

## DETERMINACE ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ V HISTORICKÉM KONTEXTU

Ing. Iris Šimíková<sup>84</sup>

**Abstrakt:** Historie účetnictví na území českých zemí je velmi složitá. Do první světové války fungovalo v rámci rakousko-uherské monarchie. Po jejím skončení se relativně osamostatnilo. Po druhé světové válce prošlo účetnictví několika etapami. Vždy současně s fungováním státního účetnictví, se rozvíjí účetnictví postihující hospodářský vývoj ekonomických subjektů. Vznikly a rozvíjely se tři základní soustavy a to jednoduché účetnictví, podvojně účetnictví a kamerální účetnictví. Cílem tohoto článku je postihnout a charakterizovat jednotlivé etapy vývoje účetnictví na území českého státu.

**Klíčová slova:** účetnictví, evidence, organizace, účetní jednotka, majetek, účetní období, hospodářská činnost, jednoduché účetnictví, kamerální účetnictví.

**Title:** Determination of the czech accounting in a historical context

**Abstract:** The history of accounting in the Czech lands is very complicated. It operated within the framework of Austro-Hungarian Monarchy until the 1<sup>st</sup> World War and relatively spin-off after the end of the War. Czech accounting passed several stages after the 2<sup>nd</sup> World War. Accounting that involves economic development of economic subject advances always together with the operation of state accounting. Three basic systems has developed – single-entry accounting, double-entry accounting and cameralistic accounting. Intention of this article is to involve and characterize particular stages of accounting development in Czech territory.

**Key words:** accounting, registration, organization, accounting entity, property, financial year, economic activity, single-entry accounting, cameralistic accounting.

### Úvod

Cílevědomý a uspořádaný postup číselného zobrazení hospodářské činnosti vyjadřuje podstatu účetnictví. Podmínkou pro vývoj specifických prvků byl vznik a rozvoj majetkově peněžních vztahů. České účetnictví se formovalo v kontextu historického začlenění do habsburské monarchie, od roku 1918 v kontextu samostatného státu. Evidenční systémy a později systémy podvojných účetních záznamů prošly rozsáhlým vývojem, který byl a je závislý na stupni rozvoje lidské společnosti. Literatura zabývající se vývojem českého účetnictví není rozsáhlá, pokud se objeví zmínky tohoto charakteru, jedná se o krátké odkazy zpravidla uvozující jinou problematiku. Při zkoumání odborné tematiky v souvislosti s doktorskou prací byl konstatován nedostatek literatury, který by postihoval tuto oblast, která tvoří výchozí pozici pro teoretický základ dalšího vývoje českého účetnictví.

---

<sup>84</sup> Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Katedra účetnictví, simikova@opf.slu.cz

## Cíl a metodika

Cílem tohoto článku je postihnout a charakterizovat jednotlivé etapy vývoje účetnictví na území českého státu. Mezníky českého účetnictví jsou navázány na závažné historické změny, které vyvolaly dominovým efektem změny v celé společnosti. Při práci na článku byly použity metody analýzy a analogie. V prvním kroku byl proveden sběr a vytřídění materiálů, dále ověřena jejich pravdivost a setřídění pro zakomponování do jednotlivých kapitol článku. Při výsledné interpretaci výsledků a stanovení závěrů je kladen důraz na využitelnost z hlediska sestavování tezí doktorské disertační práce.

## Výsledky

### **Historické základy účetnictví**

Účetnictví, jeho metody, formy a techniky prošly dlouhým historickým vývojem. Od primitivních zápisů prvobytně pospolné společnosti, přes otrokářskou společnost až do první zmínky o vedení státního účetnictví a účetnictví chrámů v Babylonu a Egyptě. V Egyptě již existovaly bankovní domy, záznamy se vedly v časovém pořádku. Také se začíná objevovat účetnictví soukromých osob. Movití občané ve starém Římě vedou záznamy o svém majetku a rovněž státní účetnictví je vedeno v písemné formě. Objevuje se první účetní terminologie, např. konto, inkaso, kredit.

První údaje o podvojných záznamech se objevují zhruba ve 13. století v Itálii. Doložené písemně prokázané záznamy podvojného účetnictví jsou ale až v díle italského františkánského mnicha, který systém nenavrhl, ale pouze podrobně ve svém díle popsal. Jednalo se významné dílo, což dokazuje fakt, že v roce 1494 vyšlo toto dílo tiskem. *„Nejstarší dochovaná forma podvojného účetnictví byla popsána v 15. století. Účetnictví používané v malých obchodních podnicích ve středověkých Benátkách popsal italský matematik a ekonom Luca Pacioli (1445-1510) ve svém spisu „Tractatus de computis at scripturis“ v roce 1494 v Benátkách.“* (BARTECZKOVÁ, 2004). Z toho lze analogicky odvozovat, že v italských městských státech se účetnictví rozvíjelo tedy zhruba dvě stě let před tímto datem. Proto se toto účetnictví nazývá italské (vlašské). Tomu i odpovídá, že mnohé stávající účetní pojmy mají původ v latinském nebo italském jazyce např. bilance, debet, aktiva, akruální.

### **Mezníky českého účetnictví**

Historicky vzniklý stát ve středu Evropy nebyl mimo prvních století samostatným hospodářským celkem. Tento princip odpovídá mezníkům českého účetnictví, kdy změna v regionální nebo ekonomické příslušnosti k většímu hospodářskému celku, s sebou nese změnu v účetním systému. Do konce první světové války je český stát součástí rakousko-uherské monarchie. Z ekonomického pohledu krátká doba samostatného českého státu je vystřídána druhou světovou válkou. Po jejím skončení se český stát stává součástí hospodářského bloku socialistických států. V tomto ekonomickém kontextu prochází změnami účetnictví až do roku 1989. Orientace na tržní ekonomiku a snaha o členství v Evropské unii, znamená změnu celé soustavy, vytvořením legislativního celku účetního práva, které harmonizačním procesem směřuje k cíli konvergence evropského a amerického účetnictví.

### **Účetnictví v českých zemích do roku 1918**

Italské účetnictví položilo základ podvojnému účetnictví, kdy současně docházelo ke sledování stavu a změn majetků (lze říci tedy obdoba dnešního bilančního rozvahového účetnictví) a sledování vložených prostředků a jejich zhodnocení (tedy obdoba poměřování nákladů a výnosů). Lze konstatovat, že se jednalo již o racionální sledování hospodářské činnosti a postupně vzniká propojený systém účtů. V období feudalismu nedošlo dle pramenů k významným změnám v dosavadním systému účetnictví, nadále sloužilo pro sledování stavu a změn v majetcích. Činnost v tomto oboru dala vzniknout profesi účetního, která byla charakterizována přesností, spolehlivostí až puntičkářskou snahou o zachycení všech informací.

Rakousko-Uhersko, jehož součástí byly české země, se věnovaly svědomitě účetnictví a kontrole účetnictví. Za vlády Marie Terezie v roce 1749 správu finančních záležitostí v českých zemích převzal úřad „Královské reprezentace s komorou“. Ve Vídni fungoval „c.k. (císařský královský) společný nejvyšší účetní dvůr“. V roce 1761 došlo k vynětí účetnictví z obecných finančních záležitostí a vznikla Dvorská účetní komora (Hofrechnungskammer). Tato instituce prošla mnoha změnami a v roce 1867 vzniká Nejvyšší účetní dvůr (Oberster Rechnungshof), který na území českého státu fungoval v této podobě až do roku 1919. V souvislosti se vznikem samostatné Československé republiky v roce 1918 byl založen Nejvyšší účetní kontrolní úřad v Praze (NKÚ, 2010).

Vznik a rozvoj vyšších forem účetnictví souvisel vždy s hospodářským pokrokem. 18. a 19. století výrazně posunulo hranice poznání v souvislosti s průmyslovou revolucí, na které reagovala soustava účetnictví dalším vývojem.

### **Účetnictví v českých zemích po roce 1918**

Rok 1918 z historického hlediska přelomový, z hlediska účetnictví pokračující v sentencích osvědčeného systému. Společně s budováním struktury nového státu se rozvíjí i formy účetnictví, které v té době existují ve třech základních formách a to:

- kamerální účetnictví
- dopické účetnictví
- podvojný účetnictví

Kamerální účetnictví ve státní správě, někdy také kameralistika, je považováno za specifickou formu účetnictví. Někdy je posuzováno jako předchůdce jednoduchého účetnictví. Bylo používáno ve státní správě s tím, že pomocí něj byly sledovány příjmy a výdaje těchto institucí. Jeho principem byla registrace příjmů a výdajů v kamerálním deníku. Původ názvu tohoto účetnictví je odvozován z italského slova camera – pokladna. Běžně nebyly sledovány stavy a pohyby majetku, tato evidence probíhala v pomocných knihách. Principy kamerálního účetnictví byly využívány do roku 1954 v rozpočtových organizacích, kdy byla tato forma účetnictví zrušena.

Dopické účetnictví, jehož princip spočíval v tom, že každý jednacím případ byl zaznamenán jako soubor dávky a k ní náležející protidávky (HRDÝ, PLACHÁ, 2008). Metodika je vysvětlována tím, že dávka je měřítkem protidávky. Uplatňovalo se nejvíce v tehdejších obchodech, proto někdy je nazýváno kupeckým účetnictvím.

Podvojný účetnictví se vyvíjelo v závislosti na rozvoji hospodářství, kdy zárukou průkaznosti účetních zápisů byly záznamy ve vázaných účetních knihách. Z původní formy italského účetnictví také vznikly tři hlavní účetní knihy a to: pokladní deník, úvěrní deník a hlavní kniha. Současně dle potřeby je vedena řada pomocných

účetních knih, např.: kniha dodavatelů, kniha odběratelů, zásobníky zboží, kdy se nejdříve účetní případ zachytí v jedné z hlavních knih a toto se posléze přepíše do pomocných knih.

Účetní systémy v tomto období položily základy pro české účetnictví, které bylo používáno s různými úpravami až do nedávné doby. V roce 1900 začaly vycházet „Účetní listy“, jejichž zakladatelem byl významný český klasik účetní teorie JUDr. Josef Pazourek. Účetní listy vycházely téměř do konce druhé světové války, po krátkém přerušení ještě do roku 1949. Na jejich padesátiletou tradici navázal od roku 1953 časopis „Účetní evidence“, od roku 1966 až dosud vycházející pod názvem „Účetnictví“ (JANHUBA, 2007).

### **Účetnictví v českých zemích po druhé světové válce**

Výuka účetnictví probíhala na obchodních školách, používalo se kamerální účetnictví a podvojně účetnictví, záznamy byly vedeny ručně v psaných knihách. Poválečné národní hospodářství bylo plánováno a z toho vycházela potřeba vedení národohospodářské evidence. Jednotnou soustavu národohospodářské evidence tvořila evidence operativně-technická, evidence účetní a statistika. V roce 1954 je zrušeno pro rozpočtové organizace kamerální účetnictví a zůstává tak jako jediná soustava podvojněho účetnictví. V roce 1958 vychází formou vládního nařízení zásady pro účetní evidenci (účetní zásady). Zásady se týkají organizací, které v určité podobě korespondují se současným vymezením účetní jednotky. Stanovují povinnost účetních zápisů v podvojně soustavě na podkladě účetních dokladů, vymezují období, za které se sestavují účetní výkazy a další povinnosti. Metodika účetních zásad odpovídá základním principům účetnictví, kterým byly takto položeny základy pro poválečné období.

Další výrazné změny jsou datovány až do osmdesátých let, kdy vstupuje v platnost Jednotná soustava sociálně ekonomických informací, reagující na změnu v technologiích pro zpracování údajů. Z hlediska zpracovávaného tématu je významná vyhláška č. 154/1971 Sb., o účetnictví, která je již konkrétně zaměřena na metodiku účetnictví z celostátního hlediska. Ta je nahrazena vyhláškou č. 23/1990 Sb., o účetnictví.

Celá tato etapa je charakteristická vedením podvojněho účetnictví u organizací, které hospodařily se státním majetkem. Účetnictví bylo regulováno s důrazem na jednotné účtování konkrétních účetních případů, které byly metodicky předepsány formou účetních souvztažností.

### **Účetnictví doby přechodu na tržní ekonomiku**

Na konci 80. let došlo k radikální změně ve společnosti, kdy změnou systému se začal rozvíjet soukromý podnikatelský sektor. Souběžně se vznikem tržního prostředí bylo nezbytné upravit oblast sledování hospodaření těchto nově vznikajících soukromých podnikatelských subjektů. V počátcích se jednalo o podniky malého rozsahu, které se dále transformovaly do větších celků. Pro všechny subjekty se stalo povinností předkládat výsledky své hospodářské činnosti formou daňového přiznání k dani z příjmů fyzických a právnických osob. Údaje v nich obsažené musely mít řádný podklad ze soustavy účetnictví, která se rozčlenila na účetnictví podvojně a účetnictví jednoduché. Tím vznikl závažný precedens, kdy za účetnictví byla považována soustava fungující na principu vedení záznamů, nikoliv účtování na účtech. Úkol pro tento vymezený časový úsek byl ale splněn, hospodaření soukromých subjektů bylo podchyceno a možnost kontroly byla přenesena na

regionálně rozmístěnou sítí finančních úřadů. Obtížná etapa přechodu na tržní ekonomiku byla tak právně ošetřena.

Prvního ledna 1992 vstoupil v platnost zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který se vztahoval na všechny účetní jednotky účtující v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví a tím začala legislativní etapa budování komplexu českého účetního práva. Metodický výklad k zákonu byl stanoven formou Opatření Ministerstva financí, v začátcích taxativně stanovující postupy, dalšími legislativními úpravami postupně snižující povinnosti účetních jednotek ve prospěch důrazu na používání účetních metod.

Přijetím zákona o účetnictví dala najevo Česká republika svůj cíl vstoupit do hospodářského celku Evropské unie. Postupným zapracováváním účetní legislativy EU v oblasti čtvrté a sedmé direktivy, došlo ke splnění přístupových podmínek. Zákon o účetnictví je základní právní normou, která byla postupně doplněna vyhláškami a Českými účetními standardy.

### ***Důsledky vstupu do EU na účetnictví České republiky***

Od prvního ledna 2004 vstoupila v platnost nová úprava účetnictví, kdy za nejpodstatnější změnu je považováno zrušení účetnictví jednoduchého, které bylo nahrazeno daňovou evidencí. Tato soustava již názvem metodicky odpovídá prováděným úkonům a účetnictví podvojně se opět stalo jedinou účetní soustavou v České republice. Úpravami výše povinného obratu pro vedení účetnictví fyzickými osobami bylo dosaženo jejich postupné eliminace z povinnosti k účetnictví.

Pod zákonem o účetnictví, který se stal pevnou částí obsahující povinně platná pravidla a metody, jsou prováděcí vyhlášky pro jednotlivé subjekty a České účetní standardy se staly normou zabezpečující soulad pro používání účetních metod. Vstup do EU znamená pokračování v harmonizačním procesu účetnictví, jehož cílem je zabezpečení srovnatelnosti účetního prostředí na podmínky platné v rámci členských států. Rovněž v důsledcích je těmito vlivy dosahováno zkvalitnění účetnictví, zveřejňováním výstupů formou účetních závěrek je zabezpečen přístup externím zájemcům o účetní informace konkrétního subjektu, je umožněno zavedení jednotné evropské měny, volný trh kapitálu a další možnosti, které využívají harmonizované podoby účetnictví. Systém českého účetního práva je plně kompatibilní s účetnictvím členských států EU.

## **Závěr**

Účetnictví poskytuje různorodé informační výstupy, které lze dále rozpracovávat, používat pro interní nebo externí potřeby a uschovávat. Podstata metodiky zůstává stejná, pouze z hlediska stupně rozvoje lidské společnosti její vypovídací schopnost se mění. Účetnictví sleduje oblast hospodářských aktivit vymezeného subjektu, kterým může být podnik, nebo až také stát.

Vývoj účetnictví v českých zemích je klasickým příkladem regionálně frekventovaného celku, na jehož vývoj měly podstatný vliv okolní státy. Lze konstatovat, že tyto vlivy měly pozitivní dopady, účetnictví v České republice je na vysoké úrovni, od roku 2004 je harmonizováno s účetnictvím členských států Evropské unie a je zapojeno do mezinárodních organizací, které se zabývají dalším rozvojem účetnictví. Vývoj účetnictví není ukončen, působením světových tendencí bude pokračovat snaha o celosvětovou konvergenci.

## Literatura

- [1] BARTECZKOVÁ, I. *Účetnictví A*. Karviná: SU v Opavě, OPF v Karviné, rok 2004. s. 251. ISBN 80-7248-244-0.
- [2] HRDÝ, M., PLACHÁ, D. *Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti*. Český finanční a účetní časopis, rok 2008. roč. 3, č. 4, s. 73-79.
- [3] JANHUBA, M. Most přes jedno století. *Účetnictví*. 2007, č. 11, s. 62-63. ISSN 0139-5661.
- [4] *Zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací.*
- [5] *Vyhláška č. 154/1971 Sb., o účetnictví.*
- [6] *Vyhláška č. 23/1990 Sb., o účetnictví.*
- [7] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.*
- [8] Ministerstvo vnitra České republiky [online]. 2010 [cit. 2010-10-10]. Dostupné z WWW: < <http://www.mvcr.cz/clanek/stejnopisy-sbirky-zakonu> >.
- [9] WIKIPEDIA [online]. 2010 [cit. 2010-10-10]. Dostupné z WWW: < <http://cs.wikipedia.org/wiki/Dějiny-učetnictví> >.
- [10] Virtuální ekonomická knihovna Econlib [online]. 2010 [cit. 2010-10-10]. Dostupné z WWW: < [http://www.econlib.cz/zlatyfond/html/aut\\_pazourek.htm](http://www.econlib.cz/zlatyfond/html/aut_pazourek.htm) >.
- [11] Nejvyšší kontrolní úřad [online]. 2010 [cit. 2010-10-10]. Dostupné z WWW: < <http://www.nku.cz/cz/urad/historie-kontroly.htm> >.