

HISTORIE ÚČETNÍCH ZÁZNAMŮ¹

History of accounting records

Michal Hora

Úvod

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

Účelem účetnictví je podávat uživateli přehled o stavu jmění a pohybu tohoto jmění. Účetnictví se vyvíjelo především také vzhledem k rozšíření uživatelů účetnictví, v počátcích mělo podávat informace především majiteli. Účetní údaje jsou využívány také pro sledování, vyhodnocování hospodářských výsledků a různých ukazatelů, účetní výkazy jsou uznávaným výkazem při různých finančních jednáních i právních sporech. Podávají přehlednou informaci o stavu majetku, jeho podrobným výčtem budov, peněz

Způsoby pořizování záznamů a jejich vývoj

Ohlédneme-li se hluboko do historie zjistíme, že potřeba zaznamenávání hospodářských transakcí a stavu majetku navazuje na rozvoj směny pravděpodobně již v počátcích vývoje lidstva (tedy již v období prvobytně pospolné společnosti, s rozvojem kmenového uspořádání). Rozhodující roli zde budou hrát patrně dva faktory – rozvoj obchodu, vznik prvních pohledávek a závazků ze směnných transakcí a zároveň i postupné vytváření hierarchie uvnitř kmenového uspořádání, vyčlenění privilegovaných rodin a později rodů, prvních panovníků a náboženských hodnostářů, centralizace moci, tyto faktory nutně ústí i v centralizaci bohatství a ke vzniku prvních daní – odvodů, darů, příspěvků apod.

Potřeba zaznamenávat uskutečněné směnné transakce a jejich důsledky přímo navazuje na rozvoj početních dovedností a souvisí s postupným objevováním nejrůznějších technik provádění záznamů. Záznamy o hospodářských operacích jsou prováděny zpočátku v podstatě prostřednictvím přímého zobrazení transakce - přímým vyjádřením obchodovaného množství prostřednictvím určitých značek (uzlů, zářezů apod.), teprve později, spolu s rozvoje schopnosti abstraktního myšlení dochází ke vzniku a vývoji písma – zpočátku se jedná o písmo složené z obrázků skutečnosti, postupně se vyvíjejí různé formy zjednodušení prvotních obrázků – znaky, až po vznik relativně jednoduchých forem písma (například písmo alfabeticke).

Po dlouhá staletí existovaly v mnoha společnostech oba způsoby záznamů – tedy záznam bez použití písma a záznam písemný – vedle sebe. Vzdělanější a obvykle i bohatší část populace používala písemné formy záznamů na nejrůznějších nosičích (hliněné tabulky, papyrus, kůra, střepey z nádob, pergamen, papír apod.); negramotná část populace k záznamům svého hospodaření využívala dále primitivní formy zobrazení množství bez užití písma (číslic), nosiči těchto záznamů byly většinou běžně dostupné přírodního (dřevěné hole, provazy, lastury, atd.).

Techniky záznamů bez užití písma

První pozůstatky technik hospodářských záznamů bez využití písma jsou objevovány ve staletích hluboko před naším letopočtem. Jsou v těsné souvislosti s rozvojem početních dovedností a

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MŠMT, RP 6138439903.

s vyjadřováním množství – zpočátku k vyjádření množství stačila ruka, prsty, později jejich násobky. Z tohoto názorného vyjádření množství se vyvinuly znaky, které množství vyjadřovaly, byly uchovatelné a mohly sloužit jako důkazní prostředek. Jak již bylo v předchozí části naznačeno, byly tyto záznamy pořizovány jednoduchým, obecně srozumitelným a levným způsobem a proto se uchovaly a souběžně užívaly po mnohá staletí i po vzniku písma.

Vruby

Asi nejvýznamnější technikou záznamů hospodářských transakcí bez užití písma, jejíž používání prolíná od arabských, perských, indických či čínských kupců, v období prvních starověkých států, přes africké kmeny a Evropu středověkou, až po začátky dvacátého století, jsou vruby.

Vruby byly dřevěné hole (větve), na které se zaznamenávaly dluhy formou zářezů, v okamžiku úhrady dluhu byla hůl podél zářezu seříznuta. Dokonalejší formu vrubů představovaly hole podélně rozštěpené na dvě poloviny, kdy byly zářezy – symbolické vyjádření dluhů - pořizovány příčně na obě poloviny vrubu, jednu polovinu hole (vrubu) obdržel věřitel, druhou polovinu vrubu dlužník (zde samozřejmě již tušíme předzvěst podvojného účetnictví). Při úhradě dluhu byly seříznuty současně obě poloviny vrubu. Jednoduchost, obecná srozumitelnost, ale i průkaznost tohoto způsobu záznamů a zároveň dostupnost nosiče záznamu je zřejmá. Tyto vlastnosti vrubů byly zřejmě příčinou, že se používaly prakticky po celém světě, bez přehánění lze říci, že od starověku až do začátku dvacátého století.

Na příklad v Anglii, tedy v zemi, ve které došlo jako v první k průmyslové revoluci, ke vzniku tovární velkovýroby a pochopitelně i k vývoji relativně vyspělých účetních technik a forem založených na psaném projevu, došlo k úplnému zrušení vrubů až roku 1826. Do té doby byly vruby používány jako alternativní zachycení pohledávek a závazků, zejména ve vztahu k plátcům daní. Vrubů se ještě v devatenáctém století užívá ve Švýcarsku, Německu (zejména u drobných živnostníků); v Bulharsku se ještě koncem devatenáctého století užívalo vrubů při placení obecních daní.

V řadě jazyků zanechalo používání vrubů rovněž patrné terminologické pozůstatky v odborném účetním slovníku. V češtině je pozůstatkem tohoto způsobu zaznamenávání pohledávek a závazků mimo jiné alternativní označení strany „má dáti“ účtu: „na vrub“.

Uzlovky (kipu)

Vedle vrubů se vyvinuly rovněž další techniky vedení hospodářských záznamů, mezi nejznámější patří využití provázků k vázání uzlů tzv. „uzlovky“. Tento způsob byl využíván některými národy (nezávisle na sobě) již ve starověku. K relativní dokonalosti dovedla tuto techniku civilizace Inků v Peru. Prostřednictvím různobarevných provázků zavěšených na tyči a různých způsobů vázání uzlů vedli Inkové přesné hospodářské statistiky. Zpracování hospodářských záznamů se v této vyspělé kultuře věnovala samostatná profese. Ještě na počátku dvacátého století užívali uzlovky lidé v Tibetu či Bolívii. Některé africké národy místo uzlů užívali mušle (kauri), které byly uvazovány na provazy.

Písmo a historické techniky písemných záznamů

Vynález písma patří k nejdůležitějším krokům v rozvoji lidské civilizace. Písmo umožňuje lidem snadnou komunikaci, stává se rozhodujícím faktorem rozvoje mezinárodního obchodu, diplomacie a správy říší. Zpočátku umění psát a číst ovládala pouze nepočetná skupina lidí – písaři, úředníci a kněží. V období starého Řecka a Říma již však číst a psát uměl značný počet obyčejných lidí.

Je pravděpodobné, že právě potřeba vedení hospodářských záznamů byla tím základním hybným kamenem, který vedl ke vzniku prvního písma.

Z abstraktních znaků vyvinuli pravděpodobně první písmo Sumerové zřejmě kolem roku 3300 př. n. l.. Sumerské písmo bylo původně obrázkové – každé slovo bylo reprezentováno jedním obrázkem.

Vzhľadom k omezením tohoto systému se postupně začaly zastupovat pojmy, vznikaly ideogramy neboli ideové písmo. Další fázi rozvoje písma přinesly znaky, které vyjadřovaly zvukovou podobu slov. Později se samostatné symboly začaly využívat i pro jednotlivé souhlásky a samohlásky. Původně obrázkové písmo bylo nahrazeno klínovým. Po zániku Sumerské civilizace a asimilaci sumerského obyvatelstva převzali od Sumerů jejich klínové písmo Asyřané a Babyloňané (2. tis. př. n. l.), později se užívání tohoto písma rozšířilo po celém Středním východu, až do Persie, spolu s dovednostmi písma byly těmito národy pravděpodobně převzaty i dovednosti a způsoby umožňující vznik hospodářské evidence.

Relativně samostatný vývoj mělo písmo egyptské, začalo se objevovat kolem roku 3100 př. n. l. Egyptské hieroglyfy (označení hieroglyfy pochází od starověkých Řeků), i když i v tomto písmu je patrný Sumerský vliv. Egyptské písmo obsahuje, stejně jako sumerské písmo, piktogramy (tedy obrázky vyjadřující slova) a hieroglyfy zastupující souhlásky a skupiny souhlásek. Mimo písmo hieroglyfické se v Egyptě dále vyvinulo písmo hieratické a démotické. Obě písma umožnila rychlejší pořizování písemných záznamů.

Další kolébkou civilizace byly nepochybně Čína, nejstarší dochované písemné záznamy jsou datovány okolo roku 1800 př. n. l. Čínské písmo je složitou kombinací piktogramů, ideogramů a fonogramů (znaků zastupujících zvukovou podobu slov). Toto písmo existuje již 4000 let a v posledních dvou tisíciletích se téměř nezměnilo. Čínské písmo dominovalo ve značné části východní Asie.

V dnešní době je nejpoužívanější formou písma úsporné písmo alfabeticke. Nejstarší formy hláskového písma vyvinuli kolem roku 1400 př. n. l. Foiničané – národ obchodníků a mořeplavců. Prvním písmem, které mělo samostatné znaky pro souhlásky i samohlásky byla však řecká abeceta, nejstarší dochované záznamy tímto písmem pocházejí z 8. století př. n. l. Etruskové zavedli toto písmo do oblasti dnešní Itálie.

Písma vynalezená Kelty v Británii a Irsku (Ogamín) či runové písmo užívané především germánskými národy byla postupně vytlačena v souvislosti s expanzí Říma latinkou.

Nosičem písemných záznamů se stávaly nejrůznější materiály, které byly lidem v konkrétním prostředí nejdostupnější. V počátcích se jednalo, alespoň pokud se dá z archeologických nálezů usuzovat, o kámen, kůže, stromovou kůru, látky, úlomky vápence, lastury apod. Lidé k záznamům využívali běžně dostupné prostředky.

Stromové kůry, často vázané do primitivních knih se například využívalo ve starověké Indii. Indové rovněž psali na listy rostlin, dřevěné desky a plátky bambusu, později i na destičky kovové. Číňané vyřezávali před vynálezem papíru znaky do kostí, záznamy prováděli rovněž na keramické předměty a hedvábí (obdobně tomu bylo i v Japonsku).

Zajímavým nosičem záznamů byla tzv. Ostraky, tedy střepy hliněných nádob, do kterých se písemné záznamy vyškrabovaly rydly. Ostraky se, podle dochovaných nálezů soudě, využívaly hojně v klasickém období starověkého Řecka, ale i v Egyptě, patrně pro svou snadnou dostupnost a v podstatě nulovou pořizovací hodnotu. Záznamy na ostrakách byly trvanlivé, nevyžadovaly provádění žádných dalších úprav. Ostrak se v Egyptě užívalo hojně ještě ve druhém tisíciletí před naším letopočtem pro záznam kvitancí za přijaté daně a dárky. Omezení ostrak je zřejmé – nedostatečná prostor pro delší záznam, proto se někdy nápisy vyrývaly přímo na celé nádoby a někdy i do cihlových zdí (například první dochovaný zákoník na Krétě – v Górtysu, pocházející z období starořeckého osídlení Kréty).

Egyptané se brzo po objevu písma naučili jako nosiče písemných záznamů (včetně záznamů hospodářských) užívat papyrus, ostraky byly používány pouze ve styku s prostým lidem. Zpracování papyru (tedy rostliny stejného jména) bylo poměrně nákladné, papyrus a zápisy na tomto nosiči však byly poměrně rychlé a trvanlivé. Navíc bylo možné záznamy na papyru namotané na válečky dobře uschovávat i přepravovat. Na papyrus se psalo inkoustem (černým či červeným),

jako pero sloužila rákosová tyčinka. Kolem roku 300 př. n. l. se užívání papyru rozšířilo na celé středomoří, dalšímu rozšíření papyru mimo zabránilo, že ne ve všech pásech lze tuto teplomilnou rostlinu pěstovat.

Řekové a později Římané používali k provádění hospodářských záznamů rovněž dřevěné tabulky. Tabulky byly buď jednotlivé, nebo bylo více tabulek propojeno drátem – tak vznikají diptychy, triptychy, až knihy o devíti tabulkách (kodexy). Psací plocha těchto tabulek byla často potažena voskem, vrstvou křídly či sádry. Výhodou povoskovaných tabulek bylo, že se daly znovu použít, nevýhodou naopak snadné poničení pořízeného záznamu. Písmo se do tabulek vyrývá, stejně jako je tomu bylo i u ostrak.

V Evropě a části Asie se užívalo jako nositele písemných záznamů pergamenu. Pergamen byl získáván z kůže mladých oslů, kůzlat a jehňat, která byla zbavena srsti, vysušena a vyhlazena, v některých případech i napuštěna barvou. Pergamen byl nejprve uchovávan nejprve v rolích (svitcích), teprve Římané jej začali upravovat, podobně jako tabulky, do knižního formátu. Pergamen byl velice pevným a trvanlivým materiálem, byl však velice drahý. Proto se na pergamen pořizovaly často pouze ty nejdůležitější zápisy (smlouvy a podobně) a alternativně byly využívány jiné materiály (ostraky, tabulky apod. viz výše). Staré nepotřebné zápisy se také z pergamenu často seškrabávala a pergamen byl používán vícekrát. Používání pergamenu přetrvalo až do evropského středověku a bylo vytlačeno až používáním papíru – viz dále.

Sumerové a jejich následovníci (především Babyloňané a Asyřané) používali pro pořizování záznamů hliněných destiček. Tabulky se po zápisu sušily na slunci, později se vypalovaly, což vedlo k větší pevnosti tabulek a k výraznému zvýšení jejich trvanlivosti, ale také ke zvýšení nákladů. Sumerové se také důmyslně vypořádali s pořizováním kopií zápisů pro obě zúčastněné strany: napsaný originál tabulky se usušil či vypálil a následně se pořídil otisk této tabulky na tabulku další.

Za historický mezník pro lidstvo lze považovat vynález papíru. Papír vynalezl čínský úředník Zai Lun roku 105 n. l., původně se papír vyráběl z bambusových odřezků a vláken jakýchkoliv rostlin, která byla dostatečně pevná a pružná. Později se začaly přidávat hadry, někdy i stromová kůra. Technologie výroby papíru byla, obdobně jako postup výroby hedvábných tkanin přísně střežena jako státní tajemství. V sedmém století byl vyzrazen postup výroby papíru z Číny do Japonska. V polovině osmého století se tajemství výroby papíru zmocnili Arabové, kteří rozšířili jeho známost do severní Afriky. Maurové přinášejí znalost papíru do Španělska, teprve ze Španělska se jeho znalost rozšiřuje do Itálie a do dalších částí Evropy.

K významnému rozšíření výroby papíru dochází až v období třináctého, spíše pak ve 14. a 15. století. Výroba papíru vytvořila podmínky pro „informační revoluci“, dochází k rozvoji písemnictví, které je završeno vynálezem knihtisku.

Abstrakt

Tento příspěvek popisuje historii účetních záznamů od prvopočátků až po vynález knihtisku. Je v něm popsána způsob pořizování záznamů bez použití písemné formy pomocí pomůcek až po různé druhy písemných záznamů.

Klíčová slova: Historie účetnictví, účetní záznamy,

Summary

This paper describes history of first accounting records next to book printing invention. Paper details process and form of accounting records without using written form up to different sorts of written notification

Key words: History of accounting, accounting records

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Janhuba, Miroslav: Základy teorie účetnictví. Praha, Oeconomica, 2005, 1. vydání. ISBN 80-85603-73-X
- [2] Fuksa, Josef: Slovník obchodně-technický, účetní a daňový, Praha, 1939

Kontakt

Michal Hora, Ing., Katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, Nám W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 22409 5133, hora@vse.cz