

Univerzita Palackého v Olomouci

Filozofická fakulta

# **Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích**

Učební text

Pavla Slavíčková



---

Katedra aplikované  
ekonomie

Olomouc 2017

Oponenti: doc. Ing. Jaroslava Kubátová, Ph.D.

Mgr. Eva Dvořáková Kaněčková, Ph.D.

Ing. Zdeněk Puchinger

*Zpracování publikace bylo umožněno díky podpoře z Fondu pro podporu vědecké činnosti Filozofické fakulty Univerzity Palackého v Olomouci na období 2015-2018, projekt Účetnictví mezi tradicí a racionalitou, č. FPVČ2015/14.*

1. vydání

© Pavla Slavičková, 2017

© Univerzita Palackého v Olomouci, 2017

Neoprávněné užití tohoto díla je porušením autorských práv a může zakládat občanskoprávní, správněprávní, popř. trestněprávní odpovědnost.

ISBN 978-80-244-5170-1 (online : pdf)

# Obsah

<b>Předmluva .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Podstata a počátky účetnictví .....</b>	<b>6</b>
1.1 Co je to účetnictví?	
1.2 Účel vedení účetnictví	
1.3 Archaické prvky v účetnictví	
1.4 Nejstarší písemné účetní záznamy	
<b>2. Historické účetní soustavy .....</b>	<b>13</b>
2.1 Správní účetnictví	
2.2 Kamerální účetnictví	
2.3 Jednoduché účetnictví dle Antonína Skřivana	
2.4 Kheilův systém podvojného účetnictví	
<b>3. Legislativní vývoj účetnictví .....</b>	<b>21</b>
3.1 Hospodářské instrukce	
3.2 Odborná pojednání	
3.3 Všeobecný obchodní zákoník 1863 a na něho navazující předpisy	
3.4 Účetnictví mezi léty 1918-1945	
3.5 Účetnictví mezi léta 1945-1948	
3.6 Účetnictví v období 1948-1989	
<b>4. Vývoj výuky účetnictví v minulosti .....</b>	<b>35</b>
4.1 Výchova odborného účetního personálu	
4.2 Počátky obchodního školství	
4.3 Počátky průmyslového a živnostenského školství	
4.4 Výuka účetnictví po roce 1918	
4.5 Výuka účetnictví po roce 1945	
4.6 Výuka účetnictví na úrovni vysokého školství	
4.7 Vzdělávání dívek a žen v oblasti účetnictví	

<b>5. Osobnosti z oboru účetnictví .....</b>	<b>38</b>
5.1 Antonín Skřivan	
5.2 Karel Petr Kheil st.	
5.3 Karel Petr Kheil ml.	
5.4 Josef Pazourek	
5.5 Karel Chlum	
5.6 Hugo Raulich	
5.7 Josef Fiala	
5.8 Ladislav Lazar	
5.9 Jaroslav Fukátko	
5.10 Josef Blecha	
5.11 Jaroslav Kubeša	
<b>Témata ke kolokviu z KAE/DUC .....</b>	<b>61</b>
<b>Literatura .....</b>	<b>62</b>
Základní	
Doporučená	

Vážení čtenáři,

předkládám vám učební text, který slouží jako základní pomůcka ke kurzu KAE/DUC *Dějiny účetnictví* vyučovaném na katedře aplikované ekonomie Filozofické fakulty Univerzity Palackého v Olomouci. Kurz je určen studentům v denním studiu jako povinně volitelný, slouží tedy jako doplněk k podobně oborově zaměřeným kurzům (zejména Účetnictví 1 a 2, Hospodářské dějiny apod.). Text je koncipován tak, aby mohl být dobrým praktickým průvodcem v klíčových vývojových etapách a tématech z oblasti dějin účetnictví. Svým obsahem vychází zejména z monografie *Malé dějiny účetnictví*, kterou jsem spolu s ing. Zdeňkem Puchingerem opublikovala v Olomouci v roce 2014.

Text této učební pomůcky je rozdělen do několika kapitol, přičemž každá shrnuje základní informace k danému tématu s uvedením odkazů na další primární texty a literaturu, jejichž studiem můžete pokračovat, máte-li zájem o hlubší poznání této problematiky (viz také závěrečný seznam literatury). Ve snaze odlišit se od dosud publikovaných učebních pomůcek na obdobné téma v České republice (zejména M. Janhuba, R. Hótová aj.) se toto skriptum zaměřuje primárně na vývoj účetnictví na našem území, a to od nejstarších dob do roku 1989, které tyto publikace mnohdy opomíjí.

Vážení čtenáři, věřím, že vám tento text pomůže v orientaci v nelehkém, avšak velmi zajímavém a inspirativním tématu, jakým dějiny účetnictví jsou. Přeji vám, abyste v jeho společnosti strávili pouze příjemné chvíle a znalosti, které díky němu získáte, byly pro vás přínosem.

Pavla Slavíčková

V Olomouci, 17. května 2017

# 1 Podstata a počátky účetnictví

Cílem kapitoly je seznámit čtenáře s podstatou a účelem účetnictví v minulosti. Vedle toho by měli být po jejím prostudování taktéž schopni identifikovat nejstarší hmotné a písemné účetní záznamy.

## 1.1 Co je to účetnictví?

V současné době je **účetnictví**, jeho smysl a podstata dána **zákonem**. Z hlediska historie je ho nutné definovat v širším smyslu, a to ze dvou různých hledisek.

Za účetnictví je tak možné považovat **zapisování všech příjmů a vydání jakéhokoliv hospodářství**. (H. Raulich) Definujeme-li účetnictví tímto způsobem, jeho počátky nalezneme již ve starověku, mimo jiné ve starověké Mezopotámii nebo Egyptě.

Pokud však budeme účetnictví definovat jako **systém formálně jednotných záznamů v přesně definovaných vzájemných vazbách**, první doklady o něm nalezneme až mnohem později, v zemích zejména jižní, případně západní Evropy zřejmě už ve 12. století, u nás o několik století později.

**Termín** účetnictví je moderní a v českém prostředí nebyl zřejmě používán dříve než v 19. století. Starší prameny z období středověku a raného novověku mluví nejčastěji o *počtu*, *vedení register*, případně o *šacunku*, *náležitých platech* apod., vždy však ve spojení s konkrétním věcným obsahem.

## 1.2 Účel vedení účetnictví

V současné době je **povinnost vést účetnictví daná zákonem**, což **v minulosti neplatilo**. V minulosti vedly jednotlivé subjekty účetnictví zcela dobrovolně a pro vlastní potřebu.

Mezi primární motivy pro vedení účetních záznamů se považuje potřeba existence záznamů **úvěrových operací**. Jiným důvodem mohly být i obchody korporací – spolků, skupin – u nichž bylo nutno **dělit příjmy a výdaje z obchodu**.

V českém prostředí vzhledem k charakteru ekonomických subjektů v nejstarším období se za hlavní motiv považuje **prostá potřeba** konkrétního subjektu mít ve věcech pořádek. Druhým účelem mohla být **podpora paměti**, s níž souvisí i použití účetních záznamů jako případného **soudního důkazu**.

### ***1.3 Archaické prvky účetnictví***

Nejstarší účetní záznamy mají podobu **vrubů**, označovaných ve staročeštině také jako **rabuše**.

Jednalo se klacek či větev o síle několika cm, různé délky, který mohl, ale nemusel mít rukojeť, v níž byla dírka pro zavěšení. Zbytek dřeva byl seříznut do tvaru hranolu. Do hranolu byly vedeny zářezy, každý zářez do kůry znamenal jednotku míry, váhy nebo peněz. V případě, že byla operace uzavřena (obchod vykonán, dluh splacen apod.), seřízla se vrubová část dřeva, čímž byl záznam anulován a mohlo se pokračovat se zářezy opět od začátku.

*Řadu rabuší zavěšenou u obchodníka, každou vždy nadepsanou jménem dlužníka, lze označit za nejstarší evidenci dluhů a pohledávek.*

Pokud bylo potřeba, aby měl nad danými záznamy přehled jak dlužník, tak věřitel, rozštěpilo se dřevo na dvě poloviny, přičemž vruby byly na každé části shodné. Díky tomu bylo možné kdykoliv ověřit stav přiložením obou dílů k sobě. Podobný princip používal i jiný typ archaického účetního dokladu, a to tzv. **řezaná cedule**. Jednalo se o písemný záznam ve dvou stejnopisech na jediném kusu papíru, příp. jiné psací látce, která byla přestřižena uprostřed vepsané věty nebo slova mezi oběma texty. Pravost dokumentu se zjišťovala přiložením zástříhu k sobě.

V českém prostředí jsou vruby doloženy od nejstaršího období až do novověku. Podobně jako řezané cedule mohly mít i vruby v pozdější době papírovou podobu.

Je doloženo použití těchto typů účetních záznamů v podobě důkazních prostředků u soudu.

**Věděli jste že..**

*Od tohoto pojmu pochází i známé české spojení „máš u mě vroubek“, nebo že „připisujeme někomu něco na vrub.“ Podobně se dodnes mluví o záznamu „na sekyru“. Ostatně známé čárky na lístku v restauraci či hospodě jsou současnou podobou vrubovek.*

## **1.4 Nejstarší písemné účetní záznamy**

Zřejmě nejstarším dochovaným účetním záznamem v českých zemích je několik stran v památné knize Starého Města pražského *Liber vetustissimus statutorum et aliarum rerum memorabilium*, která pochází z let 1310-1350. Text obsahuje dva druhy záznamů, přičemž první pojednává o tom, kolik který měšťan přijal v kovu nebo ve staré minci a odvedl v nové, zatímco druhá řada obsahuje účtování s mincíři, tedy těmi, kdo mince razili.

Z roku 1375 pochází unikátní zbytky listů obecních počtů města Kutné Hory. Jedná se o torzo původně rozsáhlejší účetní knihy psané rukou jednoho písaře. Celkem 62 jednoduchých větných zápisů v latinském jazyce obsahuje informace o výdajích za víno, konkrétně kolik, komu a za jaké množství bylo zapláceno.

[1375]

Vigilibus per duas noctes 4 g ad custodiendum dicta vina.

Schröterii de eisdem 21 g.

Item de aliis 6 vasis dicti vini, de quolibet vase 1 ½ sex. 8 g vectoribus pro precio, faciunt 10 sex. g minus 10 g.

Servis eorum 6 g pro bibalibus.

Heir(ico) institori, qui cum dictis vinis transivit a Wyenna, 10 g.



*(Otakar Leminger, Pozůstatky knihy počtů města Hory Kutny ze XIV. století. Kutnohorské příspěvky k dějinám vzdělanosti české, Kutná Hora 1923.)*

Zatímco před rokem 1400 jsou **dochovány pouze jednotlivosti** (kromě zmíněné Prahy a Kutné Hory také např. z Českých Budějovic, Brna nebo Znojma), po začátku 15. století množství dochovaných účetních záznamů **postupně narůstá**. Jako příklad už rozsáhlejšího souboru účetních záznamů z tohoto století jmenujme účetní knihy *horního města Stříbra* (z let 1466-1471 a 1494-1507), nebo *královského města Loun* (z let 1450-1472 a 1490-1491). Typickým účetním pramenem tohoto období z prostředí měst jsou **knihy počtů**. Ty obsahovaly zápisy jak o příjmech, tak o vydáních, obvykle vedené odděleně ve dvou samostatných řadách, a to v chronologickém pořadí. Každá z uvedených řad mohla být dále dělena do rubrik (např. příjme z lesů, příjem z bílého piva, příjem od berníků, příjem z městské lázně aj., naopak výdaje na posly, purkmistrovi, na cesty, řemeslníkům, na špitál, pro chudé aj.). Knihy se uzavíraly v pravidelných intervalech, a to nejčastěji po skončení funkčního období městské rady, příp. pověřeného úředníka (purkmistra). Tehdy bývala obvykle také provedena jejich kontrola.

#### **Příjem rozličný**

Item dominica ante Margarethe virginis přijali sme od Václava Kramplíře z 6 kbelcuov vápna per 5 gr. facit ½ k.

Item feria II ante s. Margarethe přijali sme samostřilnýho 34 k. 27 g.

Item dominica die post Divisionem Apostolorum přijali sme od lázni městské za 4 neděle per 6 gr. facit 24 gr.

Item dominica ante Laurenti přijali sme od Kryštofa Cáhlovského berni turecké 70 k. míš.

Týhož dne sme taky od něho přijali 12 k. míš.

Item týhož dne od Nosa sme přijali od fůry ½ k.

Item dominica ante Bartholomei přijali sme od pánuov z rathúzu 30 k., kteréž položil Kubík řezník za duvor Hadrovi.

Item feria II ante Bartholomei přijali sme od pánuov z rathúzu 40 k.

Item feria VI post Bartolomei přijali sme z pušek u bran 23 k.

Item tý na rynku, kterýž jsú chodili, přijali sme 26 ½ k.

Item ze cla přijali sme 16 ½ k.

Item z pušky rychtářké přijali sme 12 k. 25 g.

Item od Václava Panušky, ješto někdy byl oheň od něho vyšel, pokuty 1 k.

Ty od Václava Panušky, též, kdež jest pánom oplatit 13 k.

Item od Václava Kdyňského za kuoň 15 ½ k.

Item od Miksíka z Prahy za pastvu přijali sme 10 g.

Item feria VI post Egidii přijali sme od Frydrycha Rozvory a Ondřeje Kopiníka po počtu z rejstříkuov úřadu purgmistrckého peněz zuostalých 3 k. 1 g. 1 d.

S. p. 298 k. 33 gr. 1 d.

### **Vydání všelijaké**

Item feria V ante Joannis Baptiste dali sme od fůry od 14 kbelců vápna od kdelce per 5 gr. od měření vápna 2 gr., facit 72 gr.

Item feria VI in die Joannis dal sme pánuom na rathúz 18 k. toho času purkmistr Šimon Purgrábek

Item sabbato post S. Joannis dal sme za 3000 a 60 šindeluov 3 k. 7 gr.

Dominica ante S. Petri et Pauli dal sme Mikulášovi, úředníku panskému, za tajden 20 gr.

Týž Zoubkovi 20 gr.

Týž Petrovi 20 gr.

Týž Beránkovi 18 gr.

Facit 1 k. 18 gr.

Item eodem die dali sme mistru Jiříkovi tesaři za 5 dní per 8 gr., facit 40 gr.

Jednomu tovařiši Matůškovi za 5 dní per 7 gr. facit 35 gr.

Motlovi za 5 dní per 7 gr., facit 35 gr.

Janovi Velikému za 5 dní per 6 gr. ½ k.

Hanzlovi od Palečkovy za 4 dni per 6 gr. facit ½ k.

Kropáčovi za 4 dni per 6 gr. facit 24 gr.

Malýmu za 3 dni per 6 gr. facit 18 gr.

Facit 3 k. 26 gr.

Item feria II ante Petri vydali sme panu puorgmistru a pánuom na rathúz z bílého piva bílých peněz 100 k. míš.

S. p. 127 k. 3 gr.

*(Kniha počtů města Plzně, Miloslav Bělohlávek (ed.), Plzeň 1940.)*

Mezi nejstarší účetní materiály původem z prostředí velkostatků náleží tzv. **urbáře**. Jedná se o *předpis (soupis) dávek, a to jak peněžních, naturálních, tak i robotních*, které vybírala vrchnost nejčastěji ve dvou termínech na jaře na sv. Jiří a na podzim na sv. Havla od svých poddaných. Jedním z nejstarších dosud dochovaným je zlomek zachycující *platy poddaných z pražského biskupství z let 1283-1284*, nejstarším urbářem šlechtického velkostatku je zřejmě *urbář rožmberský z let 1379-1384*.

Urbáře měly funkci výměru dávek, zatímco skutečně plnění předpisu (platů) zachycovaly **účty**, podobně jako tomu bylo ve vztahu **berních knih** a **berních rejstříků** ve městech.

#### **Ves Žešov**

Jest v ním poddanej panskej jeden

Platu o svatém Jiří dává .....2 zl.

O svatém Václavě .....2 zl.

Za roboty stálé .....15 gr.

Suma 4 zl. 15 gr.

Platu běžného

Jest nadepsanej poddanej povinen z šenkování piva třebovského z jedné každé bečky platu dávati po 3 gr. Schází se toho rok k roku rovnajíc do .....6 zl.

Suma atsa.

*(Urbář plumlovského panství z roku 1624. Marek Vařeka (Ed.). Prostějov 2009.)*

*Klasifikaci účetního materiálu dochovaného v českém prostředí z 16. a 17. století provedl Jaroslav Novotný. Podle něho jej lze na základě původu rozdělit na: a) účty městské, zachycující obecní důchody, nad nimiž měl dozor purkmistr, městská rada a obecní starší; b) účty špitálů, kostelů a škol; c) účty vrchnostenských úřadů jednotlivých dominií; d) účetní knihy soukromých obchodníků nebo seznamy jimi prodaného zboží a jiných jednotlivců; e) knihy testamentů, sirotčích inventářů a rychtářské knihy; f) účty řemeslnických cechů; g) kroniky a paměti.*

Nárůst vedených účetních záznamů během 16. a poté zejména 17. století doprovázelo jejich **obsahové vytríbení** (do té doby mohly účetní knihy vedle účetních záznamů obsahovat i celou řadu jiných textů, opisy smluv, radní záznamy, soudní výnosy apod.) a **rozdůznění do typologických řad** (knihy příjmů a vydání, knihy úroků, partikulární účty apod.).

Proměňuje se i **formální podoba** těchto písemností, latinu rychle vytlačila čeština a němčina původně dle zvyklostí dané oblasti, po roce 1627, kdy byla němčina prohlášena za úřední jazyk, v záznamech nadále převažuje. Klasickou **podobu knih** si ponechávají většinou jen knihy berní sloužící jako předpis pro výběr daní, zatímco ostatní finanční knihy se rozdrobily do podoby papírových **sešitů** nebo i nesvázaných **drobných spisů** (složek). Předepsané, příp. předtištěné rubriky jsou záležitostí relativně pozdní.

Zavedená forma pro vedení účtů se následně vyznačovala **dlouhodobou stálostí**. Fakticky nulová právní úprava ponechávala podobu účetních záznamů **na znalostech a schopnostech účetního**, který se obvykle držel v místě **zaběhnutých zvyklostí**. Ke změnám proto docházelo díky tomu spíše zřídka. Výjimkou nejsou ani účetní prameny jednoho původce, jejichž charakter zůstává po dlouhé desítky let obdobný.



#### Otázky o ověření znalosti:

1. Jak lze definovat účetnictví?
2. Proč ekonomické subjekty v minulosti vedly účetní záznamy?
3. Co znamená pojem vrub a k čemu sloužily rabuše?
4. Co označuje pojem urbář?

## 2 Historické účetní soustavy

Po prostudování této kapitoly budete vyjmenovat základní účetní soustavy používané na našem území v minulosti a vysvětlit jejich podstatu.

V minulosti bylo v českých zemích používáno **několik různých účetních soustav**, přičemž všechny měly ještě množství různých variant. Jednalo se zejména o **účetnictví správní, účetnictví kamerální, jednoduché účetnictví a účetnictví podvojně**.

Vedle zmíněných existovala v evropských zemích v minulosti **řada dalších účetních soustav**, z nichž některé byly mnohem populárnější než ty, které nakonec zdomácněly v českém prostředí.

Jednalo se především o **benátské podvojně účetnictví**, jehož první popis obsahuje Traktát č. XI *Particularis de Computis et Scripturis* z pera Luca Pacioli, který byl otištěn jako součást jeho knihy *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* poprvé v roce 1494. Protože měla tato účetní soustava původ v Itálii, bývá někdy označována také jako účetnictví italské, přestože se rozšířila a byla používána v mnoha variantách i v jiných zemích včetně Anglie a Nizozemí.

Benátské účetnictví používalo 4 účetní knihy: 1) **Inventář** – soupis majetku, sestavovaný zpravidla podle potřeby po delších obdobích, jinde každoročně či po dvou letech; 2) **Memoriál** – podrobné zápisy obchodních transakcí (*vaccheta, squarciafoglio, sbrogliazzo*); 3) **Žurnál** (*giornale, zornale*) – memoriál načisto; 4) **Hlavní kniha** (*quaderno, quaderno grande, libro grande, maestro*) – nazývala se velkou, protože byla nejméně dvakrát silnější než žurnál.

Pro zápisy zvláštních případů se používaly pomocné knihy. Sloužily k doplnění nebo vysvětlení položek v hlavních knihách. Takovými knihami byly například *knihy pro příjmy vydání nesouvisející s obchodem, knihy obchodních cest* či *knihy nábytku, náradí a zařízení domácnosti*. U katolíků se první účetní knihy označovaly křížem, následující pak písmeny abecedy (A, B, atd.). U Židů se knihy rozlišovaly barevně.

(Josef Fuksa, *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový, díl 4, Praha 1932.*)

Jinou účetní soustavou bylo **sborníkové** (tzv. německé) **účetnictví**. Svoji podstatou se opíralo o benátské účetnictví a rozšířilo se zejména v německých zemích, proto je taktéž označováno jako německé.

V něm se do hlavní knihy nepřepisovala každá transakce jako v případě účetnictví benátského, ale jen součet všech položek za určité období. Další odlišností německého účetnictví bylo používání samostatného pokladního deníku, který se vedl současně s memoriálem - deníkem pro nepeněžní transakce. Z těchto dvou deníků se převáděly měsíční součty do **sborníku**, nazývaného také **Journal (deník)** nebo **Sammeljournal (sběrný deník)**, ze kterého se potom přenášely tyto částky do hlavní knihy.

*(Josef Fuksa, Slovník obchodně-technický, účetní a daňový, díl 6, Praha 1934.)*

## 2.1 Správní účetnictví

**Nejstarší účetní systém** používaný na našem území můžeme označit za **účetnictví správní**.

Vzhledem k charakteru tehdejší ekonomiky tvořily jeho základ ve městech **berní knihy**, na velkostatecích **urbáře**, obsahující daňový předpis (viz výše), a k nim náležející **rejstříky**, do kterých byl v pravidelných intervalech zapisován dle tohoto předpisu realizovaný výběr. Druhou částí systému byla původně jediná **účetní kniha (kniha počtů)** obsahující záznamy o všech příjmech i výdajích dané účetní jednotky. Poté, co její rozsah přestal uživatelům dostačovat, začaly být paralelně vedeny ještě **zvláštní účetní knihy (rejstříky)**. Ty měly někdy podobu **účtů partikulárních**, z nichž se výsledky hospodaření přepisovaly do centrální knihy počtů (hlavní knihy), jindy účetních knih zcela samostatných vedených nezávisle na ostatní účetní agendě.

Založení **hlavní účetní knihy** lze považovat za vrchol vývoje této účetní techniky. Do ní byly obvykle zaznamenávány výsledky všech hospodářských sektorů bez výjimky a lze z ní získat komplexní obraz o stavu a výsledcích hospodaření dané účetní jednotky. Ideální podoby jediného syntetického účtu však hlavní kniha v rámci správního účetnictví nikdy nedosáhla.

*Tento systém byl typický zejména pro prostředí měst a v praxi přežil mnohdy od středověku až do 18. století. Zásadní zlom ve vedení účetnictví konkrétních účetních jednotek lze vysledovat s přechodem z rentového hospodaření (opírající se o výběr renty od nájemců půdy) na režijní hospodaření (majitel půdy samostatně podniká tzv. ve vlastní režii). Tento proces se v českých zemích započal na přelomu 15. a 16. století, a to zejména v prostředí šlechtických velkostatků.*

Z hlediska obsahu mělo správní účetnictví nejčastěji podobu tří různých typů účetních záznamů: 1) **důchodní účty**, z nichž koncem 18. století vznikly hlavní knihy peněžní, 2) **naturální účty a rejstříky pro jednotlivé provozy** (pivní, dobytčí, obilní aj.); 3) **účty partikulární** ve smyslu dílčích účtů časových a pro zvláštní krátkodobé účely.

Vedle toho byly odděleně vedeny ještě další účetní knihy (rejstříky) odvíjející se od pravomocí delegovaných na danou účetní jednotku, jakými byly například *kostelní účty* z titulu patronátního práva, *knihy účtů špitálních, nadačních*, ale také *knihy sirotčí* apod.

Zejména na úrovni šlechtických velkostatků mohl fungovat víceúrovňový model vedení účetní agendy, spočívající v rozdělení pravomocí mezi lokální správou a správou centrální (centrální **buchhalterie**). Účetní materiál dochovaný z tohoto období lze však dělit i z hlediska provenienčního na materiál ústřední povahy z produkce hlavních pokladen a účetních revizí, účty panství a účty jednotlivých provozů.

Typické pro tento účetní systém je **oddělená evidence peněžní a naturální**. Hlavní úskalí pak spočívalo v systému evidence dluhů a pohledávek, která mohla být řešena mnoha různými způsoby. Významným nedostatkem z pohledu současníka je neexistence počáteční rozvahy (inventáře majetku). **Z tohoto důvodu nebylo správní účetnictví schopno poskytnout svému uživateli informace o celkovém výsledku hospodaření, ale sledovalo pouze toky (moderně řečeno cash flow).**

Mezi teoretiky, kteří popsali tento typ účetní soustavy, patřil úředník na rožmberském panství **Jan Brtvín z Ploskovic**, žatecký měšťan a radní **Mikuláš Černobýl**, nebo jezuita **Kryštof Fischer** (viz kap. 3.2).

## 3.2 Kamerální účetnictví

Název kamerálního účetnictví se obvykle odvozuje z latinského podstatného jména *camera* značícího místnost nebo sklepení, kde byly uchovávány cennosti.

Obecně je pojem kameralistika spojován se správou veřejných finančních prostředků, některé varianty tohoto účetního stylu však byly používány také v soukromé sféře v prostředí velkostatků.

Základní podobu kamerálního účetnictví u nás definovala učebnice **Johanna Mathiase Puechbergera *Einleitung zu einem verbesserten Cameral-Rechnungs-Fusse auf die Verwaltung einer Herrschaft angewandt*** vydaná rakouskou Dvorskou účetní komorou v roce **1762**.

*Na úrovni centrální správy se tato účetní technika začala používat na základě nařízení Marie Terezie ze dne 24. prosince 1768, její původ je však obvykle zasazován na dvůr Maximiliána I. (1439-1519) do Burgundska, odkud se teprve následně rozšířila také do zemí podunajské monarchie.*

Jádrem kamerálního účetnictví byl **deník (Journal)** obsahující časové zápisy, které sloužily jako podklad pro účtování v **hlavní knize (Hauptbuch)** obsahující zápisy soustavné. Vztah obou těchto knih vůči sobě byl kontrolní (měly být vedeny dvěma odlišnými osobami). Hlavní kniha byla rozdělena na jednotlivé rubriky, které byly vyhrazeny určitému druhu stejnorodých zápisů, přičemž klíčovým principem kamerálního účetnictví bylo **oddělené sledování náležitostí a plateb** u každé z nich. To umožňovala jednoduše získat tři rozhodující ukazatele, a to *náležitost, platbu* a *nedoplatek*. Sledování nedoplateků umožňovalo periodizaci účetních případů a plnilo v podstatě funkci jakéhosi časového rozlišení.

Tento typ kamerálního účetnictví nazývaný taktéž někdy jako **Journalrechnung**, tedy deníkové účetnictví, a byl ze své podstaty vhodný zejména pro výdajové (rozpočtové) hospodářství.



V českém prostředí se v účetní praxi velkostatků rozšířila modifikace označovaná jako **puteánské kamerální účetnictví**. Jeho tvůrcem byl **Josef František Puteani** (1749-1836), který spolu s dalšími členy rodiny opublikoval i několik učebnic obsahující detailní pokyny včetně asi nejpopulárnější nazvané *Einleitung und kurze Belehrung zur Führung der Wirtschafts-Rechnungs-Hauptbücher* vydaná v Praze v roce 1808.

Podstata puteánského kamerálního účetnictví spočívala ve vedení **předpisových**, tj. **náležitostních položek** vedle skutečných plateb nejen v hlavní knize, ale i v deníku. Příjmová a výdajová část hlavní knihy měla být rozčleněna na šestnáct vzájemně si odpovídajících rubrik: 1. pokladní zůstatek a pohledávky, ve vydání dluhy, 2. dávky z titulu pozemkové vrchnosti, ve vydání režijní náklady, 3. důchodky (mýta, nájmy z mlýnů a hostinců, ale rovněž příjmy a vydání pivovaru a vinopalny), 4. polní hospodářství, 5. zahradnictví, 6. vinařství, 7. chmelařství, 8. chov dobytka, 9. rybářství, 10. včelařství, 11. myslivost, 12. lesnictví, 13. stavební činnost, 14. hornictví, 15. draslovny, 16. spekulativní odvětví (zúčtování materiálu na skladě). Jádrem systému pak tkvělo v používání **předepsaných formulářů** a v **centralizaci účetních prací v ústřední účtárně**, kdy byly na základě pravidelně zasílaných deníků a příloh sestavovány hlavní účetní knihy.

*Dle Eduarda Mikuška konkrétně na lobkovickém panství nahradilo kamerální účetnictví správní účetnictví v roce 1825. Detailní výzkum této problematiky však u nás dosud chybí.*

### **3.3 Jednoduché účetnictví dle Antonína Skřivana**

Stejně jako ostatní účetní soustavy také jednoduché účetnictví prošlo v minulosti vývojem a mělo řadu různých variant. Zde uvedená charakteristika se opírá o systém popsany **Antonínem Skřivanem** (viz kapitola 5.1) v jeho učebnici ***Nauka o kupeckém účetnictví***, která vyšla poprvé v roce 1864 a poté v mnoha reprintech.

Ačkoliv se již více spisovatelů snažilo, upravit kupecké účetnictví do nových, domněle zlepšených soustav, předce hlavně posud obstály jen dva způsoby v životě praktickém, totiž: účetnictví *jednoduché* a *složité* čili *dvojité* (einfache und doppelte Buchhaltung).  
(Antonín Skřivan, *Nauka o kupeckém účetnictví. Praha 1871, s. 2*)

Základem této formy jednoduchého účetnictví je soustava **knih řádných** a **knih mimořádných** (pobočných, vedlejších). Mezi knihy řádné náleží 1) **popisník** (inventář); 2) **deník** (první zápisník); 3) **hlavní kniha**.

Do deníku se zapisovaly všechny realizované operace, a to v chronologickém pořadí. Vzhledem k tomu, že z deníku nebylo možné okamžitě zjistit aktuální stav dluhů či pohledávek jednotlivých subjektů, bylo nutné za tímto účelem zřídit hlavní knihu. Chceme-li získat informaci o vzešlém zisku nebo ztrátě, bylo nezbytně nutné znát na začátku čisté jmění. Informaci o něm obsahuje popisník.

Struktura knih mimořádných odrážela podstatu ekonomické činnosti vyvíjené daným subjektem. Do této kategorie knih náležela např. kniha přepisů listovních, kniha přepisů směnečných, kniha zakázek, první zápisník, kniha fakturní, kniha rozčetní, kniha zásilek, kniha lhůtná, kniha zboží obdrženého, kniha zboží vydaného, kniha obchodních nákladů, kniha domácích potřeb, kniha poštovního aj., nebo kniha pokladniční, zásobník zboží, zásobník směnek, zásobník úvěrových papírů, zásobník rozličných mincí aj.

Ze všeho toho poznáváme tři hlavní věci, ježto nám poskytují řádně vedené účetní knihy, totiž:

1. ustavičný přehled všech pohledávek a dluhů,
  2. občasný výkaz jmění, a
- výsledek obchodů vyřízených po jistou účetní dobu.

(Antonín Skřivan, *Nauka o kupeckém účetnictví. Praha 1871, s. 1*)

### **3.4 Kheilův systém podvojného účetnictví**

Jednalo se o upravenou verzi **podvojného účetnictví**, kterou vytvořil **Karel Petr Kheil st.** (viz kapitola 5.2) v roce 1858 a které byla využívána zejména v cukrovarech, lihovarech, sladovnách, pivovarech a dalších průmyslových podnicích. Od roku 1870 byl tento systém zaveden také na některých velkostatech, kde byl označován jako **Brožův systém** po Ferdinandu Brožovi, který jej drobně upravil pro potřeby polního hospodaření.

Hlavní princip této účetní techniky spočíval ve vedení dvou knih, a to **deníku a hlavní knihy**.

Deník byl rozdělen na čtyři peněžní sloupce, dva pro pokladnu a dva pro úvěr. Každý účetní případ se do deníku zapisoval dvakrát, jednou na straně *Debet* a podruhé na straně *Kredit* bez ohledu na to, zdali se jednalo o hotovost nebo bezhotovostní platbu. Součet sloupců Má dáti a součet sloupců Dal se musel rovnat. Do dalších sloupců deníku se zapisovalo datum případu a odkaz na účty v hlavní knize.

Hlavní kniha podle Kheilova účetního systému zahrnovala všechny zbývající záznamy jindy rozdělené do více knih. Jednalo se o saldakonti (účty obchodních partnerů), účty ekonomické (kapitál, režie, úroky aj.), stejně jako účty statistické (účty zboží, směnek apod.). Na účty obchodních partnerů se zapisovaly jednotlivé obchodní transakce, účty ekonomické a statistické ještě navíc obsahovaly na každé straně sloupec pro měsíční součty jednotlivých účetních případů, aby je bylo možné přehledně přepsat do rozvahy. Účty pro zásoby obsahovaly také sloupce pro evidenci množství.

Na konci účetního období Kheil doporučoval sestavovat do zvláštní knihy (Inventáře) **majetkovou bilanci a výkaz ztráty a zisku** ve formě účtů se stranami Má dáti a Dal.

<b>Má dáti</b>					<b>Odběratel A</b>					<b>Dal</b>	
Měsíc	Den	Text	Splatnost	Částka	Měsíc	Den	Text	Splatnost	Částka		

  

<b>Má dáti</b>								<b>Zboží A</b>		
Měsíc	Den	Strana žurnálu	Kusy	Brutto	Tara	Netto	Cena za j.	Částky		
								denní	měsíční	

  

<b>Zboží A</b>								<b>Dal</b>		
Měsíc	Den	Strana žurnálu	Kusy	Brutto	Tara	Netto	Cena za j.	Částky		
								denní	měsíční	

(Josef Fuksa, *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový, 4. díl.* Praha 1932.)



### Otázky o ověření znalosti:

1. Jaká jsou největší úskalí správného účetnictví?
2. V čem spočívá jádro kamerálního účetnictví?
3. Jaké druhy účetních knih používalo jednoduché účetnictví dle Antonína Skřivana?
4. Co bylo podstatou Kheilova účetního systému?

### 3 Legislativní vývoj účetnictví

Po prostudování této kapitoly budete schopni vysvětlit rozdíl mezi odbornými pojednáními a hospodářskými instrukcemi s ohledem na jejich roli v historii účetnictví a popsat základní vývojové fáze účetní legislativy před rokem 1989.

Zatímco v současnosti se účetní evidence opírá o aktuální právní předpisy, před rokem 1863, resp. 1946 tomu tak nebylo. **Samostatný předpis upravující účetnictví v tomto období neexistoval.** Normativní prameny z období středověku a raného novověku pojednávaly o vedení účtů jen velmi stručně, pokud vůbec, nejčastěji v souvislosti s poručenskou správou sirotčího majetku, která od nejstarších dob podléhala veřejné kontrole.

*Toto se týká právních předpisů jak z roviny práva zemského (středověké právní knihy, zemská zřízení z 16. století, obnovené zřízení zemské z roku 1627, resp. 1628), tak i práva městského (zejména Práva městská Království českého z roku 1579).*

Ti pak poručníci od práva sirotkům daní i také ti, na kteréž by po přátelství připadlo poručenství, mají sobě registra pořádná spůsobiti, do nichž by příjmy z statku sirotčího i také obzvláštní proti tomu vydání a náklady na sirotky i na jích statek pořádně poznamenávali aneb jinému poznamenávati sobě do týchž register sirotčích poručili; tak když by sirotci let došli, právu při přítomnosti týchž sirotkův, aby poručníci od práva daní vedlé týchž register a pořádného od nich jednoho každého času a věcí poznamenání počet také učinili. Právo pak i sirotci z toho počtu i z poručenství aby je kvitovali.

*(Práva městská Království českého, 1579, čl. D XIV.)*

#### 3.1 Hospodářské instrukce

Pokyny pro účetní tak dnes nalzáme zejména v **hospodářských instrukcích**. Hospodářské instrukce **vydávali majitelé panství** a byly určeny pro pracovníky

pověřené správou ať už panství jako celku, nebo určitého hospodářského sektoru (odvětví).

Většina hospodářských instrukcí pouze nabádala k řádnému vedení účtů tak, aby účty byly přesné, jasné, přehledné a poctivé, konkrétní návod jak účetní záznamy vést poskytují jen zřídka.

JMKcí rychtář každého půl leta počet, začnouce ihned od actum této instrukcí, vésti má a s ním povinen bude; kteréhožto také polouletně se všemi poručeními, quitancími a approbacími do JMKti puchalterie skládati a odsílati, též podle takového počtu vždyckny k závěrce půl leta od purkmistra a konšelův téhož města vysvědčení psané, v kterémž by všeckny ty odoumrti i pokuty, co se jich koliv od koho koliv v tom půlletě trefilo, zejména a světle doloženy byly, skládati, s tou při tom závěrkou, že žádných odoumrtí a pokut, které by se v tom půlletě zběhnouti měly, nežli jak tuto poznamenáno, jsou neviděli, a nikam jinam, než do důchodu JKMti, nebo vlastně také k dispozici JMKti a žádnému jinému patří, nepřišly, pod pečetí městkou bráti, a vedle týchž počtův skládati.

*(Instrukce panskému rychtáři v městě Roudnice 1669)*

*Asi nejpropracovanější pokyny k vedení účetnictví obsahují tzv. komorní instrukce. Jedná se o instrukce pro panství ve správě (české) královské komory (proto také komorní panství). Česká královská komora byla založena Ferdinandem I. jako úřad, jehož náplní byla správa královských financí.*

### **3.2 Odborná pojednání**

Určitou paralelou k hospodářským instrukcím byla v období raného novověku **odborná pojednání** (manuály), někdy označované také jako nepravé hospodářské instrukce. Tyto tištěné návody nebyly vydávány cíleně konkrétní vrchností a určené pro úředníky na určitém panství, ale měly **obecnější charakter**, vznikaly a byly šířeny na základě **obecné poptávky** a sloužily komukoliv, kdo informace tohoto typu potřeboval.

Mezi nejstarší dodnes dochované příručky tohoto typu, které obsahují i pokyny pro vedení účetnictví, patří kniha **Jana Brtvína z Ploskovic** (2. pol. 15. – 16. století) s názvem *Knížka tato dvě stránky v sobě drží* vytištěná poprvé v Praze v roce 1540, *Jiná kratší správa Mikuláše Černobýla* (1495-1556) vydaná Janem Adamem z Veleslavína v Praze v roce 1587 a *Oculus Domini. Operis Oeconomici* publikovaná nejprve latinsky v roce 1679 od **Kryštofa (Christophorus) Fischera** (1611-1680).

#### O přijímání počtů

Při činění počtův má sám pán bývati a pilně pozorovati, o příjmých i o vydání, jak se o jeho věcech řídí, neb mu na tom mnoho záleží. Pakli by pro jiná veliká zaneprázdnění sám k tomu dostačiti nemohl, tedy na jeho místě ať jest hejtman. A tímto pořádkem ti a takoví počtové přijímati se mají a Extract (udělaje sobě k tomu rejstřík) každého artikule příjmův i vydání ať se pořád píše. Napřed den a léto, kdy se počet a od koho přijímá, znamenaje ta jeho registra, kdy se začala aneb skonala. Item, nejprve jestli jaký příjem ode pána aneb hejtmana aneb od koho jiného, ten ať se bedlivě vyhledá, též i dluhů starých. Item, příjmové z duochodů dědičných, úročních i jiných stálých platův; potom příjmy z důchodův běžných, jako z rybníkův za ryby, z luk, z lesův, cla a tak jiných. Pak příjmy z hospodářství jako za obilí, za dobytky, za mléčné zč. Však registra správní při týchž počtech také sluší míti, z nichž sobě pán o těch příjmých zvláště dědičných může správu vzíti, i o jiných věcech též.

*(Jan Brtvín z Ploskovic, Knížka tato dvě stránky v sobě drží: v přední stránce jest o způsobu a životu křesťanském, kterak by člověk sám sebe, při tom i jiné, vésti měl, zvláště pak kteří v světě nad jinejmi panují; v druhé stránce o pořádku slušně z strany hospodářství kratičce shledáno, Praha: Bartoloměj Netolický z Netolic, 1540.)*

Všechny tři uvedené manuály popisují techniku tzv. účetnictví správního, jehož charakteristika je popsána v kapitole 2.1.

### **3.3 Všeobecný obchodní zákoník 1863 a na něho navazující předpisy**

V roce 1862 byl schválen **Všeobecný obchodní zákoník**, který vstoupil v platnost k 1. lednu 1863 (zákon č. 1/1863 ř. z.). Z hlediska vývoje legislativního rámce účetnictví se jedná o zásadní zlom.

Jako první vůbec definoval základní smysl (cíl) vedení obchodních knih a stanovil ekonomické subjekty, které měly nově povinnost ustanovení zákona respektovat. Poprvé vymezil obsah pojmu účetní jednotka, i když pod soudobým termínem, kterým zákoník ukládal povinnost vést obchodní knihy a sestavovat jedenkrát ročně bilanci (dnes řečeno rozvahu) majetku a dluhů. Zákoník taktéž stanovoval soubor formálních náležitostí pro vedení obchodních knih, stejně jako archivační dobu, po kterou měly být obchodní knihy uchovávány.

## **Rozdíl čtvrtý**

### **O knihách obchodních**

#### **Článek 28**

Každý kupec povinen jest, vésti knihy, z nichž obchod jeho a stav jeho majetnosti dokonale poznati lze.

Povinen jest, obdržené listy obchodní schovávat, přepis (kopii nebo otisk) odeslaných listů obchodních za sebou podržeti a pořádem časovým do knihy přepisů vpisovati.

#### **Článek 29**

Každý kupec, počínaje živnost svou, má pozemky své, svá pohledávání a dluhy, sumu peněz, které má na hotově, a jiné částky jmění svého zevrubně sepsati, při tom hodnotu každého kusu jmění svého udati a učiniti závěru, v níž by poměr majetnosti a dluhův byl představen; má i na příště každého roku takový inventář a takovou bilanci jmění svého zhotovovati.

Má-li kupec sklad zboží, jenž podlé povahy živnosti nehrubě každého roku může býti inventován, tehdy dosti jest, aby inventář skladu zboží vždy po dvou létech byl přede vzat.

Společnostem obchodním platí táž ustanovení, co se dotýče majetnosti společenské.

#### **Článek 30**

Inventář a bilance mají od kupce býti podepsány. Jestli několik společníkův, podepsány bud' te ode všech jich.

Inventář a bilance mohou se do určité k tomu knihy zapisovati anebo po každé zvláště o sobě postavovati. Postavili se každé zvlášť o sobě, bud' tež sbírány, v pořádek souvislý složeny a schovány.

#### **Článek 31**



Při inventování a skládání bilance buďte všechny kusy jmění a každé pohledávání v té hodnotě zapsány, kterouž mají v té době, kdy to bylo předsevzato.

Pohledávání pochybná buďte podlé pravdě podobné jich hodnoty zapisována, pohledávání pak nedobytná odepsána.

#### Článek 32

Při vedení kněh obchodních a při ostatním, jakéhož třeba, zapisování, má kupec užívati řeči živoucí a písma řeči živoucí.

Knihy třeba aby byly svázány a každá z nich list po listu čísly pořád jdoucími opatřena.

Na místech, kteráž vůbec popsána býti mají, prázdné mezery zůstavovány nebud'te. Prvotní obsah zápisek nebud' přeškrtován anebo jiným způsobem nečtitedlný učiněn, nic nebud' vyškřabáváno, aniž dovoleno takových změn činiti, při jichž povaze by bylo nejisto, zdali byly učiněny hned při prvotním zapisování anebo teprv později.

#### Článek 33

Kupci povinni jsou, schovávati obchodní své knihy po deset let, počítajíc od toho dne, kdež se do nich poslední zapsání stalo.

Totéž platí o obdržných listech obchodních, jakož také o inventářích a bilancích.

#### Článek 34

Řádně vedené knihy obchodní poskytují při rozepřích o obchodních věcech mezi kupci vůbec důkazu neúplného, jehož přísahou anebo jinými průvody doplniti lze.

Nicméně má soudce, spravuje se přitom rozvažováním všech okolností, podlé uznání svého rozhodnouti, zdali obsahu kněh větší neb menší míra průvodnosti přiřkládati, zdali v případě takovém, kdež se obchodní knihy stran sporných vespolek neshodují, průvod tento zcela mimo sebe pustiti, anebo knihám jedné strany znamenitější věrohodnost přiřčítati sluší.

...

#### Článek 36

Zápisky do kněh obchodních mohou se díti skrze pomocníky obchodní, aniž by to průvodnosti jejich bylo na ujmu.

*(Všeobecný obchodní zákoník č. 1/1863 ř. z.)*

Před vydáním Všeobecného obchodního zákoníku samostatný právní předpis, který by ukládal náležitosti povinné při vedení účetnictví, neexistoval. Pouze některé pokyny obsahoval **Všeobecný řád soudní** (*Allgemeine Gerichtsordnung*) z roku **1781**. Jednalo se o náležitosti, které by měly obsahovat obchodní knihy pro případ jejich využití jako důkazního prostředku v případném soudním sporu.

Předpisy pojednávající o účetnictví ve Všeobecném obchodním zákoníku vydržely v platnosti až do roku 1946, resp. 1949, kdy je nahradila zcela nová legislativní pravidla.

Ještě v období existence Rakouska-Uherska vzniklo **několik legislativních předpisů**, které Všeobecný obchodní zákoník a v něm obsažená ustanovení týkající se účetnictví dále rozvíjely. Jedná se zejména o **zákon č. 220/1896 ř. z., o přímých daních osobních**, který určoval rozsah subjektů zahrnující i podniky širokého spektra oborů, které byly povinné odvádět tuto daň a v návaznosti na to také vést *veřejné účty*; a **nařízení č. 175/1899 ř. z., které pojednávalo o zřizování a přeměňování akciových společností v oboru průmyslu a obchodu**.

### ***3.4 Účetnictví mezi léty 1918-1945***

Nově vzniklá Československá republika **recipovala** právní předpisy z doby Rakouska-Uherska. Nadále proto **zůstávají v platnosti ustanovení ze Všeobecného obchodního zákoníku** a na něj navazujících předpisů.

Taktéž v tomto období vznikaly další právní předpisy, které obsah Všeobecného zákoníku dále rozvíjely, a to s ohledem na potřeby nově vzniklého státu a aktuální politicko-hospodářské situace. Mezi nejvýznamnější patří **zákon č. 404/1922 Sb., o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních**, jehož cílem bylo oddělit hospodaření v těchto podnicích od hospodaření státu a v maximální míře jejich správu přizpůsobit podnikům soukromým. A dále **zákon č. 239/1924 Sb., o vkladních knížkách (listech), akciových bankách a o revisi bankovních ústavů**, který nařizoval představenstvu akciových bank sestavovat třikrát do roka *výkaz stavu podle vzorce*, tedy dle současné terminologie rozvahu.

Aby hospodaření státních závodů, ústavů a pod. (státních podniků) bylo pokud možno přizpůsobeno hospodaření podniků soukromých a aby za tím účelem i správa podniků těch byla podle potřeby a povahy toho kterého podniku více osamostatněna, usnesla se vláda ve schůzi konané dne 7. července 1922 na tom, aby rozpočty těchto státních podniků byly do jisté míry odloučeny od rozpočtu běžného státního hospodářství a to tak, aby sice podrobnosti těchto státních závodů, ústavů a pod. byly preliminovány zvláště, ale aby v celkovém rozpočtu byly uvedeny pouze konečným saldem; toto poslední ustanovení bylo později pozměněno usnesením ze dne 12. října 1922, a to v tom směru, že při státních podnicích sluší v celkovém rozpočtu vykazovati nikoliv jen salda, nýbrž celkové obnosy výdajů a příjmů. Dále bylo vládou dne 7. července 1922 usneseno, aby účtování státních závodů, ústavů a pod. ve lhůtě co nejkratší bylo přetvořeno na účtování komerční.

*(Zákon č. 404/1922 Sb., o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních)*

V období **Protektorátu Čechy a Morava** se systém vedení účetních záznamů na našem území rozrůznil. Část podniků a kupců se **nadále řídila ustanoveními Všeobecného obchodního zákoníku** a na něho navazujícími předpisy. Část podniků začala vést účetnictví podle právní úpravy **platné v Německu**, která byla odlišná jak od účetní evidence z doby Rakouska-Uherska, tak i od legislativy zavedené v době první Československé republiky. Tento systém evidence hospodářské činnosti byl zaveden v Německu v roce 1937 a byl označován jako tzv. **podnikové početnictví** (*Rechnungswesen*). To bylo zavedeno v návaznosti na připravovanou válečnou ekonomiku a zdůvodňováno novými cíli německého hospodářství, které vyžadovaly stupňovaný výkon a zvýšenou hospodárnost.

*Podnikové početnictví zahrnovalo vedení tzv. finančního účetnictví (die Finanzbuchhaltung), jehož smyslem bylo zaznamenat vztahy podniku s okolím, tedy tzv. externí účetní případy. Souběžně bylo vedeno tzv. účetnictví provozní (die Betriebsbuchführung), které zachycovalo vnitropodnikové skutečnosti, jež umožnily ve správné hodnotové velikosti zaznamenat údaje o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Součástí systému početnictví byly i kalkulace (kalkulace vlastních nákladů), statistika a plánování.*

### 3.5 Účetnictví mezi léty 1945-1948

K zásadnímu zlomu došlo po skončení války, a to zejména v souvislosti se znárodnováním některých podniků, pro které bylo nutno nově definovat zásady a pravidla pro vedení účetnictví. Základním dokumentem v tomto období se pro oblast účetnictví stal **zákon č. 116 z roku 1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového početnictví**. Ten zavedl pojem **podnikové početnictví**, pod nímž vzhledem k potřebám centrálně řízené podnikové sféry bylo zahrnuto účetnictví spolu s kalkulacemi, statistikou a rozpočtováním.

#### § 1

(1) Podnikové početnictví se jednotně organizuje podle zásad, které stanoví vláda nařízením. Při tom budiž dbáno, aby podnikové početnictví vyhovovalo potřebám hospodářského plánování, zvláštním potřebám jednotlivých hospodářských odvětví, jakož i potřebám daňovým.

(2) Podnikovým početnictvím podle tohoto zákona se rozumějí účetnictví, kalkulace, statistika a rozpočtovnictví podniků všeho druhu.

#### § 2

(1) Podle pokynů Hospodářské rady vydává generální sekretariát Hospodářské rady - dále jen generální sekretariát - vyhláškou v Úředním listě republiky Československé a v Úradnom vestníku po slyšení vrcholných hospodářských organizací a Ústřední rady odborů, po případě jiných vrcholných útvarů, které budou určeny vládním nařízením, v rámci zásad, stanovených podle § 1, odst. 1 závazné směrnice pro podnikové početnictví.

(2) Generální sekretariát může po slyšení organizací nebo útvarů, uvedených v odstavci 1, vydávati vysvětlivky k směrnícím. Podrobnosti o uveřejňování vysvětlivek stanoví vládní nařízení.

#### § 3

Generální sekretariát stanoví vyhláškou v Úředním listě republiky Československé a v Úradnom vestníku, kdy vznikne pro určitý okruh podniků povinnost zavést jednotný způsob organizace v jednotlivých oborech podnikového početnictví (§ 1, odst. 2).

#### § 4

Pokud úřady nebo organizace nadřazené podnikům vydávají v rámci své působnosti

předpisy nebo činí opatření ve věcech podnikového účetnictví (§ 1, odst. 2), mohou tak činiti ode dne, kdy tento zákon nabývá účinnosti, jen v dohodě s generálním sekretariátem, a jde-li o podniky spravované podle zásad obchodního hospodaření ve smyslu zákona ze dne 18. prosince 1922, č. 404 Sb., o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních, jež převahou nemají plniti úkoly správní, také v dohodě s nejvyšším účetním kontrolním úřadem.

#### § 5

Jednání a opominutí, přičítají se ustanovením tohoto zákona nebo předpisů podle něho vydaných, trestají - pokud nejde o čin přísněji trestný - na návrh generálního sekretariátu okresní národní výbory jako přestupek pokutou do 100 000 Kčs, při čemž se pro případ nedobytnosti vyměří náhradní trest vězení podle míry zavinění do tří měsíců.

#### § 6

Úřady, jiné orgány veřejné správy a hospodářské organizace nebo jiné podobné útvary jsou povinny spolupůsobiti při provádění tohoto zákona.

#### § 7

Použitelnost ustanovení § 21 vládního nařízení ze dne 29. května 1941, č. 297 Sb., o záznamných povinnostech pro účely daňové a provozní, se zrušuje.

#### § 8

Tento zákon nabývá účinnosti dnem vyhlášení; provedou jej všichni členové vlády.  
(*Zákon č. 116 z roku 1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví*)

Zákon č. 116 z roku 1946 Sb. doplňoval **zákon č. 204/1946 Sb., kterým se měnily některé předpisy o obchodních knihách** a zejména vládní nařízení (prováděcí předpis) č. **205/1946 Sb., kterým se stanovovaly jednotné účetní zásady**.

*Jednotlivé části vládního nařízení č. 205/1946 Sb. postupně definovaly nová pravidla konkrétních okruhů účetní evidence. První dva paragrafy obsahovaly vymezení jednotně organizovaného účetnictví a účetní soustavy a dále byly popsány obsah, povaha a druhy účetních zápisů (§§ 3-7), organizace účetních zápisů (§§ 8-12), účetní knihy a forma účetních zápisů (§§13-17), účetní doklady (§§18-20), účetní závěrka (§ 21-24), a na závěr rozvaha při zřízení podniku (§ 25).*

Dle uvedených právních předpisů ekonomické skutečnosti označené jako účetní případy se prostřednictvím pravdivých, srozumitelných, přehledných a kontrolovatelných zápisů zaznamenávaly chronologicky, tj. podle časového uspořádání do deníku a soustavně, neboli systematicky podle věcného uspořádání na účtech, přičemž zápisy musely poskytovat jak celkový přehled o stavu a změnách majetku a kapitálu, jakož i o nákladech a výnosech, tak měly být i východiskem pro sestavení účetní závěrky. Tento postup vedení účetní evidence předpisy označovaly jako **finanční účetnictví**.

**Poprvé** v historii vývoje účetní evidence na našem území uvedené vládní nařízení pojednávalo i o **systému pro vedení účetní evidence**, a to tak, že nově měly podniky a firmy evidovat svoji hospodářskou činnost jednotně v rámci **podvojného účetnictví** (§ 2).

### **3.6 Účetnictví v období 1948-1989**

Podoba účetní evidence mezi léty 1948 a 1989 je oproti předchozímu období charakteristická svojí **jednotností**. Rozvoj účetnictví byl ovlivňován účetní teorií na straně jedné a vydávanou legislativní úpravou na straně druhé. Základním prvkem byla **orientace na informační potřebu centra** v rámci připravované a následně realizované představy o centrálním, **plánovitém řízení ekonomiky**.

*Během následujících let po roce 1948 většina vydávané legislativy pojednávající o účetnictví reagovala na obsah nově vydaných zákonů o znárodnění jednotlivých firem a závodů až na úroveň drobných provozoven a řemeslných podniků. Pro toto období je typická intenzivní legislativní činnost generálního sekretariátu Hospodářské rady, který měl oprávnění vydávat závazné předpisy pro organizaci účetnictví, zejména metodologie účetnictví, kalkulace, rozpočetní zásady, účtové osnovy, účetní uzávěrky aj.*

Mezi 1946 a 1951 byl vytvořen **komplexní systém evidence ekonomické činnosti** s postupným začleněním významné části ekonomických subjektů v národní ekonomice do vybudovaného systému.

Novou etapu vývoje započal **zákon č. 108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidence** a na něho navazující **vládní nařízení č. 41/1952 Sb.**, kterým se stanovovaly **zásady pro účetní evidenci** (účetní zásady). Tyto zásady vymezovaly soustavu národohospodářské evidence jako evidenci operativně technickou, evidenci účetní a statistiku.

*Spolu s tím bylo stanoveno, že účetní evidenci řídí ministerstvo financí, které schvaluje i typové vzory účetní evidence, typové výkazy a směrnice k jejich používání, a to ve shodě se státním úřadem statistickým.*

Uvedené předpisy zaváděly zákonnou povinnost podávat správně, pravdivě a včas všechny údaje a zprávy, které budou vyžadovat orgány evidence a statistiky, a to pro všechny závody, podniky, úřady, organizace, instituce, majitele soukromých hospodářství nebo závodů, jakož i všechny obyvatele.

#### § 1

Účetní evidence je oborem jedné soustavy národohospodářské evidence; organizuje se jednotně podle zásad stanovených tímto nařízením.

#### § 2

(1) Úkolem účetní evidence je sledovat a kontrolovat ve všech účetních jednotkách (§ 6) průběh plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství a státního rozpočtu, jakož i poskytovat podklady pro jejich sestavování, tím že vyjadřuje hospodářské procesy uzavřenou soustavou vzájemně spjatých peněžních, po případě také naturálních ukazatelů.

(2) Účetní evidence musí zároveň

(a) sloužit k ochraně socialistického vlastnictví, k zamezení nezákonného a nehospodárného vydávání hospodářských prostředků a nešetrného nakládání s nimi,

(b) umožňovat kontrolu hospodářské, rozpočtové a finanční kázně všech hospodářských, rozpočtových i ostatních organizací a rozbor jejich hospodářské činnosti a finančního stavu,

(c) umožňovat uplatňovat zásady hospodárnosti, odkrývání nevyužitých rezerv a aktivní ovlivňování hospodářských procesů za účelem upevnění chozrasčotu,

(d) poskytovat podklady pro kontrolu množství a jakosti práce, pro kontrolu plnění

technicko-hospodářských norem a pro správné a včasné určování odměny za práci podle zásluhy,

(e) přispívat k rozvoji socialistických metod práce, usnadňovat zapojení pracujících do řízení hospodářství a přispívat k jejich socialistické výchově.

*(Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady))*

Uvedené nařízení č. 41/1952 Sb., kterým byly stanoveny zásady pro účetní evidenci, bylo později nahrazeno **nařízením č. 30/1958 Sb. definujícím taktéž účetní zásady.**

*Platnost uvedených nařízení se vztahovala na organizace (vymezené účetní jednotky), které se řídily zásadami podnikového chozrasčotu (hospodářské organizace), organizace napojené příjmy a výdaji na státní rozpočet (rozpočtové organizace) a společenské organizace, jejichž hospodaření bylo součástí státního plánu rozvoje.*

Text nařízení definoval obsah pojmu účetní evidence jako běžnou účetní evidenci s výslednou kalkulací vlastních nákladů na straně jedné a účetní výkazy jednotlivých organizací a souhrnné účetní výkazy na straně druhé.

Tento právní základ byl **novelizován** v celkem **třech vlnách**, nejprve v šedesátých letech v návaznosti na Šikovu ekonomickou reformu (zákon č. 23/1963 Sb., o lidové kontrole a o národohospodářské evidenci; nařízení č. 81/1965 Sb., o přesunu působnosti v oboru účetní evidence a o změně účetních zásad) a poté na počátku sedmdesátých let **zákonem č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací** a na něho navazujícími předpisy.

Jedná se zejména o vládní **nařízení č. 153/1971 Sb. o informační soustavě organizací.** V tomto nařízení byly vymezeny zásady pro vytváření a užívání informační soustavy organizací, což bylo povinností každé organizace. Na něho dále navazovala **vyhláška** federálního ministerstva financí **č. 154/1971 Sb. o účetnictví.** Jejím obsahem byla podrobná ustanovení řešící zejména problematiku účetních dokladů (oddíl II a III), účetních zápisů a účetních knih (oddíl IV, V, VI, IX a X) a účetních výkazů (oddíl VII).



V poslední etapě vývoje účetnictví před 1989 byl **kromě účetnictví** kladen z hlediska společenského systému důraz i na **oblast kalkulací** jako základu pro tvorbu cen a **statistiku** jako nástroje pro sběr informací potřebných k řízení plánovité ekonomiky. Vydávání nových předpisů v oblasti účetnictví je obecně spojeno s procesem transformace účetní evidence **pro potřeby** nově vytvořené **jednotné informační soustavy organizací**.

*Konkrétně vládní nařízení č. 153/1971 Sb. v § 2 definovalo účetní jednotky, kterými byly všechny organizace stejně jako státní hospodářské organizace, které byly povinné vést rozpočetnictví a kalkulovat. Z prvotních záznamů, zápisů v účetnictví a operativní evidence bylo povinností těchto organizací sestavovat účetní a statistické výkazy, které tvořily výkaznictví organizace. V § 10 popisovalo nařízení základní smysl tak, že se v účetnictví sleduje stav a pohyb hospodářských výsledků, zjišťuje se výsledek hospodaření a hodnotí se hospodaření v rozbořech. Účetnictví proto muselo být vedeno tak, aby především poskytovalo informace pro vypracování a kontrolu národohospodářských plánů. Všechny účetní jednotky byly povinny vést účetnictví podle účtové osnovy a k ní vydaných směrnic, a to zásadně v peněžních jednotkách, přičemž zápisy v účetních knihách musely být doloženy doklady. Na základě přezkoušených účetních zápisů se pak sestavovaly účetní výkazy, z nichž ty základní, kterými byly rozvaha a výsledovka, tvořily účetní závěrku organizace. Nařízení dále stanovovalo i základní pravidla pro oceňování hospodářských prostředků, a to v podobě zásad pro ocenění, což znamená, že základní prostředky se oceňovaly pořizovacími cenami; investice náklady vynaloženými na jejich pořízení; předměty postupné spotřeby, materiál a zboží cenami, za něž byly pořízeny nebo průměrnými cenami. V neposlední řadě vládní nařízení obsahovalo i základní pravidla pro inventarizaci hospodářských prostředků a lhůty pro archivaci písemností informační soustavy.*

Konečnou podobu dostala účetní evidence krátce před změnou politického systému v roce 1989, a to **zákonem č. 128/1989 Sb.**, kterým se doplňoval zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací a na něho navazující legislativou.

Uvedené právní předpisy zůstaly **v platnosti ještě několik let** po zavedení tržní ekonomiky. Vzhledem k tomu, že hlavním cílem účetní evidence mezi léty 1952 a 1989 bylo zajištění dohledu nad plněním plánu v rámci centrálně řízené ekonomiky formou

Kapitoly z dějin účetnictví. Učební text

kontroly peněžních ukazatelů, ukázalo se jako **nemožné tento systém reformovat**. Z tohoto důvodu bylo po roce 1989 přistoupeno k vytvoření nové podoby účetní evidence, která by více vyhovovala potřebám rychle se rozvíjejícího hospodářství, a to v podobě **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví**.



#### Otázky o ověření znalosti:

1. Co jsou to hospodářské instrukce?
2. Kdy byl vydán Všeobecný obchodní zákoník a co obsahoval vzhledem k vedení účetnictví?
3. V jakém legislativním předpise se u nás poprvé objevilo nařízení o použití podvojně účetní soustavy?
4. Jakými vývojovými fázemi prošlo účetnictví z hlediska legislativy po roce 1945?

## 4 Vývoj výuky účetnictví v minulosti

Cílem této kapitoly je seznámit čtenáře s vývojem výuky účetnictví na různých typech vzdělávacích institucí v minulosti.

Systematizovaná výuka účetnictví se v našich zemích objevuje až s počátky státem garantovaného strukturovaného školského vzdělávání.

### 4.1 *Výchova odborného účetního personálu*

Ve starším období se výuka účetnictví objevuje nejčastěji jako součást různých pokusů majitelů statků o **výchovu odborného personálu**. Již v roce 1728 například takové učiliště s názvem Teoreticko-hospodářská škola založil břevnovský opat Otmar Zinke, na podobném základu fungoval i schwarzenberský Ekonomický institut založený v roce 1800 v Českém Krumlově. V roce 1790 byla z popudu Johanna Ferdinanda ze Schönfeldu založena selská škola v Trnové u Zbraslavi určená pro chlapce ve věku od dvanácti do osmnácti let, kteří v rámci výuky vykonávali praxi na vrchnostenském velkostatku. Zakladatel a donátor školy přitom napsal pro potřeby posluchačů i vlastní učebnici. Pro potřeby výuky realizované na hospodářské škole založené na panství v Souticích u Vlašimi vznikla původně i série hospodářských příruček z pera **členů rodiny Puteani**, která se stala základem pro výše popsané puteánské kamerální účetnictví (viz kapitola 2.2).

Poptávka po učebnicích a vzdělání v oblasti účetnictví v 19. století narůstá v souvislosti s rozvojem průmyslu a obchodu v 19. století. Účetnictví se přitom stává **součástí studia** na třech typech školských zařízení, a to zejména na **školách obchodních**, a také na školách **průmyslových** a **živnostenských**.

## 4.2 Počátky obchodního školství

Původním vzorem pro české obchodní školy byla vídeňská **Realhandlungsakademie** založená v roce **1770**. Prvenství v tomto směru však náleží Uhrám, kde bylo podobné Collegium Oeconomicum otevřeno o několik let dříve v roce 1763 v Szempezu.

K celkové restrukturalizaci tohoto typu vzdělávání za účelem přiblížení obsahu výuky potřebám praxe došlo v druhé polovině 19. století. Základem pro zakládání a organizaci obchodních škol nižšího a vyššího typu v Předlitavsku se stalo **císařské nařízení z 27. července 1850 č. 309 ř. z., o zřizování obchodních škol.**

Mezi nestarší školy tohoto typu u nás patří vyšší obchodní učiliště zřízené v roce 1856 Grémiem pražského obchodnictva v Praze. V roce 1866 byla tato škola přejmenována na **Pražskou obchodní akademii**, přičemž vyučovacím jazykem na ní byla němčina. Ve stejné době v Praze fungovalo také několik jazykově českých soukromých škol obchodního zaměření, a to Obchodní učiliště Karla Petra Kheila staršího, Kupecké učiliště Antonína Skřivana, C. k. autorizovaná vyšší obchodní škola Adolfa Nocara a Kupecká škola F. O. Mikše. K založení nejvýznamnějšího jazykově českého obchodního učiliště došlo na podnět knihkupce Jana Otta v září roku 1871. Škola nesla název **Československé akademie obchodní** odkazující na otevřený přístup vůči všem slovanským národům.

*Vypracováním dobrozdání o náplni předmětu účetnictví byl pověřen Antonín Skřivan. Ten následně spolu s Josefem Ťalským vytvořili strukturu výuku účetnictví na této škole. Hlavní rozdíl mezi původní německou a novou Československou akademií spočíval nejen v počtu let studia, ale i v obsahu učebních osnov: německá obchodní akademie vycházela z koncepce tzv. obchodních věd, které sdružovaly v jednom předmětu veškeré odborné učivo v nižší a střední třídě (obchodní nauka a teorie obchodu a účetnictví), ve vyšší třídě byl zaveden vzorný kontor, který se dělil v prvním semestru na účetnictví a v druhém na kontorní práce, kupecké účetnictví bylo vyučováno samostatně ve všech ročnících studia. V Československé akademii obchodní byly účetnictví a kupecké počty vyučovány samostatně a zařazeny do studijních plánů jako klíčové odborné předměty.*

Probrala se část účetnictví prostého, a sice v 1. běhu theorie účetnictví, výklad kněh odbočných i principálních, při čemž pracovali posluchači některé krátké rozečty; ve 2. běhu počaly práce praktické zkoušením účtů v hlavní knize, byl-li úvěr daný, neb nám vyměřený vyčerpán, na to provedeny všecky způsoby výpisů běžících účtů, a sice tak, že se pracoval vždy jeden příklad ve škole, druhý pak dán za práci domácí. Po ukončení těchto cvičení pracovali posluchači tři měsíční dobu z obchodu ve velkém, provedše celou závěru dle zásad účetnictví jednoduchého neb prostého. Při všech pracích bral se zřetel k názvosloví i frazeologii německé.

Theorie účetnictví složitého. Praktické práce v komptoiru: Každý z posluchačů převzal od svého chéfa závod velkokupecký a učiniv o tom oznámení soudu a všem obchodním přátelům založil na základě popisu knihy. Obchod trval dva měsíce; způsob vyučování jako v prvním ročníku. Probraly se příklady z obchodu se zbožím vlastním, obchody obstaravatelské (sklad cukrovaru), obchody spolku (s podloženým účtem pro společníka), obchody zasílačské a peněžnické. Závěra kněh: Posluchači vypracovali všecky výpisy běžících účtů doma, dle těchto zavřeli účty a napsali k tomu příslušné listy. Prohlížení a opravování prací jako v prvním ročníku.

*(Josef Ťalský, popis struktury výuky. Převzato z: Jiří Klozar, K výuce účetnictví na vysokých školách ekonomických, Účetnictví, č. 2, 1981, s. 47.)*

Učební pomůckou pro studenty byly učebnice Antonína Skřivana *Nauka o kupeckém účetnictví* a německá učebnice *Doppelte Buchhaltung* od Augusta Schiebe.

Výchova **učitelů účetnictví** působících na obchodních školách byla zajišťována na základě říšského zákona č. 135/1907 ř. z. a zajišťovalo ji České vysoké učení technické v Praze.

*Kurz trval dva roky, závěrečná zkouška se skládala z klauzurní písemné části, ve které musel absolvent prokázat své znalosti z obchodní nauky, účetnictví, korespondence, kontoáru (účetnické práce a obchodní písárna) a kupecké aritmetiky, a ústní části, během které se ověřovala orientace vedle uvedeného ještě z oblasti směnečného a živnostenského práva a národního hospodářství. Dlouholetým předsedou zkušební komise byl profesor Josef Pazourek.*

Tento systém výchovy učitelů pro obchodní školy zůstal zachován také po vzniku Československé republiky.

### ***4.3 Počátky technického a živnostenského školství***

Vývoj technického školství sahá do doby vlády Marie Terezie (1740-1780) a Josefa II. (1780-1790), kdy byly založeny nejstarší polytechnické ústavy v rakouské monarchii v Praze a ve Vídni. Císařským nařízením z roku 1851 došlo k reorganizaci reálných škol a v rámci nichž bylo rozhodnuto zakládat také speciální školy pro jednotlivá výrobní odvětví.

Systém průmyslového školství byl vybudován až **po roce 1875**. Jeho základem se stala síť státních průmyslových škol vyšších a mistrovských, která byla opakovaně v několika vlnách reformována (1882, 1884 a po roce 1897, resp. 1918).

**Účetnictví** bylo vyučováno na **technických školách** jako **povinný předmět**.

Živnostenské pokračovací, nebo také učňovské školství navázalo na tradici nedělních a opakovacích škol. Tento typ škol byl zakládán hlavně díky soukromé iniciativě, mimo jiné **Jednoty k povzbuzení průmyslu v Čechách**. První škola byla zřízena v roce 1835 ve Zbraslavi a následovaly další v Křivoklátě, Krásné Lípě, Litoměřicích, Plzni a nakonec i v roce 1857 v Praze.

*Význam těchto a dalších škol tohoto typu vynikl zejména po zrušení cechů a s tím spojeným nárůstem nových živností.*

V roce 1883 byl zaveden **jednotný systém živnostenského školství**. Také na tomto typu škol bylo **účetnictví klíčovou disciplínou**, ve které byli posluchači vzděláváni.

Snahy o reformu živnostenského školství pokračovaly po vzniku nové Československé republiky, avšak bez zásadního výsledku.

#### 4.4 Výuka účetnictví po roce 1918

Nový československý stát v první fázi **recipoval systém obchodního školství** z dob Rakouska-Uherska a následně jej **reformoval** na základě zákona č. 73/1922 Sb. Za obchodní školu byl obecně považován takový ústav, ve kterém se ve vyučování kladl hlavní **důraz na kupecké počtářství, účetnictví, kupeckou korespondenci, obchodní nauku, obchodní, živnostenské a směnečné právo a nauku o zboží.**

Jednotný systém zavedl rozdělení na čtyřleté obchodní akademie, dvouleté obchodní školy, jednoroční obchodní kurzy, jednoleté abiturientní kurzy a dvouleté kupecké školy pokračovací.

Účetnictví bylo taktéž nadále vyučováno na **školách průmyslového typu a živnostenských školách.**

Absolvent měl při skládání zkoušky z účetnictví, konkrétně na obchodních školách, prokázat znalost v těchto oblastech:

Teoretická část: Pojem, dějiny a literaturu účetnictví vůbec; podstatu nejdůležitějších účtovacích systémů a metod; ustanovení obchodního a konkursního práva o vedení knih v Rakousku; všeobecné zásady pro sestavování, knihovní upotřebení a závěrku účtů při účetnictví obchodních a průmyslových podniků; knihy chronologického a systematického zaznamenávání při různých metodách účtovacích; sběrací a pomocné knihy; knihy kontokorentní; způsob výpočtu a kritiku úrokového kontokorentu se stálou i nestálou mírou úrokovou; zákonná i zvyklostní hlediska pro zdělávání inventur a bilancí se zvláštním vzhledem k otázce oceňování zásob, movitostí, nemovitostí, strojů, nejistých pohledávek; amortizační řízení; zálohy a přechodní zápisy do knih; vedení knih tajných; kameralistickou rubriku, jak se s ní knihovně nakládá, a závěrku kameralistické hlavní knihy; zásady správního a hospodářského rozpočtu.

Praktická část: Praktické zapisování do knih a závěrku při firmách kupců jednotlivců se zbožím a z oboru bankovního včetně komisionářského, spediterského, participačního a konsorciálního (syndikátního) obchodu; praktické zapisování do knih a závěrku při

rozičných družích společností obchodních, při výdělkových a hospodářských společenstvech a nemocných pokladnách; zvláštní formy vedení knih v živnostech a továrnách a v polním hospodářství, potom při dopravních podnicích, spořitelnách, hypotečních ústavěch, pojišťovnách; účetnické práce při zařizování obchodů, při likvidaci a konkursech; podávání účetnických dobrých zdání a řízení při přehlídkách knih; zásady kameralistického nakládání s rakouským rozpočtem a stáním hospodařením.

Kupecká aritmetika: Od kandidáta žádá se vůbec na jasném a důkladném porozumění spočívající jistota a obratnost ve vypracování všelikých v obchodě se naskytujících výpočtů s přiměřeným použitím počtářských výhod, kupeckým počtům vlastních. Kandidát má kromě toho prokázati schopnost, různé početní postupy kupecké aritmetiky algebraicky odůvodniti a na příkladech praktického života výdělkového vyvoditi.

*(Příručka školské a osvětové správy, Praha 1934.)*

Mezi nejpoužívanější učebnice účetnictví patřila nadále *Nauka o kupeckém účetnictví* Antonína Skřivana vydaná poprvé roku 1864. Dalšími autory učebnic účetnictví byly např. Josef Soukup, Jan Václav Poklop, Rudolfa Wimmera, Karel Landa, Josef Fiala aj.

#### **4.5 Výuka účetnictví po roce 1945**

Po roce 1945 došlo k **zásadní restrukturalizaci** nejen systému středoškolského vzdělávání, ale i výuky účetnictví na těchto školách. Klíčovým předpisem pro organizace školních zařízení se stal zákon č. 95 z 21. dubna 1948 o základní úpravě jednotného školství a na něho navazující předpisy.

V podnikové větvi ekonomického učiliště základního typu bylo účetnictví zařazeno nejprve jako předmět nazvaný **účetnictví a cvičný kontor**, v letech 1947 až 1952 jako **podnikové početnictví**, od roku 1953 do 1965 jako **národohospodářská evidence** a od roku 1966 opět jako **účetnictví**, jeho **součástí byly i kalkulace**, naopak statistika byla samostatným vyučovacím předmětem. Pokud došlo k jejich spojení, jako tomu bylo



v 80. letech 20. století, byl takový společný předmět označován jako **informační soustava podniku**.

*Počet hodin v rámci předepsaných studijních plánů do roku 1960 stoupal, od poloviny 60. let však naopak hodinové dotace na tento předmět byly rok od roku postupně snižovány.*

Podle učební osnovy z roku 1955 bylo účetnictví a statistika zařazeny mezi tzv. osově předměty, tedy ty, které tvořily hlavní odbornou náplň učebních osnov, a to spolu se socialistickým hospodářstvím, hospodářskými počty, základy čs. práva a technikou hospodářské administrativy.

Učebním cílem bylo vychovat kvalifikované účetní pracovníky pro jednotlivá odvětví státem řízené ekonomiky, kteří budou schopni „sledovat a kontrolovat plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství a státního rozpočtu a poskytovat podklady pro jejich sestavování.“

Učební osnova z roku 1957 posunula požadavek na absolventy tak, že již neměli být pouhými registrátory hospodářských skutečností, ale měli se stát hospodáři, „kteří dovedou stav a výsledky hospodaření správně analyzovat a hodnotit pro potřeby vlastní účetní jednotky, pro potřeby nadřízených účetních jednotek a pro účely dalších organizací a institucí.“

V roce 1966 bylo stanoveno, že absolvent má být obeznámen s teorií i praxí účetnictví a má poznat, že „účetnictví jakou součást soustavy sociálně ekonomických informací je nástrojem řízení, sestavování a kontroly plnění plánu a rozpočtu, včetně plánů a rozpočtů vnitropodnikových.“

*(Jiří Klozar, K výuce účetnictví na vysokých školách ekonomických, Účetnictví, č. 2, 1981, s. 47.)*

Ještě několik let po konci 2. světové války byly při výuce účetnictví používány **učebnice z doby první Československé republiky**, které byly i opakovaně vydávány tiskem, nicméně kvůli osobám svých tvůrců některé z nich vyšly anonymně. Kromě toho byly jako provizorium používány i další materiály, zejména příslušné směrnice a pokyny Ústředního svazu čs. průmyslu, ministerstev a dalších centrálních orgánů aj.

Typické pro toto období je **diverzifikace** (přizpůsobení obsahu) **učebnic** účetnictví jednotlivým studijním oborům nebo odvětvím ekonomiky.

*Mezi nejznámější autory učebnic náležel v padesátých a šedesátých letech např. Jiří Klozar, Rudolf Schroll, Jaromír Báča, Jiří Janout, Bohumír Janovský, Karel Lux, Jiří Peřina a František Miler, v sedmdesátých a osmdesátých letech Jan Kadlec, Kamil Bolze, Karel Ježek, Oldřich Pazdera, Václav Kleisner, Otakar Vorel, Jan Pavelec, Zdeněk Gabriel, Libuše Müllerová, Vladimír Munzar, Viliam Černý, Jaroslav Tall aj.*

Metodiku pro výuku účetnictví sestavili Kamil Bolze a Jan Kadlec tak, aby obsah výuky reflektoval změny a nově vycházející nařízení týkající se účetnictví. Za společný znak je možné považovat opouštění pěstování ekonomického myšlení a důraz na posilování formální stránky vyučování, tzv. **practicismus**. Pro tento styl výuky bylo typické promrskávání souvztažnosti účtů, přičemž účty byly určovány jen právě platným číselným označením. Každá i jen drobná vývojová změna v metodice účetnictví znamenala hluboký zásah do vědomostí studentů na straně jedné a rychlé zastarávání učebnic na straně druhé. O návratu k ekonomickému myšlení lze mluvit od 60. let 20. století.

#### **4.6 Výuka účetnictví na úrovni vysokého školství**

Počátky výuky účetnictví na vysokých školách sahají do přelomu 18. a 19. století. Tehdy bylo účetnictví přednášeno na Karlo-Ferdinandově univerzitě v Praze **v rámci jiných předmětů**, zejména matematiky, stavitelství, v hospodářské spravovědě nebo nauce o lesnictví s ohledem na potřeby jejich posluchačů.

Samostatná **katedra státního účetnictví** byla založena v roce **1830** a jejím vedoucím se stal prof. Johann Christian Ammann (1781-1850). Pro potřeby výuky studentů napsal i několik učebních textů, mimo jiné *Verrechnungskunde - theoretisch und praktisch dargestellt von Johann Christian Ammann* (vydáno v Praze 1845).

Prvními honorovanými docenty se stali **Dominik Ullmann** (1835-1901) v oboru právo obchodní a směnečné a účetnictví v německé řeči vyučovací a **Antonín Mezník** (1831-1907) v tomtéž pouze v české řeči vyučovací.

Na Českém polytechnickém ústavu působila i celá řada dalších osobností: Karel Petr Kheil starší (habilitoval se v oboru účetnictví v roce 1877), Josef Pazourek (honorovaným docentem v roce 1907/8, následující rok mimořádným profesorem a 1912 i řádným), Karel Chlum (1873-1913) aj.

Významný posun ve výuce účetnictví znamenalo zřízení Vysoké školy obchodní v Praze, která byla vyčleněna z České vysoké školy technické v roce 1919.

*První podněty ke zřízení takovéto instituce se objevily již v devadesátých letech 19. století, mezi klíčové obhájce náležel třeba Albín Bráf nebo Josef Gruber, svoji podporu vyjádřila i Federace českého vysokoškolského studentstva, jejímž hlavním mluvčím byl tehdy Josef Fuksa, pozdější asistent Josefa Pazourka. První absolventi, kterým bylo přiznáno používat titul „komerční inženýr“, ukončili studium v roce 1921.*

Systém výuky účetnictví v období první Československé republiky byl obdobný jako v období rakouské monarchie. Dokud účetnictví nebylo samostatným učebním předmětem, obvykle se na začátku vysvětlovaly **základní účetní pojmy** a poté cvičily **souvislé příklady** tak dlouho, dokud si studenti účetní techniku neosvojili. Později se způsob výuky proměnil tak, že byly nejprve probírány základy **jednoduché soustavy**, dále základy **podvojného účetnictví** a poté cvičeny obtížné případy.

Cílem při výuce účetnictví, bylo doslova podle *Příručky školské a osvětové správy* naučit „jistotu a obratnost ve vedení knih podle metod obecně obvyklých“, student měl být schopen ukázat, že „věcně a kriticky ovládá jednotlivé obory účetnictví po teoretické a praktické stránce.“

*(Příručka školské a osvětové správy, Praha 1934.)*

Výuka účetnictví, resp. podnikového početnictví (obsahovalo i kalkulace a rozpočty), byla po roce 1945 na úrovni vysokých škol postupně redukována.

*Kromě Vysoké školy obchodní, která však v poválečném období procházela četnými transformacemi, bylo účetnictví vyučováno na vysokoškolské úrovni zejména na Vysoké škole speciálních nauk, (přednášel prof. Josef Fiala), na Vysoké škole zemědělského a lesního inženýrství, na Vysoké škole inženýrského stavitelství a na elektrotechnickém oddělení Vysoké školy strojního a elektronického inženýrství.*

V roce 1953 byla na nově ustanovené Vysoké škole ekonomické v Praze (a také v Bratislavě) založena **katedra účetnictví**. S jejím zřízením se započalo už v roce 1951, kdy byl touto činností pověřen Karel Vihan (1894-1969). **Prvním vedoucím** nové katedry se v roce 1953 stal **Josef Fiala**, po něm tuto funkci zastával Rudolf Schroll (1921-1998), Bohuslav Fireš (nar. 1928), Jaromír Báča (1928-1999), Vladimír Pilný (nar. 1928) a Jiří Klozar (1916-1996)

Od sedmdesátých let se se výuka účetnictví na VŠE proměnila, a to v návaznosti na zaměření studia na jednotlivých fakultách. Zatímco v padesátých letech se výuka zakládala zejména na **výkladu platné legislativy**, v sedmdesátých letech normativní úprava účetnictví sloužila spíše jako vyústění koncepčního pojetí jednotlivých kurzů pro potřeby získání **širší teoretické základny**.

*Později se obsah výzkumu proměnil, kromě teorie účetnictví kalkulace, se mělo jednat o řízení hospodárnosti a rozdílové metody, teorii nákladů, mechanizaci příp. automatizaci se zaměřením na informační systémy pro řízení podniků, teorii kontroly a revize a v neposlední řadě zejména vnitropodnikové účetnictví.*

Katedra účetnictví na VŠE v Praze spolu s katedrou evidence na VŠE v Bratislavě, Výzkumným ústavem finanční a úvěrové soustavy a Výzkumným ústavem sociálně ekonomických informací fungovaly taktéž jako **centra výzkumu** v oboru účetnictví.

*V padesátých letech byly definovány specializační směry, které nadále formovaly vědecko-výzkumnou práci členů katedry. Mělo se jednat o základy účetnictví (teorii účetnictví), účetnictví v průmyslu, kalkulace a kontrolu nákladů v průmyslu, rozbor hospodářské činnosti podniku, účetnictví v obchodě (s pozdější subspecializací na vnitřní a zahraniční obchod), účetnictví v zemědělství, účetnictví v dopravě, účetnictví v rozpočtových organizacích a mechanizaci a automatizaci účetnictví.*

## 4.7 Vzdělávání dívek a žen v oblasti účetnictví

Základy účetnictví byly součástí výuky už na **elementárním stupni škol** (konkrétně v osmitřídni obecné škole), nicméně rozsah informací i stupeň, na kterém bylo účetnictví probíráno, se **genderově lišily**. V dívčích třídách se učivo zaměřené na *úctování týkající se domácího hospodářství a základové jednoduchého účetnictví se zřetelem k potřebám domácího hospodářství* probíralo v posledním ročníku, přičemž dívky měly o jednu hodinu týdně méně než chlapci. Ti měli učební obsah zaměřen na konkrétní budoucí profesní uplatnění, a to zejména v roli živnostníka.

Klíčovou učebnicí na konci 19. a počátku 20. století byla *Páté početnici pro obecné školy* od *Franze von Močníka* z roku 1876. Ta byla určena pro vzdělávání na úrovni elementárního školství, avšak pro obě pohlaví bez rozdílu.

Obsahuje popis účetnictví pro různá povolání: o počtech v domácím hospodářství, počtech v hospodářství polním, počtech průmyslnických a počtech kupeckých. Ve spořádané domácnosti autor předpokládá vedení knihy domácích potřeb, do které se zapisují všechna vydání v předepsaných rubrikách po jednotlivých měsících, každá řádka je označena nápisem, ke kterému se po dnech zapisují konkrétní vydání za danou položku, na konci měsíce se měl vyhotovit soupis všech vydání za jednotlivé potřeby na straně jedné (souhrnný údaj v řádku) a za jednotlivé dny (souhrnný údaj ve sloupci) na straně druhé. Tento princip sloužil kromě možnosti porovnání výdajů za jednotlivé měsíce i ke zpětné kontrole správnosti, neboť „sečtou-li se pak dole psaná vydání každodenní a rovněž i úhrny výdajů na jednotlivé potřeby v pravo psané, musejí oba součty rovny býti a dají úhrn všech vydání v tom měsíci.“ Podobně byly do výkazů zaznamenávány i zásoby materiálu a jejich čerpání, jako například stolního a postelního prádla. Na konci každého roku pak byly výsledné částky přepsány do jednotného měsíčního výkazu, který sloužil jako závěrečný účet.

*(Pavla Slavíčková - Eva Dvořáková Kaněčková - Zdeněk Puchinger, Účetnictví jako součást výchovy žen-podnikatelek, In: Ženy-podnikatelky v minulosti a současnosti, Praha 2016, s. 52-70.)*

Sociální a ekonomické změny ve společnosti, ke kterým došlo v šedesátých letech 19. století, vedl ke vzniku **profesního školství pro ženy**. Odborné středoškolské vzdělání obsahující i účetnictví od té doby mohly získat dívky např. na škole vzniklé při spolku sv. Ludmily v Praze, škole Ženského výrobního spolku českého v Praze, nebo školách podobného typu v Písku a Plzni. Na Moravě bylo toto školství zastoupeno zejména díky Ženskému vzdělávacímu a výrobnímu spolku Vesna a dále školou Světlá ve Velkém Meziříčí a v Olomouci ústavem hr. Pöttinga.

Učební osnovy pro vzdělávání dívek v předmětu účetnictví na těchto školách pomáhal vytvářet i Antonín Skřivan nebo Albín Bráf.

*Pokus o odborně vzdělané ženy-účetní však narazil na silný odpor veřejnosti ve chvíli, kdy došlo k jejich uplatnění v praxi. Žádná z dívek, které tento studijní obor absolvovaly, nemohla být pro odpor dělníků umístěna v žádném z pražských podniků. Některé školy proto později změnila orientaci na umělecké apod.*

Vedle zmíněných dvou stupňů vzdělávání existovalo ještě **neformální vzdělávání** pro hospodyně. To se opíralo se tzv. **příručky pro hospodyně**, tedy tištěné knížky často nevelkého rozsahu, jejichž autory byli jak muži tak mnohem častěji i ženy.

Účetnictví tvořilo z počátku pouze okrajovou část těchto příruček, teprve s posílením funkce domácnosti jako ekonomické jednotky, která měla být efektivně spravována ve smyslu dobře fungujícího podniku, se pokyny o vedení účetních záznamů v těchto příručkách objevují hojněji.

Příkladem takových příruček je *Hospodyně našeho věku – Krátké naučení o vedení městského i venkovského hospodářství* od manželky gymnaziálního profesora Antonína Hansgirga *Františky Hansgirgové*.

Později vznikaly i tzv. **hospodyňské školy**, jejichž náplň výuky tyto příručky pro hospodyně fakticky kopírovala. Oblíbená v těchto školách byla např. učebnice *Domácí hospodářství* od Marie Trachtové vydané v roce 1923.

Úkolem domácího hospodaření jest poskytnouti všem členům domácnosti přiměřenou výživu a zaopatření v mezích vyměřených k tomu prostředků hmotných a zároveň též s ohledem na společenské postavení a zaměstnání rodiny. Úkol to zajisté dosti těžký, jmenovitě v domácnostech středních stavů, kde s každým halěrem se má počítati. Proto jest především třeba, aby hospodyně dobře věděla, mnoho-li má příjmů, by si dle toho svoje výdaje řídila. V domácnostech, kde hospodyně dostává měsíčně určitou část na výdaje, jest to snadnější než v domácnostech rolnických, kde často hospodyně na uhrazení výdajů v domácnosti ponechány jsou jisté prameny příjmů z hospodářství (zužitkování mléka, za drůbež, vepře atd.), jež neposkytují vždy stejného příjmu. Jest tudíž nutno, aby hospodyně vedla si bedlivě zápisky o svých příjmech a výdajích, aby měla ke konci roku jasný přehled o svém hospodaření. Zápisky tyto budou jí dobrým rádcem při různých opravách a úsporách, jež v domácnosti své obmyslí. Spořivost má býti základním pravidlem rozumného hospodaření, avšak spořivost přiměřená, která nesmí vybočiti v lakomost, jež jest kořenem mnohého zla. Tam, kde nikoli z nedostatku, ale z lakomství jest výživa a celé zaopatření rodiny nedostatečné, dostavuje se brzy nespokojenost, nechť k práci a různé choroby, jež štěstí a mír rodinný ničí. Ví-li hospodyně dobře, mnoho-li asi ročně přijme, rozpočte si, kolik smí vydati na stravu, topivo, byt, šatstvo, svítivo, vzdělání, zábavy atd. Opatrná hospodyně vždy část příjmů určí do zálohy pro nepředvídané výdaje, aby nebyla náhodou uvedena do nesnází.

*(Marie Trachtová, Domácí hospodářství, Praha 1923, s. 215)*



#### Otázky o ověření znalosti:

1. Jakou podobu měla výuka účetnictví v 19. století?
2. Jmenujte několik školních zařízení, na kterých bylo účetnictví v 19. století vyučováno.
3. Uveďte několik autorů učebnic účetnictví z 20. století.
4. Čím bylo specifické vzdělávání žen v oblasti účetnictví?

## 5 Osobnosti z oboru účetnictví

Po prostudování této kapitoly budete schopni prokázat se znalostí života a díla osobností, které v našem prostředí ovlivnily vývoj účetnictví jako odborné disciplíny.

### 5.1 Antonín Skřivan (1818-1887)

Antonín Skřivan se řadí mezi „otce zakladatele“ účetnictví jako vědy u nás. Pocházel z okolí Havlíčkova Brodu a pracoval v různých podnicích na Vysočině, později i v Praze.

V roce 1850 byl jmenován učitelem počtářství na Budečské škole a zároveň vyučoval účetnictví na Handlungs-Sonntags-Schule v Praze mimo jiné vedle Karla Petra Kheila mladšího. V roce 1858 si Antonín Skřivan otevřel vlastní obchodní školu denní i večerní v Praze v Růžové ulici č. 8 nazvanou jako **Koncessionierte Handelslehranstalt des Anton Skřivan** (viz 5.3). Jednalo se o první odbornou školu u nás, původně s němčinou a od roku 1860 také s češtinou jako vyučovacím jazykem.

Antonín Skřivan má taktéž **podíl na založení** Československé akademie obchodní, pro kterou vypracoval první učební osnovy pro účetnictví a kupecké počty. V neposlední řadě se na jeho doporučení dostal na tento ústav první profesor účetnictví Josef Ťalský.

V roce 1883 napsal Jan Neruda: „Skřivan je v pravém slova smyslu mužem z lidu. Neboť tím, čím nyní jest, stal se z vlastní vůle, vlastní silou, vlastní snahou a prací svou. Jemu nebylo snadno proniknouti překážkami nakupenými a vyniknouti nad čáru prostřednosti. Jestliť světlá stopa, kterouž kráčel. Pronásledován pro své vlastenecké smýšlení, odhodlal se v dobách politických bouří roku 1848 uchýlit se do slovanské Prahy a založit si zde novou, samostatnou existenci.“ (*Podobizny*)

Je autorem řady oblíbených **učebnic a učebních textů** sloužících pro výuku účetnictví, např. *Nauka o kupeckém účetnictví* vydaná v roce 1864 nebo *Počtářství pro život obecný* z roku 1850.



Skřivan má velký podíl na vybudování české odborné **terminologie v oblasti účetnictví**. Ne všechny termíny navržené Skřivanem se však v praxi ujaly, mimo jiné např. peněžna (banka), zdánky (papírové peníze), kupník (kniha faktur přijatých), prodejník (kniha faktur vydaných), rozčet (kalkulace) nebo magacinář (skladník). Naopak některé se používají dodnes, jako například rozvaha, náklady, popisník, řádné a mimořádné knihy, zásobníky zboží apod. Vedle toho spolupracoval s Pavlem Josefem Šafaříkem na vybudování slovníku vědeckého názvosloví v úseku obchodních věd.

## **5.2 Karel Petr Kheil starší (otec) (1817-1871)**

Karel Petr Kheil starší se zasloužil o rozvoj účetnictví v našem prostředí, mimo jiné je autorem tzv. **Kheilova účetního systému** (viz 2.4).

Byl synem pražského obchodníka, který do Čech přišel z Drážďan, studium na střední škole musel předčasně na přání otce ukončit a nastoupit do otcova obchodu. V polovině 19. století začal v Praze soukromě vyučovat obchodní vědy a v roce 1855 založil vlastní soukromou obchodní školu pro muže nazvanou **Mercatorisches Lehrcontor**. Po vydání nového živnostenského řádu v roce 1859, který přiznal ženám rovnoprávnost s muži, rozšířil Kheil svoje učiliště také o ženskou část.

Mezi jeho hlavní díla náleží trojdílný spis o 650 stranách *Die Lehre der Buchführung nach italinischem und Kheilscheme Systeme in doppelten Partien und den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches*. Jedná se o výklad italského a zejména Kheilova účetního systému, který, jak uvádí, vynalezl 5. března 1858. A dále práce *Lebend dargestellter Geschäftsgang zur Buchführung mit einer Münz-, Maas und Gewichtskunde im Vergleiche mit den österreichischen Maasen und Gewichten* vydaná v roce 1860 v Praze, která měla sloužit jako Damenunterricht v účetnictví (překlad byl vydán pod názvem *Sbírka obchodních případů k praktickému provedení v knihách* v roce 1866).

### **5.3 Karel Petr Kheil mladší (syn) (1843-1908)**

Mezi největší zásluhy Karla Petra Kheila mladšího náleží jeho výzkum na poli **dějín účetnictví**. Řada jím publikovaných textů na toto téma nebyla dosud překonána.

Karel Petr Kheil mladší původně směřoval k botanice, pod vlivem svého otce a jeho knihovny se však brzy přeorientoval taktéž na oblast obchodních věd. V době nemoci svého otce ho začal zastupovat ve výuce na obchodní škole, čímž se dostal k **pedagogické činnosti**.

V roce 1866 nastoupil jako asistent na pražskou gremiální školu, kde se po čtyřech letech stal i řádným učitelem. Konečně v roce 1875 si otevřel vlastní obchodní školu, v jejímž čele stál až do roku 1902.

V roce 1887 byl jmenován **docentem v oboru účetnictví**, poté však, co byla v roce 1906 odmítnuta jeho žádost o profesuru v oboru účetnictví na Českém vysokém učení technickém v Praze, se tohoto postu ze zdravotních důvodů vzdal a přenechal jej Josefu Pazourkovi.

Jeho prvotinou je *Německo-český slovník názvů zboží obchodního spolu s ohledem na názvosloví latinské* vydaný v roce 1864. Tímto dílem Kheil ml. pomohl vytvořit jednotnou odbornou terminologii v oblasti účetnictví. Dílo mělo velký úspěch, bylo vydáváno opětovně a dokonce oceněno stříbrnou medailí na mezinárodní lékařské výstavě v Praze v roce 1896.

Mezi nejvýznamnější díla Karla Petra Kheila mladšího z oblasti dějin účetnictví patří spis ***Benedetto Cotrugli Raugo (Dubrovčan). Příspěvek k dějinám účetnictví***, který vyšel v roce 1909. Jedná se o detailní rozbor Cotrugliho spisu o podvojném účetnictví a jeho vztahu k Pacioliho traktátu, součástí je i vydání překladu celého Cotrugliho spisu o účetnictví do českého jazyka.

## 5.4 Josef Pazourek (1862-1933)

Josef Pazourek zásadně ovlivnil počátky účetnictví jako vědeckého oboru u nás jak po stránce teoretické, tak i praktické, a proto patří mezi **nejvýznamnější osobnosti** tohoto oboru vůbec.

Narodil se v Hořicích, vystudoval učitelský ústav v Hradci Králové, kde později nastoupil jako učitel. Následně působil na gymnáziu v Mladé Boleslavi a na vyšší obchodní škole. V roce 1895 jmenován profesorem na obchodní akademii v Chrudimi a krátce nato se stal ředitelem nově otevřené obchodní akademie v Hradci.

Josef Pazourek vystudoval právnickou fakultu v Praze a ve Vídni a v roce 1904 dosáhl titulu doktora práv. Následně obhájil **habilitační práce** na téma *Bilance akciových společností*, na základě které získal post soukromého docenta na české technice v Praze. Text práce vyšel tiskem v roce 1906 a shrnuje historický vývoj, stejně jako aktuální stav tohoto jevu, věnuje se termínu bilance, jednotlivým druhům a teoriím, vazbě bilance na účetní soustavu a jednotlivým bilančním položkám a zaměřuje se na zdůraznění nedostatků a nesrovnalostí z hlediska účetnictví akciových společností, a to jak v rovině právní, tak praktické.

V roce 1909 byl Josef Pazourek jmenován mimořádným profesorem obchodní nauky a účetnictví, v roce 1912 poté řádným. Svoji kariéru završil postem děkana obecného oddělení České vysoké školy technické v Praze a pro období 1929/30 rektora.

V roce 1900 bylo publikováno jeho dílo *Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby*, v něm Josef Pazourek postavil **základy účetnictví jako vědeckého oboru** a poprvé formuloval svou dvouřadovou koncepci teorie účtů. Tato kniha se stala základem pro *Učebnice účetnictví podvojného pro vyšší školy obchodní* vydané poprvé v roce 1906 a taktéž zřejmě nejvýznamnějšího Pazourkova díla *Theorie a praxe účetních soustav* vydaného v roce 1920, které zásadně ovlivnilo pohled na problematiku dvouřadové teorie účtů v meziválečném období.

Účtové teorie:

1) **teorie personifikační** (zosobňující) = účty zosobňuje – př. pokladní účet vydává za pokladníka, účet zboží za skladníka apod.

Počátky této teorie tradičně odkazují na text Traktátu č. XI Luca Pacioli, kde se doslova uvádí: „*Představ si, že tento krám jest osobou, tvým dlužníkem za tolik, co mu dáváš a na něj vynakládáš jakýmkoliv způsobem. A naopak za vše, cokoliv z něho vybíráš a dostáváš, učiň jej věřitelem, jako by on byl dlužníkem.*“

Díky své názornosti byla tato teorie používána po dlouhé období pro výklad účetnictví a potřeby výuku studentů, a to až do novověku.

2) **teorie materialistická** – popisuje postavení a vzájemný vztah mezi účty z vlastního předmětu sledovaného v účetnictví a na tomto základě se snaží objasnit jejich podstatu. Tato teorie vychází ze spisů D. G. Augsburga *Die Grundlagen der doppelten Buchhaltung*, který vyšel v Brémách v roce 1863, a *Die Kaufmännische Buchführung* vytištěný v Hamburku v roce 1872. Za hlavní teoretiky materialistické účetní teorie jsou obvykle považováni Friedrich Hügli (1833-1902) a Friedrich Schär (1846-1924).

Původně bylo v účetní teorii preferováno stanovisko, že všechny účty v podvojně soustavě jsou stejné a tudíž mají i stejné vlastnosti a obsah. Později byla dána přednost teorii opačné, která účty dělila především dle jejich obsahu, a to do dvou i více stejnorodých skupin, tzv. řad - mluvíme o jednořadové, dvouřadové, nebo i víceřadové účetní teorii.

Zásluhou Josefa Pazourka byla sestavena **první ekonomická encyklopedie** u nás, a to *Ottův obchodní slovník*, který začal vycházet v roce 1912. Cílem díla bylo přispět „*k dohnání našeho tehdejšího celkového opoždění v hospodářském směru.*“

*Postupně po jednotlivých sešitech dodatečně svázaných do svazků byly vydány dva díly, první díl A-J o 1252 stranách velmi rychle v intervalu mezi únorem 1912 a listopadem 1913, druhý díl J-Pie a Pie-Ž, který má 1780 stran rozdělených do dvou svazků, pozdržela válka, a tak byl dokončen až v roce 1925.*

*Ačkoliv se Josefu Pazourkovi podařilo shromáždit kolektiv autorů, největší počet hesel ve slovníku vytvořil on sám včetně několika klíčových termínů jako banka, bilance, cena, peníze, podvojně účetnictví, úrok, úvěr, zisk a dalších.*

Josef Pazourek založil **první periodikum** zaměřené na účetnictví, a to **Účetní listy**. První číslo tohoto časopisu bylo vydáno 20. ledna 1900. Pazourek působil nejen jako jeho hlavní přispěvatel, byl autorem drtivé většiny v časopise uveřejněných příspěvků, ale i jako redaktor, výhradní nakladatel, vydavatel a distributor.

Záměrem časopisu bylo umožnit účetním v praxi se dále vzdělávat a poskytnout jim rádce, díky kterému by byli soustavně informováni o vývoji v oboru a s tím i souvisejících nejdůležitějších ekonomických změnách u nás i v zahraničí. Mezi čtenáři byl o časopis zájem, a tak z původních 300 kusů musel být náklad postupně navýšen na 500.

*Účetní listy vycházely až do počátku první světové války, kdy bylo jejich vydávání zastaveno. Mezi léty 1913 a 1914 byl jejich název změněn na ARCHIV. Časopis pro přestování národohospodářských věd, což provázelo i rozšíření obsahu a tím i zúžení prostoru pro účetní tematiku. Po vzniku Československé republiky byl časopis obnoven v původní podobě, redaktorem se stal bývalý Pazourkův asistent Josef Fuksa.*

*Vedle Účetních listů v té době vycházely i další periodika zabývající se podobnou problematikou, od roku 1922 Daňová a bilanční revue, od roku 1923 Časopis pro účetnictví a kontrolu jako orgán Spolku účetních úředníků státních a od roku 1925 populárně orientované Účetní a daňové noviny. Účetní problematika obsahoval také v časopise Kostka nebo Podnikohospodářský archiv.*

*Po skončení druhé světové války, konkrétně v roce 1946 byly Účetní listy transformovány v souvislosti se zaváděním jednotné organizace podnikového účetnictví na časopis s novým názvem Podnikové účetnictví. Od roku 1949 začalo vycházet periodikum nové, a to Bilance a daně, které bylo v roce 1951 spojeno s Podnikových hospodářem, který však o rok později svoji existenci taktéž ukončil.*

Tradice Pazourkova projektu tak spadla na nově zřízený časopis *Účetnictví*, který vychází do současnosti.

### **5.5 Karel Chlum (1873-1913)**

Karel Chlum se narodil se v Unhošti a po gymnáziu v Roudnici vystudoval právnickou fakultu Karlovy Univerzity v Praze. V roce 1898 nastoupil do Zemského výboru království českého jako úředník, později se stal tajemníkem.

Věnoval se zejména problematice **zemědělského hospodářství a výdělkových družstev**.

Přednášel nejprve na Královské české akademii hospodářské v Táboře, později byl jmenován docentem v oboru účetnictví, které i vyučoval na obecném oddělení České vysoké školy technické v Praze od roku 1909.

Jeho hlavní dílo je *Theorie podvojného účetnictví*, ve kterém se na rozdíl od Josefa Pazourka přikláněl k **právnímu chápání účetní problematiky** a byl zastáncem **jednořadové účtové teorie**. Kromě toho publikoval práce i na další témata, zejména týkající se otázky účetní bilance (*Zásady podvojného účetnictví a bilance výdělkových a hospodářských společenstev*, Praha 1912; nebo *Význam družstevní bilance vzhledem ku dani výdělkové*, Olomouc 1913) a pod vedením Josefa Pazourka redigoval některá hesla v *Ottově obchodním slovníku*.

### **5.6 Hugo Raulich (1866-1940)**

Hugo Raulich se narodil se v Hoješíně a po studiích a krátké praxi začal v roce 1887 vyučovat na obchodní škole Obchodní besedy v Praze. Krátce nato nastoupil do soukromého učiliště zřizovaného Karlem Petrem Kheilem. Jeho hlavní část kariéry začala v roce 1894, kdy odešel do **Prostějova** a stal se **prvním ředitelem** nově založené **české obchodní akademie**. V roce 1919 nastoupil na nově zřízenou **obchodní akademii** v **Uherském Hradišti**, kde zůstal pracovat až do svého odchodu do penze.

Vedle toho ještě v roce 1902 přijal funkci inspektora obchodního školství a od roku 1910 byl členem státní zkušební komise pro kandidáty učitelství na vyšších školách obchodních v Praze pro obor účetnictví. Byl zastáncem jednořadové verze, přičemž důraz na tuto interpretaci dával i při přijímání nových členů pedagogického kolektivu.

Byl velmi publikačně aktivní, vedle řady časopiseckých studií napsal i několik hesel do Pazourkova *Ottova obchodního slovníku* a do **Slovníku obchodně technického, účetního a daňového** redigovaného Josefem Fuksou (1842-1910). Je autorem čtyřdílné učebnice *Účetnictví pro obchodní akademie*.

Jeho nejvýznamnějšího díly jsou spisy *Teorie účetnictví*, *Technika účetnictví* a *Tajné účetnictví* vydané v roce 1938, kterým předcházela výklad o *Kamerálním účetnictví v podnicích soukromých* z roku 1935.

Zásadně přispěl i k dějin účetnictví, a to dílem *Příspěvek k dějinám účetnictví*, vydaným v Uherském Hradišti v roce 1922 a ***Dějiny účetnictví***, které vyšly v roce 1938 a dodnes jsou s oblibou autory citovány.

Účetnictví se zakládá na znalosti písma a čísel, na pomůckách ku spaní, na počítání, na oceňování. Číslo a počítání jsou spojeny přímo s denní činností člověka, žijícího ve společnosti a jsou známa i národům, kteří jsou na nejnižším stupni vzdělanosti. Definice účetnictví jest od prvního počátku do dneška: účetnictví jest zapisování všech příjmů a vydání jakéhokoliv hospodářství. Tak jednoduše a správně vysvětlují nám ještě dnes naše berní zákony základy účetnictví a podávají vysvětlení, co jest příjem a co vydání, ponechávajíce jiné podrobnější způsoby účetních zápisů buď volbě jednotlivých hospodářství aneb je upravují, zvláště pokud se týká účetní závěrky různých právních útvarů podniku, jak to činí též obchodní zákonodárství, nezávisle na předpisech berních. (*Hugo Raulich, Dějiny účetnictví. Praha 1938, s. 1*)

Kromě uvedeného se Hugo Raulich zašloužil i o **překlad** a vydání české verze **Pacioliho traktátu o podvojném účetnictví**, a to na základě jejího prvního německého překladu z pera Ernsta Ludvíka Jägera. Překlad vyšel jako samostatná příloha *Slovníku obchodně*

*technického, účetního a daňového pod názvem Fra Luca Paciolo: Tractatus XI. particularis de computis et scrituris. Ze staroitalského originálu přeložil Hugo Raulich v roce 1940.*

*Publikoval taktéž pod pseudonym Chilwarskij.*

## **5.7 Josef Fiala (1888-1958)**

Josef Fiala se narodil v Olešnici na Moravě a vystudoval učitelství hospodářských nauk na obecném oddělení České vysoké školy technické v Praze. V roce 1930 se stal honorovaným docentem v oboru účetnictví na Vysoké škole speciálních nauk ČVUT v Praze.

V roce 1953 se stal **profesorem podnikového hospodářství a podnikového počtenictví** na nově vzniklé Vysoké škole ekonomické v Praze na katedře účetní evidence.

Josef Fiala je obecně znám zejména díky řadě **učebnic účetnictví**, které napsal pro studenty obchodních akademií. Mezi jeho hlavní díla patří studie *Účtování na volných listech* vydaná v roce 1914 a *Základy účetní evidence. Abeceda účetních vědomostí, Podnikové účetnictví*, které vyšly opakovaně v mnoha reprintech.

Vedle toho se podílel i na **popularizaci účetnictví** a má podíl taktéž na prosazování jazykově správné **účetní terminologie**.

## **5.8 Ladislav Lazar (1892-1965)**

Mezi hlavní publikace Ladislava Lazara náleží *Organizace provozního účetnictví průmyslových podniků*, která byla vydávána opakovaně od roku 1948. Zabývá se popisem a rozbořem tzv. **metody úplného střediskového účetnictví**.



Tato metoda byla v období podnikového účetnictví jednou ze třech tehdy nejvíce užívaných metod provozního účetnictví a uplatnila se v podnicích dřevozpracujícího průmyslu a v některých odvětvích potravinářského průmyslu.

*Podkladem k sepsání této tehdy velmi živě diskutované publikace byly především praktické zkušenosti Ladislava Lazara s řízením průmyslových podniků, zejména pak v odvětví textilních a dřevozpracujících podniků, o čemž svědčí i jeho působení ve funkci podnikového ředitele Československých závodů dřevozpracujících.*

Podílel se taktéž na přípravě **předpisů pro podnikové účetnictví** a v neposlední řadě působil jako jeden z autorů řady textů v časopise Podniková organizace.

### **5.9 Jaroslav Fukátko (1898-1956)**

Pracoval nejprve v revisním odboru ministerstva financí a roku 1925 přešel do nakladatelství Orbis, které později řídil. V roce 1939, když byl Orbis nuceně zapojen do německých služeb, Jaroslav Fukátko odešel a zapojil se do ilegální činnosti. Kromě jiného i do účasti na vydávání časopisu *V boj*. Za tuto svou činnost byl v roce 1939 zatčen a po zbytek války vězněn.

*Po 1948 začal pracovat ve prospěch komunistické strany, fungoval mimo jiné jako člen Ústřední plánovací komise, v rámci níž se podílel na vypracování dvouletého a prvního pětiletého plánu, a zastával řadu dalších funkcí souvisejících s nucenou transformací hospodářství, byl předsedou Fondu znárodněného hospodářství, předsedou národní správy Živnostenské banky, nebo náměstkem ministra předsedy státního úřadu plánovacího.*

V roce 1949 byl pověřen vedením Ústředního vědeckého výzkumu a technického rozvoje, které organizací vědeckých ústavů a ústředním plánováním vědeckého výzkumu připravovalo půdu pro založení Československé akademie věd.

Jeho odborným zaměřením byla **ekonomika podniků**. Mezi jeho nejvýznamnější publikace patří *Daňové bilanční delikty* a *Bilanční nesprávnosti (delikty)* obě vydané v roce 1926. Kromě toho opublikoval řadu příspěvků z oboru **revise bilancí**, jejich

rozboru, politiky a oceňování. Je autorem také několika hesel ve *Slovníku obchodně technickém, účetním a daňovém*.

Opakovaně v letech 1949 až 1955 byla vydávána jeho skripta s názvem *Kontrola a revise podniků, Ekonomika socialistického průmyslu, její předmět a metoda* a *Struktura socialistického průmyslu*.

### **5.10 Josef Blecha (1908-1964)**

Narodil se v Pňově a vystudoval nejprve obchodní akademii v Kolíně a poté Vysokou školu obchodní v Praze se zaměřením na průmyslový a bankovní sektor, kde již během studií působil i jako asistent prof. Josefa Pazourka. Doktorát obhájil na právnické fakultě Karlovy university v roce 1935, doktorát věd obchodních na Českém vysokém učení technickém v Praze získal o dva roky později. Přípravu na svou habilitaci zahájil studiem ekonomiky světového obchodu na vysoké škole ve Vídni, během války však musel studium přerušit.

Po roce 1945 se stal vedoucím studijního odboru ministerstva průmyslu. V roce 1946 byl jmenován docentem a krátce na to profesorem Vysoké školy hospodářských věd v Praze. Po založení fakulty ekonomicko-inženýrské se stal vedoucím katedry účetní evidence při ČVUT.

Josef Blecha je autorem mnoha časopiseckých studií se zaměřením na **dějiny účetnictví**, oceňování a problematiku účetních uzávěrek, kamerální účetnictví a účetnictví státní správy a rozpočtových organizací. Mezi jeho klíčová díla patří *Kameralistika a pokusy o spojení s dopikou* z roku 1937 nebo *Tiché rezervy ve výročních záběrkách akciových společností v průmyslu a obchodě* vydané v roce 1946.

Je také autorem skrip pro posluchače právnické fakulty s názvem *Základy účetní evidence* (Praha 1960).

Mezi nejcitovanější texty Josefa Fialy náleží dodnes **kapitola o typologii účetních soustav** uveřejněná ve skriptech k dějinám československé diplomatiky po roce 1945 Jindřicha Šebánka.

### **5.11 Jaroslav Kubeša (1902-1979)**

Jaroslav Kubeša pracoval jako zaměstnanec nejprve původního Ministerstva financí ČSR a později po roce 1968 federálního MF ČSSR.

Byl **členem redakční rady** časopisu *Účetnictví* a po určité období také jeho vedoucím redaktorem.

Kromě řady časopiseckých studií publikoval monografie na téma *Bilanční teorie* (Praha 1936) a *Bilanční zisk* (Praha 1938) a také řadu učebnic a učebních příkladů pro různá povolání (sám, nebo ve spolupráci s Josefem Fuksou).

Mezi jeho klíčová díla patří *Slovník názvosloví účetního a kalkulačního: část německo česká* (Praha 1942), a *Pomůcka pro ruský hospodářský styk písemný*, kterou vydal spolu s L. V. Kopeckij v roce 1940.

Stal se také hlavním redaktorem *Účetního terminologického slovníku*.

Více jak 25 let přispíval do **rubriky Momenty z dějin účetnictví** v časopise *Účetnictví*, a to jak svými původní texty, tak i překlady.



### Otázky o ověření znalosti:

1. Kdo byl Antonín Skřivan?
2. Jaké je nejvýznamnější dílo Josefa Pazourka?
3. Jmenujte tři autory, kteří se zabývali dějinami účetnictví.
4. Jak se nazývalo první periodikum věnující svůj obsah účetní problematice?

## ***Témata ke kolokviu z předmětu KAE/DUC***

- 1) Archaické prvky účetnictví
- 2) Luca Pacioli a Traktát č. 11
- 3) Benátský účetní styl a jeho charakteristika
- 4) Správní účetnictví
- 5) Kamerální účetnictví
- 6) Kheilův účetní systém
- 7) Josef Pazourek
- 8) Antonín Skřivan a knihy jednoduchého účetnictví
- 9) Karel Petr Kheil otec a syn
- 10) Hugo Raulich
- 11) Všeobecný obchodní zákoník
- 12) Zákon č. 204/1946 Sb. a vládní nařízení č. 205/1946 Sb.
- 13) Zákon č. 108/1951 Sb. a vládní nařízení č. 41/1952 Sb.
- 14) Zákon č. 21/1971 Sb., vládní nařízení č. 153/1971 Sb. a vyhláška č. 154/1971 Sb.
- 15) Etapy vývoje účetnictví před rokem 1989 – základní charakteristika

## Literatura

### ***Základní literatura***

- Zdeněk Puchinger – Pavla Slavičková, *Malé dějiny účetnictví*, Olomouc 2014.
- Josef Fuksa, *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový*, Praha 1929-1940.

### ***Doporučená literatura***

- Josef Blecha, Hlavní rysy účetnictví průmyslových podniků u nás do roku 1945, *Archivní časopis*, č. 4, 1956, s. 188-203.
- Josef Blecha, Knihy jednoduchého účetnictví v obchodě, řemesle, průmyslu a zemědělství, *Archivní časopis*, č. 1, 1955, s. 21-26.
- Václav Černý, *Hospodářské instrukce. Přehled zemědělských dějin v době patrimoniálního velkostatku v XV.-XVI. století*, Praha 1930.
- Miloslav Janhuba, Vysokoškolská výuka účetnictví v zemích Koruny české, *Acta oeconomica pragensia*, Praha 1999, sv. 7, č. 5, s. 93.
- Jiří Klozar, K výuce účetnictví na vysokých školách ekonomických, *Účetnictví*, č. 2, 1981, s. 47.
- Jaroslav Kubeša, Jedno výročí kameralistiky, *Účetnictví*, sv. 3, č. 11-12, 1968, s. 436-440.
- Eduard Mikušek, Účetní systémy a metody na majetku roudnických Lobkoviců, *Sborník archivních prací*, roč. 36, č. 1, 1986, s. 53-102.
- Pavla Slavičková, *Učebnice účetnictví a jejich význam pro vývoj účetních systémů v minulosti*, In: Znalosti pro tržní praxi 2013: Veřejná ekonomika – současnost a perspektiva, Olomouc 2013, s. 249-256.
- Pavla Slavičková - Eva Dvořáková Kaněčková - Zdeněk Puchinger, *Účetnictví jako součást výchovy žen-podnikatelek*, In: Ženy-podnikatelky v minulosti a současnosti, Praha 2016, s. 52-70.
- Pavla Slavičková, *The Double-Entry Accounting System Before 1800 as an Example of a Cultural Transfer Failure*, In: Veronika Čapská: Processes of Cultural Exchange in Central Europe, 1200-1800, Opava, Slezská Univerzita v Opavě, 2014, s. 129-147.

**Mgr. Pavla Slavičková, Ph.D.**

## **Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích**

**Učební text**

Výkonná redaktorka Mgr. Agnes Hausknotzová

Odpovědná redaktorka Mgr. Lucie Loutocká

Technická redakce Mgr. Pavla Slavičková, Ph.D.

Vydala Univerzita Palackého v Olomouci

Křížkovského 8, 771 47 Olomouc

[www.vydavatelstvi.upol.cz](http://www.vydavatelstvi.upol.cz)

[www.e-shop.upol.cz](http://www.e-shop.upol.cz)

[vup@upol.cz](mailto:vup@upol.cz)

1. vydání

Olomouc 2017

Ediční řada – Skripta

ISBN 978-80-244-5170-1 (online : pdf)

VUP 2017/0158

Neprodejná publikace