod na kamerální účetnictví městům nařízen už v roce 1768, fakticky se však uvedení tohoto nařízení do praxe protáhlo podobně jako v případě

dalších reforem na řadu někdy i desítek let (Čáp, 1995). Vydání textu Jägera von Weidenau v roce 1810 nemělo na české prostředí pravděpodobně žádný vliv. Posun ve vývoji kamerální účetní soustavy popsany autory v druhé fázi se v našem případě odehrál s časovým zpožděním až během 19. století, a to ještě spíše v jeho druhé polovině. Na základě výzkumných sond se v tuto chvíli zdá jako pravděpodobnější, že dříve než královská a komorní města kameralistický princip do svého účetnictví inkorporovala pod tlakem osvěcenských majitelů města poddanská. Zatímco Lobkovické panství začalo kamerálně účtovat od roku 1825 (Mikušek, 1986, s. 71), nejstarší kamerální hlavní kniha v Olomouci pochází z roku 1851/1852, v Uničově až z roku 1873 (Slavičková, 2020, s. 91–92). Zřejmě se přitom jednalo o reakci na vydání výše citovaných právních předpisů, zejména *Návodu ke správě obecního majetku* z roku 1850, na základě kterého se kamerální účetní soustava konečně stala integrální součástí agendy měst a obcí u nás.

Ke struktuře popsané ve třetí a čtvrté vývojové fázi se kamerální účetnictví u nás dopracovalo až na přelomu 19. a 20. století, v praxi jej však využilo zřejmě jen omezené množství ekonomických subjektů. Konkrétně v případě již zmíněné Olomouce a Uničova zůstala podoba účetních knih až do roku 1945 beze změn (Slavičková, 2021, s. 93). Připomeňme v této souvislosti také komentář Krutského z roku 1924, podle kterého spojení pokladniční a účetní služby spolu se službou likvidační bylo ještě v té době běžnou praxí i ve velkých městech (Krutský, 1924, s. 7–8). Už samotná existence výše citovaných učebnic a dalších textů od Jana Rančáka (1897), Josefa Bezdíčka (1901) nebo Josefa Drachovského (1908, 1909, 1936) jasně dokládá, že rozvinuté verze kamerálního účetnictví nebyly českému prostředí neznámé, ostatně stejně jako původní německé texty, na které tito autoři místy odkazují. Vedle jakéhosi ustrnutí v novelizaci účetních předpisů, které je patrné zejména v období první Československé republiky, to byl hlavně konzervativní přístup samotných účetních jednotek, které se mnohdy jakýmkoliv změnám úporně bránily, a to přes mnohdy ostrou kritiku kamerálního účetnictví, kterou prezentoval kromě jiných jak Josef Pazourek (1920, s. 168), tak i Hugo Raulich (1935, s. 14).

4 Závěr

Přestože byly české země až do roku 1918 součástí habsburské monarchie, vývoj kamerálního účetnictví sestavený na základě rakouského a německého prostředí koresponduje se situací na našem území pouze částečně. Chronologii kamerálního účetnictví popsanou Walbem a ostatními kopírovalo naše prostředí s významným časovým odstupem, přímé převzetí podoby této účetní soustavy navržené ať už Puechbergem (1762), Jägerem von Weidenau (1810), Klapdorfem (1910) nebo Schneiderem (1913) doložit nelze. Autoři publikující u nás na toto téma sice svými odkazy demonstrovali znalost soudobých trendů, své pokyny však bez výjimky přizpůsobovali místním podmínkám a potřebám zdejších uživatelů. Spíše než

o pokroky v účetní teorii se tak vývoj kamerálního účetnictví u nás odvíjel od vydávaných právních nařízení na straně jedné a zvyklostí a potřeb účetní praxe na straně druhé. Pomineme-li problematiku vymezení charakteristiky kamerálního účetnictví v první fázi, klíčové znaky druhé, třetí a čtvrté fáze vývoje této účetní soustavy lze identifikovat i v našem prostředí, i když v jiné časové ose. Oproti původní chronologii tak o druhé fázi nelze mluvit dříve než v první polovině 19. století a o druhé a třetí ve druhé polovině 19. století, resp. první polovině 20. století.

Literatura

ANM [Archiv Národního muzea], 1835. *Instruction zur Verrechnung des Gemeindvermögens für die unterthänigen Gemeinden der Herrschaft Leitomischel z 1. ledna 1835.* Archiv Národního muzea, Sbírka F topografická, sign. F 110, karton 89.

BEZDÍČEK, J., 1901. *Přehledné hospodářské účetnictví jednoduché (denníkové i kamerální) a dvojité.* Praha: J. Bezdíček.

BŘEZNOVSKÝ, J., 1865. *Krátké navedení k účetnictví v obcích vesnických.* Praha: Ed. Grégr.

CAIS, P., 2006. Účetní materiály kamerálního účetnictví obecní samosprávy v Čechách v letech 1850–1945 (se zřetelem k situaci v českém pohraničí). *Archivní časopis.* Roč. 56, č. 4, s. 249–285.

CONSTANTINI, E., 1903. *Das Kassen- und Rechnungswesen der deutschen Stadtgemeinden.* Leipzig: F. Leineweber.

ČÁP, J., 1995. Poznámky k organizaci regulovaného magistrátu v Náchodě. In: *Poddanská města v systému patrimoniální správy. Sborník příspěvků z konference v Ústí na Orlicí 12.–13. září 1995,* Ústí na Orlicí: Státní okresní archiv, s. 133–162.

DRACHOVSKÝ, J., 1936. *Všeobecné a československé účetnictví státní.* Praha: Melantrich.

DRACHOVSKÝ, J., 1909. *Všeobecné účetnictví.* Praha: Bursík a Kohout.

DRACHOVSKÝ, J., 1908. *Rakouské účetnictví státní.* Praha: Bursík a Kohout.

HÜGLI, F., 1887. *Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen.* Bern: K. J. Wyss.

JÄGER VON WEIDENAU. 1810. *Unterricht zur Anweisung der Gefällserträge für die Staatsrechnungszentrale.* Bez místa vydání.

JANHUBA, M., 2010. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky).* Praha: Oeconomica.

- JANOUT, P., 1995. *Die Entwicklung der Kameralistik in Österreich. Diplomarbeit.* Linz: Johannes-Kepler-Universität Linz.
- JOHNS, R., 1958. Kameralistik. In: *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.* Band II. Stuttgart: Sachäffer Poeschel Verl., s. 2938.
- JUZI, O., 1916. Systematische kameralistische Buchführung. *Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich.* Sv. 32, Zürich: Schultess Polygraphischer Verlag.
- KALOUSEK, J., 1910. *Archiv český, Sv. 25: Řády selské a instrukce hospodářské 1781-1850.* Praha: Bursík a Kohout.
- KLAPDORF, K., 1910. *Die kameralistische Buchführung.* Düsseldorf: L. Schramm.
- KRAMEŠ, J., 2016. *Ekonomie jako předmět vysokoškolské výuky v českých zemích v XVIII. a XIX. století.* Praha: Management Press.
- KRUTSKÝ, B., 1924. *O jednotné úpravě účetní a pokladniční služby v obcích.* Praha: Československé obce samosprávné.
- LANZENDÖRFER, J., 1945. *Několik kapitol ze samosprávy.* Praha: České zemské ústředí obcí, měst a okresů.
- LEGAY, M. L., 2009. The Beginnings of Public Management: Administrative Science and Political Choices in the Eighteenth Century in France, Austria, and the Austrian Netherlands. *The Journal of Modern History.* Sv. 81, č. 2, s. 253–293. doi: 10.1086/598924.
- MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J., 2010. Nástin historického vývoje vzniku specifík účetních systémů. In: *Finanční účetnictví.* Liberec: Technická univerzita, s. 60–79.
- MIKUŠEK, E., 1986. Účetní systémy a metody na majetku roudnických Lobkoviců. *Sborník archivních prací.* Roč. 36, č. 1, s. 53–102.
- MÍRKA, J., 2019. Josef František baron Puteani vrchním správcem panství Františka Josefa hraběte z Vrtby. Vrchnostenští úředníci a správa vrtbovských panství na přelomu 18. a 19. století. *Folia Historica Bohemica.* Roč. 34, s. 79–124.
- MONSEN, N., 2002. The Case of Cameral Accounting. *Financial Accountability and Management.* Sv. 18, č. 1, s. 39–72. doi: 10.1111/1468-0408.00145.
- OBENTRAUT, M., 1863. *Samospráva obce v království Českém. Praktické navedení pro pány představené, radní a výbory obecní, jakož i pro každého, jemuž vůbec nějaký úřad v obci svěřen jest, o tom, jak se záležitost, novým obecním zákonem v obor činnosti obce odevzdané, v souladu se zákonem blahobytem obce spravovati mají.* Praha: Maximilian rytíř z Obentrautů.

Slavičková, P.: *Vývoj kamerálního účetnictví v českých zemích a v zahraničí*.

OETTLE, K., 1990. Cameralistics. In: GROCHLA, E., GAULER, E. *Handbook of German Business Management*. Stuttgart: Poeschel, s. 345–354.

PAZOUREK, J., 1920. *Theorie i praxe účetních soustav*. Praha: Archiv.

POPELKA, F. L., 1886. *Účetnictví samosprávy obecní*. Praha: F. L. Popelka.

PUECHBERG, J. M., 1762. *Einleitung zu einem verbesserten Cameral-Rechnungs-Fusse*. Wien: J. T. Trattner.

PUCHINGER, Z., SLAVÍČKOVÁ, P., 2014. *Malé dějiny účetnictví*. Olomouc: VUP.

RANČÁK, J., 1897. *Účtověda o sluhu jednoduchém, složitém (dopickém) a kamerálním (státním) užívaném v obchodních a průmyslových komptoirech a při účetní službě státních i samosprávných úřadů*. Praha: J. Rančák.

RAULICH, H., 1935. *Kamerální účetnictví (v podnicích soukromých)*. Praha: Tiskové podniky Ú.S.Č.P.

SCHAUER, R., 2014. *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Kameralistik und/oder Doppik? Einführung und Standortbestimmung (Ausgabe Österreich)*. Wien: Linde Verlag.

SCHNEIDER, F., 1913. *Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die verbenden Betriebe der Staats- und Kommunalverwaltungen*. Berlin: Vahlen.

SCHROTT, J., 1886. *Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft*. Wien: Hof-Verlags und Universitäts-Buchhandlung.

SLAVÍČKOVÁ, P., 2022. *Kamerální účetnictví a jeho vývoj na území současného Česka*. Praha: NLN.

SLAVÍČKOVÁ, P., 2021. Úřední písemnosti v kamerálním účetnictví. *Archivní časopis*. Roč. 71, s. 154–169.

SLAVÍČKOVÁ, P., 2020. Proměny městského účetnictví mezi 18. a 19. století. *Cornova. Revue České společnosti pro výzkum 18. století*. Roč. 10, č. 1, s. 85–94

SLAVÍČKOVÁ, P., 2017. *Účetnictví mezi tradicí a racionalitou v českých zemích od středověku do počátku 18. století*. Praha: Scriptorium.

SYKORA, G., 1952. *Systeme, Methoden und Formen der Buchhaltung*. Wien.

TYWONIAK, J., 1973. Ústřední správa chotkovských velkostatků a její archiv. *Sborník archivních prací*. Roč. 23, č. 3, s. 3–105.

WALB, E., 1926. *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Wien-Berlin: Spaeth and Linde.

WERNER, F., 1915. *Kameralistische oder kaufmännische Buchführung namentlich für staatliche oder städtische verbende Betriebe*. Leipzig: Klinkhardt.

WICKELMANN, H., 1950. *Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben*. Berlin-Münich: Duncker and Humbolt.

WYSOCKI, K., 1965. *Kameralistische Rechnungswesen*. Stuttgart: Peoschel.

Development of cameral accounting in Czechia and abroad

Pavla Slavičková

Abstract:

Cameral accounting was primarily intended for budgetary organizations and before 1954 it was used in our country not only by public offices, but also by some enterprises and noble estates. The article is based on a series of research studies from Germany and Austria on the development of this accounting system and, based on the analysis of a wide range of primary sources, compares the chronology of cameral accounting and the characteristic of individual phases with the situation in our country. Although the Czech lands were part of the Habsburg state until 1918, the development of cameral accounting in our country differed in part from this line of development, both due to a time shift and especially due to the close connection with the needs of accounting practice.

Keywords: Cameral accounting; Czechia; Development.

JEL Classification: M4, N0.