Počátky účetnictví[#]

Michal Hora^{}*

Úvod

Rozvoj lidského myšlení, lidské činnosti a lidské společnosti podmínil potřebu vzniku a dalšího rozvoje účetnictví. Tento článek je věnován zamyšlení nad vzájemnou souvislostí vzniku a rozvoje lidské společnosti a účetnictví, které již celé tisíciletí lidskou společnost provází a je zároveň důležitou součástí a podmínkou jejího dalšího rozvoje.¹

Účetnictví je jedna z nejstarších metod evidence, jejímž předmětem je hospodářská činnost. Tvoří metodicky ucelený systém, určitou uzavřenou, vnitřně uspořádanou soustavu informací měřících a hodnotících hospodářskou činnost podniku, vyjádřenou v peněžních jednotkách. Účetnictví podává ekonomické informace zobrazující hodnotovou stránku ekonomických procesů. Základním prvkem metody účetnictví jsou účty, které slouží k systematickému třídění a zaznamenávání číselných údajů, vyjadřujících stav a pohyb předmětu účetnictví, který je zachycován – účtován – ve vzájemných vazbách.

Cílem účetnictví je podávat uživateli přehled o stavu a pohybu majetku. Účetnictví se vyvíjelo především v závislosti na potřebách jeho uživatelů, v počátcích mělo podávat informace především majiteli, mělo se stát oporou jeho paměti. Účetní údaje jsou, a vždycky byly, nástrojem sledování finančně majetkové struktury podniku a vyhodnocování hospodářských výsledků dosahovaných podnikem. Prakticky zároveň začalo účetnictví sloužit jako podklad pro vyměření daní (řeceno dnešní terminologií). Dalším významnou funkcí účetnictví, která se začala využívat na určitém stupni vývoje účetních systémů (zejména s rozvojem dokladovosti a průkaznosti účetních informací), je sloužit jako důkazní prostředek při různých finančních jednáních i právních sporech.

Chceme-li se ohlédnout do historie účetnictví, patřilo by se, tak jako se to dělává, začít větou: „Už za starého Říma“. Ale to v našem případě neplatí, historie prvních záznamů, jejichž předmětem byla hospodářská činnost podniku, spadá daleko před starý Řím. Vznik potřeby zaznamenávat informace o hospodářské činnosti byl spojen s vývojem lidské společnosti a činností jejích členů. Proto se k pochopení okolností, které vedly a determinovaly vznik a další vývoj vědy zvané účetnictví musíme na časové ose věku přesunout o několik etap zpět.

Vznik účetnictví je podmíněn dvěma faktory:

1. potřebou vést záznamy o hospodářské činnosti lidí, která vzniká na určitém stupni vývoje lidské společnosti; a
2. schopností takové záznamy pořídit.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

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

¹ Srv. Fuksa (1939) a Janhuba (1998, 2005).

Potřeba hospodářské evidence

Prvopočátky účetnictví se rodily souběžně s vývojem prvních směnných obchodů, s narůstající mohutností majetku vlastněného jednotlivými členy společnosti. Obchodní aktivity a s nimi spojený majetek, pohledávky i dluhy s sebou nesly potřebu zaznamenávat údaje a evidovat důsledky z obchodů vyplývající. První formy hospodářské evidence proto vznikaly v oblastech Středomoří, Egypta a Malé Asie, kde v úrodných oblastech začal vzkvétat obchod, vznikala panovnická sídla a první státní útvary, v místech kde byly důležité obchodní stezky a kde bylo nutné evidovat různými formami zápisů vzájemné vztahy, platby, výdaje, pohledávky, dluhy, hodnotu různých forem naturálního plnění a různých historických forem odvodů, tzv. desátků, daní či jiných plateb. O rozvoji prvních států, jejich hospodářství, náboženství, ale i o vzniku prvních právních norem a také o užívání různých forem hospodářské evidence svědčí četné archeologické nálezy v těchto oblastech.

Nejpropracovanější systém hospodaření, právního zřízení, ale i hospodářské evidence zanechali Sumerové, Babyloňané, Egyptané a Řekové, jak lze usuzovat z dochovaných podkladů. Zmínky o systému hospodaření a jeho evidenci nacházíme i u ostatních národů (například u národů obývajících území Indie, u Peršanů, Féničanů, Židů, Číňanů, ale i Římanů), které ve většině případů přejala systémy vypracované Sumery, Egyptany či Řeky.

Účetnictví bylo vedeno všemi vzdělanými starověkými národy. Vedení účetních záznamů bylo již v období starověkých států nutností, protože stupeň rozvoje výroby, zemědělství a obchodu vyžadoval průkaznou evidenci hospodaření a majetkových poměrů. Účetních informací bylo rovněž třeba z důvodů fiskálních. Účetními bývali většinou kněží, kteří pak dále vyučovali královské úředníky. Kněží zastávali většinou i funkci velkoobchodníků a bankéřů. Výsadní úloha kněží vyplývá z postavení chrámů, které se stávaly obchodními „středisky“ především díky svému bohatství ve formě statků, dobytka, polností i zásob a obstarávaly většinu obchodních aktivit. Chrámy často poskytovaly půjčky, přijímaly vklady, inkasovaly místní poplatky, stanovovaly i míry, ve kterých se obvykle prodávalo obchodované zboží i výši obvyklých úroků. Zároveň s rozvojem obchodu se vyvíjel i systém platidel, obvykle odlišených podle váhy. Rozvoj chrámů a jejich hospodaření pak dále vedl ke stále se zvětšujícímu objemu obchodů.

Důležitým podkladem, který nám podává informace o právním uspořádání starověkého státu, o jeho systému hospodaření a evidenci hospodářské činnosti je nejstarší dochovaný zákoník světa – Chammurapiho zákoník, jako shrnutí pravidel, zvyklostí a obyčejů, kterými se museli členové společnosti řídit. Obsahuje mnohá ustanovení, která dokazují dokonalost a propracovanost tehdejšího babylonského účetnictví. Byly v něm například již v této době upraveny oblasti kupních smluv, stvrzenek apod.

Obchodní pravidla se odrazila i v křesťanském náboženství – v Bibli, ve Starém zákonu je v knize Sirachově v kap. 42, verš 7. uvedeno: „... a cokoliv vydáš, to dodej v počtu i váze, ale zapiš též vše, co vydáváš a přijímáš“. Takových důkazů o vznikajícím obchodním právu existuje celá řada.

Systémy hospodářské evidence, které lze přirovnat k dnešnímu účetnictví, byly užívány v období starověku především v chrámových bankách, na královských dvorech a úřadech starověkých států. Důraz byl kladen na jeho podrobnost, přesnost a průkaznost, všechny příjmy i výdaje musely být doloženy řádnými potvrzeními.

Účetnictví „bez čísel“

Zajímavým způsobem je vedení záznamů o uskutečněných transakcích prostřednictvím tzv. „vrubů“. Tento způsob se využíval, dá se říci, v různých formách po celá tisíciletí. Důvodem byla zřejmě jeho jednoduchost a obecná srozumitelnost, nevyžadoval gramotnost lidí, kteří jej používali. Již ve starověku zaznamenávali indiští, perští, čínští, arabští i další obchodníci obchodní závazky a práva pomocí různých tyčí, holí či větví, tzv. vrubovek, na něž se vyřezávaly jednotlivé zářezy značící výši dluhu v určitých stanovených jednotkách. Již v této době se rozlišovalo „jednoduché“ a „podvojně“ účetnictví. V jednoduchém účetnictví se při vyrovnání dluhu zařizla část vrubu se zářezem. V rámci podvojného účetnictví se evidovala situace pro dlužníka i věřitele. Jednotlivá vrubovka se rozdělila na dvě poloviny, na které se paralelně zaznamenával stav obchodu. Jednotlivé vrubovky nabývaly historicky různých podob. V případě vícestranných obchodů mohly být i vícedílné. Sloužily k evidenci nejrozličnějších záznamů, ať už byly účetní, statistické či pouze evidenční a hrály důležitou roli i při případných sporech či soudech. Systém „vrubopisů“ byl hojně využíván především u berních úředníků a výběrčích daní. Vrubovky plnily i funkce kalendáře především při plnění obchodních závazků či smluv v počtu dní. Rovněž, stejně jako v dnešní době účetní záznamy, se vrubovky po určitou dobu archivovaly.

To, že se jedná o v historii skutečně dlouhodobě používanou pomůcku, dokládají i dodnes užívané výrazy – například „připsat na vrub“, vrubopis apod. Obdobné formulace vyplývající z výrazu vrub, vřezávat jsou používány v mnoha jazycích.

K úplnému zrušení záznamů vedených prostřednictvím vrubovek došlo až v roce 1826. Doklady o účtování na vrubovce byly nalezeny v mnoha evropských zemích – ve Francii, Německu, Švýcarsku, mimo Evropu různé národy, kmeny či obyvatelé ostrovů, které tento způsob evidence využívali donedávna či dodnes.

Dalším zajímavým a propracovaným způsobem evidence obchodních a účetních záznamů byl například v Africe způsob pomocí vázání uzlů na šňůry. Tento systém byl využíván i u starých Peruánců. Zde byl tento systém, zvaný Quippy, používán rovněž při státním účetnictví. Pro rozlišení různých komodit byly využívány různé barvy šňůr či provazů. Bílé se používaly pro stříbro, žluté pro zlato, zelené pro kukuřici. Nejednalo se však o pouhé zavázání uzlů, tato technika se vyučovala ve státních školách, kde byli vyškolení speciální úředníci se znalostmi vázání a čtení uzlovém. Tvar uzlů byl různý, uzly se vázaly jednoduché i složité. Vzájemnost se vyjadřovala spojením dvou nebo více provazů. Počet jednotek se vyznačoval složitostí uzlů, jednoduchý znamenal 10, dvojitý 100, trojitý 1000, blízkost uzlů pak dvojnásobky. Dodnes využívají tento systém primitivní lidé v Tibetu, Bolívii, Africe, případně do uzlů navlékají různé předměty, jako jsou mušle atd.

Písemné záznamy hospodářských transakcí

Pokrokem byl vznik obrazového písma, které využívaly již starověké civilizace – především Egyptané, Sumerové, Chetitové, Babyloňané, Kréťané, Aztékové, Mayové, či Číňané. Tyto národy vedly písemnou evidenci hospodaření. V mnohých zemích došlo k přechodu z vrubovek a uzlového písma na záznamy prostřednictvím obrazového písma jako například v Číně kolem roku 2500 před Kristem. Obrazové písmo bylo dále využíváno a rozšířilo se téměř do celého světa. Bylo využíváno díky své jednoduchosti a hojně rozšířené především mezi lidmi negramotnými, kteří neuměli psát ale, potřebovali evidovat.

Postupem času však přestalo obrazové písmo vyhovovat potřebám běžného života a potřebám stále vzrůstajícího obchodu a došlo k jeho zjednodušení v písmo hieratické, později ještě jednodušejší v písmo démotické. To vedlo především ke snadnějším záznamům a rychlejšímu psaní.

Údaje byly zaznamenávány na nejrůznější materiály. Byly využívány mořské lastury, různé odštěpky, ve starém Egyptě a Řecku se používalo k zápisům a účetním dokladům střepin z hliněných nádob, tzv. ostrak, později papyrus, ale i kůže, plátna, dřeva. V případě potřeby obsáhlejších zápisů se používaly celé nádoby. Následovaly hliněné tabulky, důležité informace z hlediska dějin účetnictví podávaly nálezy sumerské, babylonské, chetitské, židovské a další. Výhoda využívání hliněných tabulek byla především v tom, že do již uschlé a ztvrdlé hlíny nebylo možné později nic připsat. O využívání těchto forem tehdejších účetních zápisů svědčí mnoho objevů jako sumerské, babylonské, hethitské hliněné tabulky, Chamurapiho zákoník, řada židovských tabulek a papirosů, obrazy vyobrazené na hrobech egyptských faraónů a vládců. Dokladem je nález střepin hliněných nádob z 9. století z Jeruzaléma, které byly popsány inkoustem a sloužily jako doklady dodávek z korunních statků (víno, olej).

Největší podklady z období využívání papyru byly nálezy v Babylónii, kde byly veškeré obchody podloženy písemným záznamem, a bez tohoto záznamu nebyl obchod platný. Tyto záznamy byly vedeny ve dvojím vyhotovení. Prvopisy smluv byly uchovány v chrámech, kde byly většinou vyhotoveny. Tehdejší forma těchto záznamů fungovala na principu určité kartotéky. Aby se zjednodušila administrativa při vypracování těchto smluv, byla vytvořena určitá šablona, u které se měnil pouze předmět smlouvy v závislosti na uzavíraném obchodu. Dále záznam obsahoval jména stran, způsob plnění, bližší podmínky smlouvy, přísaha stran, že nebudou správnosti jednání nikdy popírat, jména svědků, vložení smlouvy a razítka svědků. Razítkem byl v tehdejší době kamenný nebo kovový váleček, který obsahoval náboženský nebo mytologický obrázek a jméno majitele s dovětkem „Sluha boha...“ Osoby, které nevlastnily razítka, potvrzovaly pravost otiskem třepení pasu svého šatu nebo třemi otisky nehtu. Zajímavé bylo rovněž zaznamenávání data. To se uvádělo podle nějaké významné události, která se daný rok stala, například stavba chrámu, jiné důležité stavby, důležité události v době vlády určitého panovníka, případně se datovalo zaznamenáním doby, uplynulé od dané události (například rok po vystavění chrámu XY). Postupem času tak došlo k zaznamenávání nejrůznějších obchodních aktivit, ať už to byly záznamy o různých půjčkách, nákupech, prodeích, splátkách, poukázkách či nárocích, prodeji na úvěr, kvitanci, lichvářských smlouvách, potvrzeních o převzetí či splacení různých částek peněz či naturálií. Zatímco jednotlivcům postačovala jednoduchá destička či jiná forma zápisu většinou deklarující zaplacení či nějaký nárok, na druhé straně, většinou na straně státu, panovníky, chrámu a jejich obchodů či specializovaných obchodníků narůstala potřeba vedení přehledného a důkladného účetnictví evidujícího jednotlivé příjmy, výdaje, ať už peněžní či v naturáliích, jednotlivé pronájmy, příjmy z nich. Tato evidence byla samozřejmě náročná i z pohledu administrativy, množství písařů, úředníků a dalších pracovníků, evidence jejich práce mzdy a dalších výdajů. Začaly se tedy vést obchodní knihy, obsahující seznamy příjmů, výdajů, majetku, výběrů cel a mýtného, seznamy placeného i dosud nezaplaceného nájemného z tohoto majetku, knihu pokladní, evidence zaměstnanců a jejich výplat za odvedenou práci a spoustu dalších údajů. Nejstarší nálezy takto vedených obchodních knih spadají kolem roku 2 200 let před Kristem v oblasti staré Babylónie. Podobně se vyvíjelo opět ve starém Egyptě, kde byl v každé obci jmenovaný muž na pozici dnešního starosty, který měl k dispozici přiděleného písaře obstarávajícího účetnictví obce a rovněž obstarával pokladní vydání. Práce těchto písařů byla kontrolována účetními revizory. V těchto obcích

vznikaly postupně i královské banky, rozšířil se systém o výplaty žoldů vojákům a nejrůznější výdaje v zájmu státu či obce. Postup při ukládání či výběru peněz byl v podstatě velmi podobný dnešnímu systému výběru nebo ukládání peněz. Účetnictví těchto státních bank se skládalo z chronologicky vedeného deníku. Zápisy v tomto deníku byly stručnými opisy jednotlivých vystavených dokladů. Koncem měsíce se předkládal výkaz ke kontrole.

Významným historickým milníkem v oblasti historie účetnictví bylo bezesporu používání papyru, což byl výrobek z dřeně rostliny podobné našemu rákosu, který umožňoval vést záznamy, a později především výroba papíru, která je v Evropě datovaná do roku 1320 v Německu a jeho další distribuce, s níž se šíří společně i znalost písma a další rozvoj účetnictví. Vedle toho byly využívány i v evropských zemích další materiály, jako například vypracovaná zvířecí kůže, látky, různé kombinace zpracování látky, dřeva, hliněných destiček z vlhké hlíny, které se po zapsání údajů sušily na slunci či v peci a řada dalších technik.

Závěr

Účetnictví vzniká na určitém stupni rozvoje lidské společnosti a spolu s jejím dalším rozvojem se také dále rozvíjí. Ze studia vývoje různých forem hospodářské evidence je zřejmá závislost účetnictví na jedné straně na rozvoji hospodářských aktivit lidí, na druhé straně na rozvoji lidských schopností (schopnost abstrakce, matematické myšlení atd.) a na rozvoji techniky, která umožňuje efektivní a racionální záznam účetních informací.

Zpětným pohledem, na okolnosti vzniku potřeby vedení účetních záznamů a na rozmanité cesty dalšího vývoje účetnictví si potvrzujeme nezbytnost a důležitost účetnictví pro lidskou společnost v různých etapách jejího vývoje

Účetnictví je velice starý a propracovaný systém, který se postupem času jen zdokonaluje, ale jeho základní principy zůstávají stále zachovány. Je jedním z mála fungujících systémů, které se historicky vyvíjely, ale ve své podstatě neměnily, pouze přizpůsobovaly pokroku, potřebám a rozvoji společnosti.

I v současné době se účetnictví utkává se stejnými úkoly a problémy, jako v prvních etapách svého vývoje, ovšem v závislosti na rozvoji lidské společnosti jsou tyto otázky na kvalitativně jiné úrovni. Podstata a základ je však stejný – jak konstruovat optimálně účetní systém tak, aby podával kvalitní informace pro rozhodování uživatelů účetních informací a na druhé straně jak koncipovat účetní formu tak, aby vedla k co nejefektivnějšímu, přesnému a průkaznému záznamu účetních informací.

Literatura

- [1] Fuksa, J. (1939): *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový*. Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československý průmyslníků, 1939.
- [2] Janhuba, M. (1998): *Účetnictví (úvod do teorie)*. Praha, VŠE, 1998.
- [3] Janhuba, M. (2005): *Základy teorie účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2005.

Počátky účetnictví

Michal Hora

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

Klíčová slova: Účetnictví; Záznamy; Historie účetnictví.

Birth of accountancy

ABSTRACT

This article proposes a way of historical progress of accountancy. Accountancy's 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 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 accountancy has enjoyed worldwide since the first form of accounting 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: Accounting; Records; History of Accounting.

JEL classification: M41.