

# Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti<sup>#</sup>

*Milan Hrdý\* – Denisa Plachá\*\**

## 1 Úvod

Systém podvojného účetnictví byl poprvé popsán a definován vlašským mnichem a matematikem Lucou Pacioli v roce 1494 ve spise Soubor aritmetiky, geometrie, poměrů a úměr (Fireš, 1988). Tento spis byl přeložen do pěti jazyků a v průběhu doby byl mnohokrát reprodukován. Výsledkem těchto aktivit bylo široké rozšíření povědomí a znalostí o podvojném účetnictví (Pelikánová, 2005). Je však prokázáno, že v praxi byl Pacioli popsaný princip aplikován již o 100 – 200 let dříve. Toto se týká např. podvojného zápisu. Přestože se základní principy a předmět účetnictví uchovávají, spolu s rozvojem výroby, společnosti, vědy a techniky musí zákonitě docházet i k modifikaci funkcí, metod, forem a organizaci účetnictví. Vývoj účetnictví lze tedy definovat jako „proces více či méně častých a více či méně významných změn, v němž se však podstata, základní principy a základní poslání účetnictví uchovávají“. (Fireš, 1988)

V důsledku transformace manufakturní výroby ve výrobu tovární došlo v 18. a 19. století k doplnění tradičního pojetí účetnictví o nákladové účetnictví. Tento přechod totiž kladl zvýšené požadavky na informace nutné k řízení těchto továrních podniků. V 19. století se podnikatelské aktivity rozšířily do formy kapitálových společností a účetnictví se stalo nástrojem skládání účtů široké akcionářské společnosti. (Pelikánová, 2005).

Podvojný účetnictví nebylo v 18. a 19. století jediným účetním systémem. Existovalo i tzv. kameralistické účetnictví. Principy, metody a další podrobnější informace o systémech účetnictví uvádíme dále.

V současné době neexistuje příliš mnoho informačních zdrojů, které by souhrnně informovaly o charakteristikách účetních systémů v minulosti používaných na českém území. Z tohoto důvodu si tento článek klade za cíl přehledně charakterizovat jednotlivé účetní systémy používané v českých zemích v 18. a 19. století, identifikovat jejich fundamentální komponenty, principy a metody ve vztahu k aktuální podobě účetnictví.

## 2 Obecné principy a úkoly účetnictví

Úkolem účetnictví v tomto období bylo zejména zachytit, jak se hospodář se jměním a dále prokázat pravost a správnost provedených operací se jměním vůči druhým osobám prostřednictvím zápisů v knihách, které byly vedeny za tímto účelem. Takové zápisy byly

---

<sup>#</sup> Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Komplexní řešení teoretických a aplikačních problémů financování malých a středních podniků v podmínkách tržního prostředí Evropské unie* registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem 402/06/0340.

<sup>\*</sup> Doc. Ing. Milan Hrdý, Ph.D. – děkan; Katedra ekonomiky podniku a účetnictví, Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni, Husova 11, 306 14 Plzeň, Česká republika; <hrdy@keu.zcu.cz>.

<sup>\*\*</sup> Ing. Denisa Plachá – interní doktorandka; Katedra ekonomiky podniku a účetnictví, Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni, Husova 11, 306 14 Plzeň, Česká republika; <plachad@keu.zcu.cz>.

realizovány na účtech a souhrnně byly v dobových pramenech označovány jako tzv. knihvedení neboli účetnictví.

Blomann definuje účetnictví jako písemný zápis veškerých změn ve jmění za účelem evidence těchto událostí. Tyto jednotlivé případy byly označovány jako jednací a vykazovaly se do takových detailů, aby bylo možné prokázat jejich opodstatněnost druhým osobám.

Aby bylo dosaženo takto stanovené funkce, bylo účetnictví realizováno „dle jakéhosi plánu, v přímém pořádku a dle jistých pravidel“. (Blomann, 1898)

Účetnictví přinášelo možnost prozkoumat hospodářskou činnost a díky tomu tvořilo i součást kontroly. Mezi účetnictví a kontrolou tedy existoval již v tomto období velmi těsný vztah a je zřejmé, že účetnictví bez kontroly a potažmo kontrola bez účetnictví nemohly existovat izolovaně.

V dobových pramenech se můžeme setkat se dvěma pojmy, které jsou si svým názvem velmi podobné, ale které nelze zaměňovat. Jedná se o pojem účetnictví, které je definováno jako „vědecký způsob mluvy“ (Blomann, 1898) a o pojem účtověda, jež představuje vědu o účetnictví a kterou Blomann definuje jako soustavnou nauku o zásadách platných pro písemný popis jmění a jeho změn, o zásadách platných pro přehled výsledků těchto změn (= účetnictví) a dále se jedná o nauku o tom, jakých vhodných prostředků používat k zamezení a odhalení škod, které byly způsobeny správcem jmění (= kontrola).

Účetnictví jako takové směřuje svou pozornost ke 3 významným oblastem (Blomann, 1898):

- vyličení jmění – při splnění tohoto cíle hraje dominantní roli tzv. popisník (inventář). Popisník představoval písemný průkaz jmění z hlediska množství i z hlediska ceny dle jeho jednotlivých částí. Účelem popisníku bylo zajistit přesný přehled o jmění jako o celku, ale i o jeho částech. Dále pak zajišťoval informace o stavu jmění na počátku a konci účetního období za účelem vyjádření výsledku hospodaření. Popisník plnil rovněž kontrolní funkci. V zájmu přehlednosti se využívalo tabulkové a sloupcové podoby popisníku. V případech rozsáhlejších hospodářství byl používán tzv. hlavní (ústřední) inventář, který obsahoval agregované informace ze všech dílčích popisníků,
- vyličení změn ve jmění – představuje účtování v užším smyslu v chronologickém sledu označované jako chronologické nebo deníkové,
- vyličení hospodářských výsledků – jednotlivé jednací případy byly zapisovány v soustavném pořadí dle titulu (soustavné, systematické knihování).

V tomto období je možné setkat se dvěma účetními systémy. Prvním z nich je účetní sloh jednoduchý (kameralistický) a druhým účetní sloh dvojitý (dopický, složitý). (Blomann, 1898) Oba uvedené systémy budeme v dalším textu podrobněji analyzovat.

## **2.1 Kameralistické (jednoduché) účetnictví**

Princip kameralistického účetnictví spočíval v tom, že účetní zápis o dané události probíhal prostřednictvím zápisu výhradně na jediné položce např. peníze za utržené obilí představovaly příjem na peněžním účtu, zaplacené daně byly účtovány jako peněžní výdaj. Z tohoto důvodu byl tento účetní sloh označován jako jednoduché účtování. Jednotlivé případy byly v závislosti na své podstatě evidovány buď jako příjmy příp. výdaje věcné nebo peněžní a byly diferencovány dle předmětu. Každý jednací případ byl zaznamenán jako svou

náležitostí (jak se stát mělo), tak svou platbou (jak se stalo), avšak vždy pouze jediným zápisem. Výrazy příjem a výdaj tedy představují ve svém širším smyslu jak náležitost, tak platbu. Platba je vždy závislá na předchozí náležitosti a sama o sobě neovlivňuje výši jmění, nýbrž pouze náležitost. (Blomann, 1898)

Tohoto účetního systému se využívalo především v oblasti finančních (kamerálních) komorních důchodů.

### **2.1.1 Účetní knihy**

Kamerální účetnictví bylo konstruováno na 2 dílčích elementech:

- časové (denníkové) účetnictví,
- soustavné (knihovací) účetnictví (Blomann, 1898).

V časovém účetnictví se používalo tzv. denníku (diaria, journal). V této účetní knize se evidovaly veškeré změny ve jmění v chronologickém sledu. Sečtením příjmů a výdajů a prostřednictvím následného stanovení zůstatku pak bylo možné zjistit aktuální stav jednotlivých složek jmění.

Úkolem soustavného účetnictví bylo zachytit jednotlivé jednacích případy do oddílů (rubrik), do kterých tyto případy náleží z hlediska své povahy (podstatných znaků). K tomuto účelu sloužila tzv. hlavní (kontová) kniha. Další velmi významnou funkcí, kterou plnilo soustavné účetnictví, bylo posouzení této rubrikové soustavy a prokázání jejího výsledku ve své celkové, ale i dílčí podobě. Toho bylo možné docílit pouze za předpokladu, že účtování bylo realizováno dle právní podstaty jednotlivých účetních případů.

Jednotlivé rubriky se členily takto (Blomann, 1898):

- působivé – takové, které náleží do výsledku hospodaření, které představovaly řádné příjmy a výdaje. Rovněž do působivých rubrik patřily takové, které nenáležely do výsledku hospodaření a byly označovány jako mimořádné příjmy a výdaje,
- nepůsobivé – též označované jako souvztažné nebo přidělové.

Vedení hlavní knihy spočívalo v zápisu náležitostí a odvodů a bylo označováno jako kontování (knihování, účtování).

Vedle výše uvedených účetních knih existovaly ještě tzv. pomocné knihy, jež byly vedeny dle potřeby tak, aby bylo dosaženo větší přehlednosti účetnictví. Mezi takové pomocné knihy patřila např. kniha pokladní, knihy pozemkové, knihy o náčiní a náradí hospodářském, kniha jistin, knihy poukázek, záznamy lhůtní, sborníky, knihy vzájemného odúčtování, kniha záznamní záloh atd. (Blomann, 1898)

### **2.1.2 Účetní výkazy a účetní závěrka**

Účetní závěrka je v dobových dokumentech označována jako hospodářský výkonný výkaz, který představoval důkaz všech účinnů daného hospodaření seřazených dle součtů jednotlivých rubrik v daném účetním období. Výkaz byl rozdělen do 2 sloupců: příjmového a výdajového. Účetní závěrka obsahovala tyto výkazy:

- rozvaha jmění – na počátku a konci účetního období byla prováděna inventura jmění, následně se oba zjištěné stavy porovnály a výsledek představoval tzv. rozvahu jmění. Rozvaha jmění zahrnovala porovnání těchto položek:
  - peněžní jmění (hotovost, nedoplatky),
  - věcné jmění (kmenové – základní, výrobní),
- výsledková rozvaha hospodářská (rozvaha zisku) – poskytovala informace o dosaženém výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření byl definován jako účinek na výši jmění vzešlý z hospodaření. (Blomann, 1898) V úvahu připadaly samozřejmě dvě varianty: buď mohlo dojít ke zvýšení nebo snížení jmění.

## 2.2 Dopické účetnictví

Princip dopického účetnictví spočíval v tom, že každý jednací případ byl zaznamenán jako soubor dávky a k ní náležející protidávky. Tento způsob účtování je vysvětlován tím, že dávka je měřítkem protidávky a opačně. Vyjádření jednotlivých případů se realizovalo v peněžních jednotkách a na dvou položkách. Princip je tedy identický jako v současném podvojném účetnictví. V dobové literatuře je takové účetnictví označováno rovněž jako kupecké, protože své uplatnění nacházelo nejvíce v obchodech a kupeckých hospodářstvích. (Blomann, 1898)

### 2.2.1 Účty dopického účetnictví

Účty měly v té době velmi podobou konstrukci jako v současné době. Levá strana byla označována jako „Má dáti“ nebo „Vzal“ a představovala stranu dlužníka. Pravá strana účtu nesla označení „Dal“ a byla stranou věřitele.

Účty je možné členit do 2 základních skupin (Blomann, 1898):

- dílčí – týkaly se pouze některých částí hospodářství a které bylo možné dále klasifikovat na:
  - zůstatkové (zásobní) – vykazovaly nejen příslušný stav jmění, ale i tržby,
  - těžební (provozovací) – týkaly se takových operací, které neovlivňovaly výši jmění a byly na nich evidovány pouze takové příjmy a výdaje, které souvisely s provozováním obchodu,
  - účty z účinnů mimořádných (k výsledku hospodářskému nenáležejících) – evidovaly takové operace, které nesouvisely s provozem hospodářství, ale zároveň ovlivňovaly výši jmění (dary, věno manželky, dědictví, ztráty způsobené živelnými pohromami atd.),
  - osobní – sloužily k evidenci veškerých dluhů a pohledávek vůči jednotlivým osobám. Účty byly dále analyticky členěny dle konkrétních osob.
- celkové – funkcí těchto účtů bylo poskytování agregovaných informací o výši jmění a výsledku hospodaření

### 2.2.2 Účetní knihy

Rovněž v dopickém účetnictví se používalo tzv. denníku (journalu). Tato účetní kniha byla vedena v peněžních jednotkách a evidovaly se v ní veškeré záznamy o změnách ve jmění.

Zásady pro vedení denníku lze shrnout takto (Blomann, 1898):

- všechny jednací případy byly zaznamenávány chronologicky,
- zápis jednacích případů byl prováděn srozumitelně a jasně a zřetelně vyjadřoval podstatné rysy daného případu,
- zápis jednacího případu obsahoval tyto náležitosti:
  - čas, kdy se případ stal,
  - podstatu jednacího případu (např. prodej, sleva atd.),
  - předmět jednacího případu (např. směnka, zboží),
  - platební podmínky,
  - cenu za kus,
  - celkovou částku.

V denníku se zaznamenávaly oba účty, na kterých bylo v souvislosti s příslušným jednacím případem účtováno.

Další účetní knihou, která v tomto účetním systému našla své uplatnění, byla hlavní kniha. Jejím účelem byla evidence změn ve jmění a oproti denníku obsahovala i počáteční stavy.

### **2.2.3 Účetní závěrka a uzávěrka**

Pro převod konečných zůstatků zůstatkových a osobních účtů se používal zvláštní účet označovaný jako konečná rozvaha. Na levé straně konečné rozvahy byly evidovány konečné zůstatky aktiv a na straně pravé konečné zůstatky pasiv. Dobová terminologie je odlišná od terminologie současné, kdy konečnou rozvahu chápeme jako výkaz, a účet sloužící pro převody konečných zůstatků označujeme jako konečný účet rozvažný.

Těžební a opět zůstatkové účty se převáděly na tzv. účet ze zisku a ztráty.

Uzavřením hlavní knihy bylo možné získat rozvahu jmění a rozvahu výtěžku. Tyto výstupy lze již chápat jako výkazy v dnešním pojetí. Rozvaha jmění poskytovala informace o stavu majetku, dluhů a čistého jmění. Rozvaha výtěžku obsahovala údaje o výnosech a ztrátách z hospodaření a informovala o výši čistého výtěžku nebo čisté ztráty. Oba výkazy byly velmi těsně propojeny.

## **3 Institucionální kontrola účetnictví v Rakousku-Uhersku**

Jak již bylo uvedeno výše, účetnictví v tomto období bylo velmi těsně svázáno s kontrolou. Tato kontrola se realizovala rovněž na úrovni státu a v tomto časovém horizontu byla na poměrně vysoké úrovni. Instituce, které se zabývaly kontrolou účetnictví, fungovaly již v 18. století.

K osamostatnění účetní kontroly v zemích Rakouska-Uherska došlo již v roce 1761, kdy vznikla Dvorská účetní komora. Do kompetence této instituce spadaly všechny účtárny a její hlavní funkcí byla kontrola Generální pokladny a Dvorské komory. Založení Dvorské účetní komory lze považovat za počátek institucionalizované kontroly státního hospodářství. Vzhledem ke zhoršujícímu se stavu rakouských státních financí nabývala kontrola stále větší důležitosti. Tato instituce se vyznačovala poměrně stabilním postavením a teprve v roce 1792 se stala součástí nově vytvořeného direktoria. Velmi brzy byla přejmenována na Hlavní státní účtárnu, jejíž jádrovou činností byla evidence státních financí, řízení dvorské a provinciální

účtárny, dále revize a kontrola aktivit těchto jednotlivých účtáren. V roce 1793 však došlo k vyjmutí revizní a cenzurní činnosti z kompetence Hlavní státní účtárny a tyto aktivity byly přeneseny na jednotlivé zemské účtárny. Tento akt však neměl dlouhého trvání a hned v roce 1794 byla kontrolní agenda navracena zpět do původního stavu a znovu došlo k vytvoření Centrální účetní komory. V roce 1802 se celá státní účtářenská správa začlenila do spojené dvorské kanceláře a bankodeputace.

Již v roce 1805 však bylo zřízeno Generální účetní ředitelství jako samostatný řídicí a kontrolní úřad. V čele této instituce stále prezident a viceprezident a úřad byl přímo podřízen císaři. Jeho náplní nebyla samotná kontrola, nýbrž byla tato instituce v postavení ústředního řídicího orgánu kontroly. Generální účetní ředitelství bylo naprosto nezávislé na dvorských a zemských úřadech, což mu umožňovalo plnit své funkce bez jakýchkoliv překážek a bariér.

K dalším změnám v této oblasti došlo až v roce 1854, kdy bylo Generální účetní ředitelství přebudováno na Účetní kontrolní úřad. Této instituci byly podřízeny všechny účtárny včetně ústřední státní účtárny ve Vídni a státních účtáren v jednotlivých zemích. Úřad byl však zrušen a v roce 1867 vzniká Nejvyšší účetní dvůr, jenž byl nezávislý na ministerstvech a přímo podléhal císaři. V jeho čele stál předseda, který byl zván na všechny schůze ministerské rady, na kterých se jednalo o problémech souvisejících s účetním dvorem. Nejvyšší účetní dvůr kontroloval všechny účty státních úřadů, ústavů, společností, nadací a fondů, které byly dotovány ze státních prostředků, dále pak jeho kontrole podléhaly fondy a ústavy spravované státem. Kontrola se týkala nejen účetnictví, ale bylo rovněž prověřováno, zda hospodaření těchto subjektů koresponduje s rozpočtem, platnými předpisy a zásadami hospodárnosti.

## **Závěr**

Účetní systémy používané na území českých zemí v 18. a 19. století byly svými principy velmi podobné účetnictví, které je využíváno v současnosti. Tato skutečnost je v souladu s Firešovým tvrzením uvedeným v úvodu článku. Dobové prameny ukazují na fakt, že organizace účetnictví byla ve sledovaném období na velmi vysoké úrovni. Účetnictví představovalo výkonný nástroj k porozumění hospodářské aktivity různých subjektů a díky této skutečnosti bylo zároveň i součástí kontrolního systému. Tyto rysy účetnictví můžeme pozorovat i v jeho aktuální podobě. Současné trendy ve vývoji účetnictví plně korespondují s postupující celosvětovou globalizací obchodu. Výsledkem těchto vývojových tendencí je existence souborů mezinárodně uznávaných účetních standardů, které si však do jisté míry konkurují a je otázkou, která jejich varianta se stane dominantní a celosvětově uznávanou.

## **Literatura**

- [1] Blomann, K. (1898): *Všeobecná účtověda o účetnictví jednoduchém (kameralistickém), složitém (dopickém) a o kontrole účetní*. Univerzitní přednášky Karla Blomanna v zimním běhu 1898. Praha, K. Blomann, 1898.
- [2] Fireš, B. (1988): *Základy účetnictví*. Praha, Státní pedagogické nakladatelství, 1988.
- [3] Pelikánová, I. (2005): *Obchodní právo. 1. díl, Úvod do obchodního práva, osoby v podnikání*. Praha, ASPI, 2005.

## Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti

*Milan Hrdý – Denisa Plachá*

### ABSTRAKT

Historie účetnictví na území českých zemí je velice zajímavá a poučná. Na základě dostupných informací lze tvrdit, že organizace účetnictví v českých zemích byla vždy na velmi vysoké úrovni. Z historického vývoje této disciplíny můžeme usuzovat, že účetnictví vždy odráželo atmosféru doby a dynamicky reagovalo na měnící se ekonomické a politické podmínky. Obrovský rozvoj organizace účetnictví lze pozorovat za vlády císařovny Marie Terezie v 18. století. V 18. a 19. století je účetnictví charakteristické zejména svou přesností a precizností, která je typická pro celé období. Důraz byl kladen na poctivost a přesnost vyjádření a na schopnost obhájit své hospodaření před vnějším světem a být schopen v každém okamžiku dokladovat stav majetku a závazků. Tento článek si klade za cíl souhrnně charakterizovat jednotlivé účetní systémy používané v českých zemích v 18. a 19. století, identifikovat jejich fundamentální komponenty, principy a metody ve vztahu k aktuální podobě účetnictví.

**Klíčová slova:** Dopické účetnictví; Historie účetnictví; Kameralistické účetnictví.

## Accounting Systems in Czech Lands since the 18<sup>th</sup> Century by Present

### ABSTRACT

The development of the history of accounting methods in Czech Lands is certainly interesting and informative and we can see that its organization has always enjoyed high standard. What is clear from the development is the fact that accounting has always reflected the atmosphere of the time and it adopted itself to the economic and political influences. The great development of accounting began within the period of Emperor Marie-Theresia in the 18<sup>th</sup> century. In the 18<sup>th</sup> and 19<sup>th</sup> century an accuracy and exactness were featured, which were very typical for this period. The emphasis was laying on the honesty and the exactness of expression and the ability to vindicate business in face of external world and be able to measure up the state of property and liabilities in each moment. This article aims to define and describe individual accounting systems used in Czech Lands in the 18<sup>th</sup> and 19<sup>th</sup> century and to identify their fundamental components, principles and methods related with actual shape of accounting.

**Key Words:** Dopic Accounting; History of Accounting; Cameralistic Accounting.

**JEL classification:** M41, N43.