

Univerzita Palackého v Olomouci

Filozofická fakulta

Katedra ekonomických a manažerských studií

Bakalářská práce

**Nejstarší knihy o podvojném účetnictví v Anglii a jejich
význam a vztah k českému prostředí**

Autor: Vladimír Bordovský

Vedoucí práce: doc. Mgr. Pavla Slavičková, Ph.D.

Olomouc 2022

Čestné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Nejstarší knihy o podvojném účetnictví v Anglii a jejich význam a vztah k českému prostředí“ vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Olomouci dne:

Podpis:.....

Anotace

Bakalářská práce se zabývá vlivem nejstarších knih o podvojném účetnictví z území Anglie na české prostředí. Důležitou částí práce je popis anglických autorů knih zaměřených na podvojný účetnictví, společně s obsahem a přínosem vybraných děl. Je zde popsáno období od 16. do 18. století. Hlavní částí práce je interpretace českého prostředí, které se začíná formovat v 19. století, pomocí hlavních představitelů literatury zaměřené na účetnictví a ekonomii. Na závěr práce je uvedeno zjištění ohledně vlivu anglických děl na české prostředí a možné navázání na práci.

Annotation

The bachelor's thesis deals with the influence of the oldest books on double-entry bookkeeping from the territory of England on the Czech environment. An important part of the work is a description of English authors of books focused on double-entry bookkeeping, together with the content and contribution of selected works. The period from the 16th to the 18th century is described here. The main part of the work is the interpretation of the Czech environment, which begins to take shape in the 19th century, with the help of the main representatives of the literature focused on accounting and economics. At the end of the thesis there is a finding about the influence of English works on the Czech environment and a possible connection to the work.

Klíčová slova:

Podvojný účetnictví, dějiny účetnictví, české prostředí, anglické prostředí, historie

Keywords:

Double entry accounting, history of accounting, czech lands, english lands, history

Poděkování

Rád bych poděkoval své vedoucí práce doc. Mgr. Pavle Slavičkové, Ph.D., za odborné vedení, ochotu a cenné rady, které mi pomohly tuto práci zkompletovat. Dále chci poděkovat své rodině a blízkým za oporu nejen při psaní této práce.

Obsah

Úvod.....	6
1. Nejstarší autoři knih o podvojném účetnictví v Anglii, Howell, Carpenter a další autoři ze 16. století.....	8
1.1 Thomas Howell	8
1.2 Hugh Oldcastle	9
1.3 John Mellis	11
1.4 Jan Ympyn Cristoffels	12
1.5 James Peele.	15
1.6 John Weddington	17
2. Nejstarší autoři knih o podvojném účetnictví v Anglii, Carpenter, Dafforne a další autoři ze 17. století.....	20
2.1 John Carpenter	20
2.2 Ralph Handson	21
2.3 Richard Dafforne.....	22
2.4 John Collins.....	25
3. Účetní systém Edwarda Thomase Jonese v 18. století.....	29
3.1 Edward Thomas Jones	29
4. Nejstarší autoři knih o podvojném účetnictví v Česku, Pazourek, Kheil st. a Kheil ml.	34
4.1 Josef Pazourek	34
4.2 Karel Petr Kheil st.....	38
4.3 Karel Petr Kheil ml.	40
Závěr.....	42
Seznam použité literatury	44

Úvod

Problematika nejstarších knih o podvojném účetnictví rezonuje ve světové historiografii již desítky let, u nás však doposud zůstávala bez většího zájmu. Ve své práci se budu zabývat popisem anglických a českých autorů knih, zaměřených na podvojný účetnictví. Cílem výzkumu je stanovit, zda anglické příručky podvojného účetnictví pronikly do našeho prostředí a zda, případně jaký, měly vliv na účetní praktiky. Dále se práce zabývá tím, jakým způsobem čeští autoři hodnotí anglické dějiny účetnictví a jak přistupují k nejstarším anglickým knihám, popisujícím podvojný účetnictví.

Podvojný účetnictví popsal poprvé v roce 1494 italský matematik jménem Luca Pacioli, který vydal také první knihu, pojednávající o dané metodě. (Slavičková, 2017 s. 26). V průběhu let se podvojný účetnictví setkala s řadou kritiky, často z důvodu špatné výuky nebo pokusů o její zjednodušení. Mnoho autorů se také pokoušelo o přepracování této metody a vytvoření jejich vlastních účetních metod. Největšího rozmachu se podvojnému účetnictví na území Anglie dostalo v období 18. a 19. století, v návaznosti na kritiku díla Edvarda Thomase Jonese. (Edwards, 1989, p. 71).

Při vypracování této práce bylo využito několika metod. Metoda přímá, která je pro historické texty obvyklá a nejčastěji využívaná. Slouží k získávání informací z historického pramene, ve kterém jsou informace obsaženy, a to pomocí jeho zkoumání. Použití přímé metody je u historického výzkumu nejvíce využívanou metodou. (Zounek & Šimáně, 2017, s. 50). Dále metoda komparativní, označovaná též jako historicko-srovnávací metoda, která je určena k systematickému postupu, během kterého zkoumáme chybějící historické poznatky. (Zounek & Šimáně, 2017, s. 55). Následně byla použita metoda kvalitativní, která napomáhá odkrýt význam informací a testuje stanovené otázky.

Zatímco v anglosaské literatuře byla problematice historie podvojného účetnictví věnována dostatečná pozornost, ať už zmíníme Yamey B. S., nebo Chatfield M., v české literatuře se této problematice věnovala pozornost minimální, a to převážně ze strany dvou autorů, jedná se o Slavičková P. a Janhuba M. Primárními zdroji jsou zejména učebnice, odborná literatura a slovníky autorů z období 19. století a první poloviny 20. století, od autorů Pazourek J., Štursa B., Kheil P. K. st. a Kheil P. K. ml. Cílem práce je poprvé systematicky pro české publikum popsat nejvýznamnější anglické autory a jejich knihy zaměřené na podvojný účetnictví.

Bakalářská práce je tvořena celkem čtyřmi kapitolami, současně jsou tyto kapitoly děleny na podkapitoly, z nichž každá náleží jednomu autorovi. První kapitola řeší otázky spojené s nejstaršími autory knih o podvojném účetnictví v Anglii v období 16. století. Na prvním místě čtenáře seznamuje s autorem první účetní knihy na území Anglie, která využívala metody podvojného účetnictví, a rovněž seznamuje se základními fakty týkající se této účetní knihy ve vztahu k Pacioli. Na závěr odpovídá na otázku, zda se tato kniha společně s knihami dalších autorů v daném období vyskytovala v českém prostředí a jestli prostředí nějak ovlivnily.

Druhá kapitola řeší otázky spojené s tím, jak se v období 17. století podvojný účetnictví vyvíjelo v anglických zemích. Čtenáři přibližuje inovace principu vedení podvojného účetnictví a knihy k tomu potřebné, dále uvádí principy správných účetních zápisů pomocí příkladových účtů a kritiku účetních metod používaných v Anglii společně s jejich srovnáním s tehdejšími metodami používanými v nizozemských zemích. V závěru odpovídá na otázku, zda se tyto inovace projeví i na našem území.

Kapitola třetí interpretuje účetní systém, který vzniká na konci 18. století a jehož autorem je Edward Thomas Jones. Pojednává o jeho geniální marketingové taktice, díky které si zajistil více než čtyři tisíce předplatitelů před vydáním své knihy, a to včetně anglické banky. Dále je zde obsažen popis obsahu díla, společně s informacemi o kritice díla a o tom, jaké následky daná kritika měla na podobu podvojného účetnictví v daném období. Podstatnou částí kapitoly je také objasnění života autora, společně s jeho rozhodnutím zavrhnout svou účetní metodu a podpořit vylepšení podvojného účetnictví. Závěr poskytuje odpověď na otázku, zda se kniha popisující tento účetní systém objevila v českém prostředí a zda měla na něj vliv.

Vzhledem k informacím vyplývajícím z předešlých kapitol se poslední kapitola zaměřuje na české prostředí a identifikuje nejstarší autory knih o podvojném účetnictví. Čtenáře informuje o přínosu jednotlivých autorů pro oblast účetnictví na našem území, společně se vznikem ekonomicko-účetního slovníku a časopisu. Dále také interpretuje vznik a chod Kheilovy účetní školy a Vysoké školy ekonomické. Závěr kapitoly poskytuje odpověď na otázku, zda byli autoři ovlivněni účetními knihami z anglického prostředí.

1. Nejstarší autoři knih o podvojném účetnictví v Anglii, Howell, Carpenter a další autoři ze 16. století.

1.1 Thomas Howell

Jedním z prvních autorů, který se zabýval knihou Thomase Howella, je Johnson, A. H. (1915). Ve svém díle „The history of the Worshipful Company of the Drapers of London, preceded by an introduction on London and her Gilds up to the close of the XVth century.“, napsaném v roce 1915, věnuje několik kapitol jeho dílu. Zaměřuje se především na přínos účetní knihy pro společnost Drapers, popisuje také obsah a obchodní transakce obsažené v tomto díle, a nakonec také osobní a obchodní život Thomase Howella. Dalším z autorů, který se věnuje právě tomuto dílu, je Connell-Smith G. (1951), který ve své publikaci z roku 1951 s názvem „The Ledger of Thomas Howell“ podrobněji popisuje vliv daného díla na obchodní vztahy mezi Anglií a Španělskem za vlády Jindřicha VIII. Také zde uvádí podrobnější informace o vedení Howellova účetního deníku a informace o jeho pracovních vztazích s podřízenými i nadřízenými. Dílem Thomase Howella se zabývali Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978) ve svém díle „Studies in the history of accounting“, které bylo vydáno v roce 1978. Často odkazují na knihy předešlých autorů, ovšem oproti ostatním autorům přinášejí inovace v podobě porovnání účetního deníku Thomase Howella s účetními deníky od dalších autorů ve stejném období.

Dílo Thomase Howella je ve své podstatě účetní kniha. Jedná se o velkou papírovou knihu, do které jsou transakce zaznamenávány pomocí rukopisu, která je zabalena v bílém pergamenu. Na přední straně je ručně psaný podpis Howella (Johnson, 1915, p. 251) Samotné dílo se skládá nejen ze svého účetního obsahu, ale jsou v něm obsaženy i dvě závěti Thomase Howella, datované k roku 1520. (Johnson, 1915, p. 256) Důležité je zmínit, že účetní deník Thomase Howella se dochoval do dnešní doby v původní podobě, jedná se tedy o velice vzácné dílo, které zachycuje rozšíření italského stylu účetnictví. (Connell-Smith, 1951, p. 363) Kniha byla v roce 1913 převázána, původní obalový pergamen společně s knihou jsou dodnes majetkem společnosti Drapers, sídlící v Londýně. (Connell-Smith, 1951, p. 363)

Podle tvrzení společnosti Drapers se jedná o první knihu, která dokazuje využití podvojného účetnictví v Anglii. (Connell-Smith, 1951, p. 363) Toto tvrzení také podporují další autoři. Littleton A. C. a Yamey B. S., uvádějí, že se jedná o první

existující záznam o použití italského stylu účetnictví v oblasti Anglie. (Littleton & Yamey, 1978, p. 187) Jsou v ní zaznamenány majetky a obchodní operace v letech 1517-1528, jednalo se o zahraniční obchod s vlnou a tkaninami mezi Londýnem a Sevillou, veškeré záznamy v této knize jsou detailním popisem toho, jak probíhal obchod v dané době, a jsou pro dané období unikátní. (Connell-Smith, 1951, p. 363)

Záznamy obchodních plateb probíhaly pomocí benátských dukátů nebo španělských maravedí, (Connell-Smith, 1951, p. 366) které Howell ve své účetní knize převáděl na Šterlingské libry, podle sazeb, které si sám stanovil. (Connell-Smith, 1951, p. 366) Kromě záznamů o obchodech jsou zde taktéž záznamy o cenách služeb poskytovaných při přepravě a ceny za naložení nebo vyložení zboží. (Connell-Smith, 1951, p. 369)

O samotném životě Thomase Howella toho víme jen velice málo. První zmínky jsou obsažené v historii společnosti Drapers. (Johnson, 1915, p. 44) Howell do společnosti vstupuje mezi lety 1506-1507, v předešlých letech sloužil pro sira Williama Roche, který se později stal starostou Londýna. (Johnson, 1915, p. 44) V období po roce 1517 se často nacházel v zahraničí, a to převážně v Seville, kde uzavíral řadu obchodů. (Johnson, 1915, p. 44) V období okolo roku 1527 byl zvolen správcem cechu Drapers, ke konci svého života se rozhodl zůstat v Seville, kde mezi lety 1536-1537 umírá. (Johnson, 1915, p. 83) Ve své druhé závěti uvádí, že svou účetní knihu uložil ve společnosti Drapers, a odkazuje značné finanční jmění na založení charity pod svým jménem. (Johnson, 1915, p. 234)

1.2 Hugh Oldcastle

Za jednoho z prvních autorů, který poskytuje odbornou literaturu k životu a dílu Hugha Oldcastla, můžeme považovat Richards R. D. (1926), který ve svém článku „Early History of the Term Capital“ vydaném v roce 1926 popisuje dílo Oldcastla a využití výrazu kapitál. Brown R. (1968) se ve svém díle s názvem: „A history of accounting and accountants.“ vydaném v roce 1968 taktéž zabývá dílem Oldcastla. Na rozdíl od Richardse poskytuje mnoho informací ohledně obsahu samotného díla, popisuje části, které jsou podle něj přidáné Mellisem, a uvádí dílo do kontextu, s ostatními díly autorů ze stejného období. Za nejobsáhlejší dílo, které se věnuje Oldcastlovi a jeho dílu, můžeme považovat knihu „Studies in the history of accounting“ od autorů Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978), vydanou v roce 1978. Ve své knize

poskytují detailní informace o skladbě a vzhledu díla, jeho historické hodnotě, ale také podrobné informace o životě a smrti Oldcastla. Dílu Oldcastla se ovšem věnují i autoři v dnešní době, jedním z příkladů může být autor Dubravka P. (2016), který uvádí informace ohledně Oldcastlova díla ve svém článku s názvem "History of accounting and accountancy profession in Great Britain" z roku 2016.

Dílo Huga Oldcastla, se do dnešní doby nedochovalo ve své původní podobě, takřka veškeré informace, které jsou nám známy o tomto díle, jsou čerpány z díla od autora Johna Mellise. (Edwards, 1989, p. 68) Jednalo se o knihu s názvem „A Profitable Treatyce dealing with Debitor and Creditor“, vydanou v roce 1543. (Brown, 1968, p. 126) Tato kniha byla tištěna ve stejném roce jako byla vydána, tiskařem této knihy byl John Gough. (Littleton & Yamey, 1978, p. 206) Podle dostupných informací byla ovšem kniha tištěna půl roku po smrti Oldcastla, což naznačuje, že tisk knihy zařídila jeho vdova. (Littleton & Yamey, 1978, p. 208)

Originální kniha se naposledy objevila v roce 1779 v katalogu knih Edwarda Rowe Moresa, ovšem nebylo k ní zařazené jméno autora, a to až do roku 1852, kdy B. F. Foster přiznává autorství právě Oldcastlovi. (Littleton & Yamey, 1978, p. 206)

Oldcastlovo dílo je pouze přímým překladem díla Pacioliho do anglického jazyka. Ovšem právě díky tomuto dílu se mohlo podvojně účetnictví rozšířit i do Anglie. Důkazy o tom, že se jedná o překlad, jsou zjevné z názvů kapitol, takřka všechny jsou po překladu identické. Jediným rozdílem jsou kapitoly, které pojednávají o kontrole účetních knih u notáře a kapitoly spojené s bankami. Tento rozdíl je zde z toho důvodu, že ani notáři, ani banky v daném období v Anglii neexistovali. Celkově je v tomto překladu vynecháno jedenáct kapitol. (Brown, 1968, p. 126-127) Kniha byla původně psána jako rukopis Oldcastla sloužící k výuce jeho studentů. Není známo, zda knihu chtěl sám autor publikovat. Podle informací z knihy sám autor uvádí, že dílo má sloužit jeho studentům k tomu, aby vytvořili mnohem rozsáhlejší dílo k danému tématu. (Littleton & Yamey, 1978, p. 208)

Oldcastlova kniha se skládá z 25 kapitol, v nichž jsou poskytnuty řady příkladů účetních zápisů, tyto zápisy jsou ovšem datovány k roku 1587, což vypovídá o zásahu do díla Melliesem. Dá se tedy předpokládat, že kniha vydaná v roce 1543 neobsahovala žádné příklady účetních zápisů. (Littleton & Yamey, 1978, p. 210)

Hugh Oldcastle byl nejmladším synem Richarda Oldcastla, který byl střihačem v Colemanově ulici v Londýně. Po smrti jeho otce v roce 1520 mu byly odkázány nemovitosti v oblasti okolo vesnice Almeley, která se nachází v hrabství Herefordshire. Ze záznamů ovšem vyplývá, že Hugh si majetky nepřebíral a v roce 1533 podává evidenci o tom, že majetky patří právě jemu, a žádá o jejich navrácení, ovšem veškeré jeho snahy skončily neúspěšně. (Littleton & Yamey, 1978, p. 206-207) Stejně jako Thomas Howell byl členem společnosti Drapers. (Chatfield, 1977, p. 56) Podle informací od Johna Mellise Hugh vyučoval aritmetiku a účetnictví na farnosti svatého Olava. Další informace ohledně jeho života jsou již jen těžko dohledatelné. Další záznamy už pojednávají jen o jeho smrti. Jsou to záznamy z komisního soudu v Londýně, kde se jeho smrt datuje na leden 1543. (Littleton & Yamey, 1978, p. 207)

1.3 John Mellis

John Mellis je takřka v každém díle spojován s Hugem Oldcastlem. První autor, který se zabývá prací Mellise, je Richards R. D. (1926). Ve svém díle popisuje obsah díla Mellise, jeho odlišnosti od díla Oldcastla a jeho podobnost s dílem Pacioliho. Pozornosti se Mellisovi dostalo i v díle od autora Chatfielda M. (1977). V jeho knize popisuje Mellisovo dílo a přirovnává ho k dílům dalších autorů dané doby. Také Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978) se zabývají dílem Mellise. Popisují zde Mellisův život a přínos jeho díla. Jedním z autorů 21. století, který se dílem zabývá podrobně, je Lloyd P. (2011). Ve svém článku porovnává dílo Mellise s díly Oldcastla a Pacioliho, také podrobně vysvětluje obsah samotného díla.

Dílo Johna Mellise nese název „A Briefe Instruction, and maner, how to keepe bookes of Accounts“. Bylo vydáno v roce 1588 a vytištěno Johnem Windetem v Londýně. (Brown, 1968, p. 126, 149) Jednalo se o kopii díla Oldcastla, ovšem bez přiznání autorství. Jediné informace, které Mellis poskytl, jsou ty, že měl ve své osobní sbírce malé dílo, zaměřující se na účetnictví, které se rozhodl znovu vydat. Dále uvádí, že se jedná o dílo vytištěné v Londýně s datem 14. srpna 1543. (Brown, 1968, p. 126-127)

Jak je již zmíněno, samotné dílo je zčásti přepis díla Oldcastla, které je překladem díla Pacioliho. Do dnešní doby je složité u některých částí určit, zda jsou dílem Mellise, nebo se jedná pouze o přepis. Z toho, co známe, si ovšem můžeme vyvodit, že na konci díla přidal velmi podrobné příklady účtů, které mají sloužit

k snadnějšímu pochopení a procvičování daných pravidel. Řada ilustrací v průběhu knihy je označena datem 1587, což naznačuje, že nebyly přítomny v původní knize Oldcastla. (Littleton & Yamey, 1978, p. 209) Podobně jako u díla Oldcastla prvních čtrnáct kapitol kopíruje dílo Pacioliho, první kapitola tedy začíná popisem hodnot správného obchodníka. (Lloyd, 2011, p. 12) Mezi příklady, které Mellis do díla přidává, můžeme najít i podrobný příklad výpočtu prodejní ceny produktu. Podobná analýza se využívá i v dnešní době a pro obchodníky v Mellisově době byla velice užitečná. (Lloyd, 2011, p. 14)

Thomas Mellis pracoval jako školník a učitel aritmetiky na farnosti svatého Olava v Londýně. Pracoval také jako asistent Doktora Fortha na Cambridgeské univerzitě, kde měl na starost opětovné vydávání knih zaměřených na aritmetiku a navýšení a rozšíření počtu těchto knih. (Littleton & Yamey, 1978, s. 206-211)

1.4 Jan Ympyn Cristoffels

Dílem Jana Ympyna se zabývá řada autorů v průběhu 20. století. Geijsbeek J. B. (1914) se ve svém díle se zaměřuje na charakteristiku obsahu díla Ympyna. Obsahuje ilustrace a příklady vedení účetní knihy, které jsou obsaženy v původním díle. Kromě popisu obsahu díla ho zasazuje do kontextu s dílem Pacioliho a s dalšími autory dané doby. Kromě popisu díla se věnuje i životu Ympyna, konkrétně jeho cestami do zahraničních zemí, ve kterých čerpal informace pro svou knihu. Brown R. (1968) přináší informace ohledně rozdílu mezi Ympynovým dílem a dílem Pacioliho, oproti Geijsbeek (1914), také detailnější informace o anglické verzi knihy. Dílu Ympyna se krátce věnuje také Chatfield M. (1977), který ve své knize popisuje ovlivnění Ympyna dílem Pacioliho. Yamey B. S. (1982) ve své knize popisuje vztah díla na ostatní autory anglické literatury v 16. století. Zaměřuje se zde hlavně na druhou knihu Peeleho a dílo Mellise. Uvádí také řadu příkladu, kdy jsou informace z knihy čerpány bez přiznání autorství.

Dílo Jana Ympyna bylo vydáno jeho vdovou Annou Swilters v roce 1543, ilustrace v knize jsou ovšem datovány v letech 1536 a 1537. První dvě vydání jsou psána v nizozemštině a francouzštině. Do dnešní doby se dochovala pouze jedna kopie, která je psána v nizozemštině, nachází se v městské knihovně v Antverpách. Francouzská kopie je v dnešní době stále vydávána a je možné si ji zakoupit. (Geijsbeek, 1914, p. 11) Kopie díla, přeložená z francouzského do anglického jazyka, byla vydána

na území Antverp v roce 1547, s názvem „A Notable and very excellente woorke, expressyng and declaryng the maner and forme how to kepe a boke of accomptes or reconynges“. (Lloyd, 2011, p. 35) Tato kopie byla nalezena v ruské knihovně, o jejím nálezu informoval český historik účetnictví Karel Petr Kheil ml. Kniha je ovšem ve velmi opotřebovaném stavu, nebylo z ní možné získat informace ohledně autora knihy ani informace o datu vydání. Ovšem po odborném zkoumání jejího obsahu Kheil ml. připisuje autorství této knihy Ympynovi. (Geijsbeek, 1914, p. 11)

Tiskařem anglické kopie byl Richard Grafton. Tato kniha je považována za nejstarší dílo pojednávající o podvojném účetnictví, které se dochovalo do dnešní doby a je psáno v anglickém jazyce. (Tomlin, 2014, para. 17)

Dílo se skládá z 37 stránek, které nejsou očíslovány. Celkově se v něm nachází 28 kapitol. (Geijsbeek, 1914, p. 29) Úvodní stránka této knihy je tištěna v renesančním stylu. Na její horní části se nachází ozdobný tympanon, který je inspirovaný antickou architekturou. Po bocích jsou vykreslené ozdobné sloupy, na kterých jsou vyobrazeny antické postavy a květiny. Ve spodní části je pak vyobrazen Gemma Frisius, sedící u stolu a obklopený knihami a nástroji potřebnými k aritmetickým výpočtům.

Dílo Jana Ympyna je z velké části založené na díle Pacioliho. (Chatfield, 1977, p. 55) První část knihy je takřka totožná s dílem Pacioliho, v druhé části se nachází příklady účetního deníku a účetní knihy. (Brown, 1968, p. 129) I přesto, že je toto dílo považováno za doslovnou kopii Pacioliho, lze v něm nalézt několik odchylek.

Ympyn uvádí, že účetní rejstřík by měl být zabalen v pergamenu a vložen na začátek nebo konec účetní knihy, tak aby v případě potřeby bylo možné tento dokument z účetní knihy vytáhnout. Pojem hotovosti se v jeho díle mění na pokladního, na rozdíl od Pacioliho který tento pojem dává do souvislosti se zápisníkem. (Geijsbeek, 1914, p. 113) Odchylku lze nalézt i při konečném zůstatku na jednotlivých obchodních účtech. Ympyn veškeré zůstatky převádí na jeden účet, který je potom převeden na závěrečný zůstatkový účet. Tento účet je poté znovuotevřen v nové účetní knize. (Yamey, 1982, p. 91)

Další odchylkou je doporučení samostatných účetních knih, které se zaměřují na výdaje domácnosti, spolu s tím i kniha zaměřená na drobné výdaje podniku. Údaje z těchto knih jsou poté jednou za měsíc převedeny do účetní knihy. Nalezneme zde i zmínku ohledně speciální knihy, do které se zapisují částky obdržené v cizí měně, a také

přepravní knihu. (Geijsbeek, 1914, p. 113) Veškeré částky jsou ve sloupcích účetní knihy zapisovány pomocí arabských číslic. (Yamey, 1982, p. 105) Podobně jako Pacioli používá ve svých příkladech výkazy zisků a ztrát, tato metoda se dochovala i do dnešní podoby podvojného účetnictví. (Geijsbeek, 1914, p. 113)

Důležité změny přináší i v případě zpracování inventáře. Jako první zde uvádí příklad, kde používá peněžní částky u každé položky inventáře. (Yamey, 1982, p. 211) Ympyn také ve svém díle uvádí, že není možné provádět jakékoliv vymazání z účetních knih a deníku. Stejně jako v díle Pacioliho, a podobně, jak je tomu v dnešní verzi podvojného účetnictví, se chybná částka pouze přeškrtně rovnou čarou, tak aby byla stále čitelná, následně je opravena. (Geijsbeek, 1914, p. 113) Ympyn dále trvá na tom, že veškeré záznamy v účetním deníku musí být čitelné, jasné a přehledné, podobně jako je tomu v knihách italských účetních. Tyto zápisy podle něj zamezí podvodům a falšování, které v dané době bylo velmi časté. (Geijsbeek, 1914, p. 113) Ympyn v této knize vychvaluje španělské a německé obchodníky, protože se učili od italského stylu účetnictví, naopak kritizuje francouzské a anglické obchodníky, kteří nepoužívali styl podvojného účetnictví. (Yamey, 1982, p. 82)

Podle tvrzení Basil S. Yamey (1982), řada autorů, kteří vydávali své díla po roce 1543-1547, se tímto dílem inspirovala, nebo z něj čerpala bez přiznání autorství. Jako hlavní představitele uvádí Jamese Peeleho a Johna Mellise. (Yamey, 1982, p. 210-211)

O životě Jana Ympyn Christoffels toho víme velice málo. Datum narození je historiky odhadováno na rok 1485, toto datum ovšem není potvrzeno. Takřka veškeré dostupné informace pochází z krátkého oznámení, které jeho vdova doplnila do díla před publikací. (Brown, 1968, p. 128) Během svého života pracoval jako obchodník. (Geijsbeek, 1914, p. 11) Cestoval do řady zemí, hlavními destinacemi se stalo Španělsko, Portugalsko a Itálie. Po dobu dvanácti let žil v Benátkách, tento pobyt může vysvětlovat jeho excelentní znalosti italského stylu podvojného účetnictví. (Brown, 1968, p. 128) Ympyn ve své knize popisuje, že pobyt v Itálii mu poskytl mnoho znalostí, a italské knihy, zaměřující se na podvojný účetnictví, sloužily jako základ pro jeho dílo. (Geijsbeek, 1914, p. 11) Dále připisuje zásluhy za své znalosti italskému účetnímu Jehan Paulo de Biancy, se kterým během svého pobytu v Itálii spolupracoval. Ympyr se tištěné verze své knihy nedožil a v roce 1540 umírá. (Brown, 1968, p. 128)

1.5 James Peele.

Historií Jamese Peeleho se zabývali autoři již na začátku 20. století. Jednalo se ovšem o díla popisující přínosy jeho syna George Peeleho, který spolupracoval s Williamem Shakespearem. Larsen T. (1928), ve svém článku s názvem „The Father of George Peele, z roku 1928, uvádí život Peeleho, jeho vliv na syna a jeho smrt. Dalším z autorů je Kats P. (1929), na rozdíl od Larsena se již věnuje i Peeleho dílu, ovšem pouze jeho druhému dílu, a to ve velice krátkém rozsahu. Podrobnější informace ohledně Peeleho přináší v roce 1978 Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978) Ve své knize popisují Peeleho život, obsah obou jeho děl a přínos těchto knih na účetnictví v období 16. století. K Peeleho dílu se později Yamey B. S. (2011) vrací samostatně, a to v článku z roku 2011. V tomto článku popisuje, jak díla Weddingtona mohla ovlivnit druhé dílo Peeleho. Samotné dílo stejně tak jako historie Peeleho jsou stále aktuálním tématem i pro dnešní autory, příkladem může být Lloyd P. (2011), který ve svém textu z roku 2011 popisuje obsah obou Peeleho knih a porovnává je s díly ostatních autorů dané doby. Samotným vzhledem díla se detailně zabývá Tomlin R. (2014). Ve svém textu z roku 2014 uvádí informace ohledně vzhledu, druhu tisku a také informace o samotných tiskařích obou Peeleho děl.

První knihou Jamese Peeleho je kniha s názvem „Maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng after the order of the most worthie and notable accompte of Debitour and Creditour“, vydaná v Londýně roku 1553. (Chatfield, 1977, p. 56) Jedná se o nejstarší knihu psanou pouze v anglickém jazyce, která pojednává o podvojném účetnictví. (Edwards, 1989, p. 68) Tiskařem této knihy je Richard Grafton, který v tomto období zastával pozici králova tiskaře. Historici o něm mluví jako o osobě, která představila podvojný účetnictví v Anglii. (Dubravka, 2016, p. 35) Samotná kniha je věnována sir William Densell. (Yamey, 2004, p. 1)

Do dnešní doby se dochovaly dvě kopie této knihy. První se nachází v Britské národní knihovně, tato kopie je ovšem velice poškozená a nekompletní. Chybí v ní veškeré příklady stránek účetní knihy. (Tomlin, 2014, para. 11)

Druhá kopie, která se do dnešní doby zachovala v perfektním stavu, je vlastněna institutem autorizovaných účetních v Anglii a Walesu. Tuto kopii instituce získala v roce 1913. Jejím předešlým majitelem byl pražský bankéř Karel Petr Kheil ml. Kniha je vázána do telecí kůže, sešití jednotlivých stránek není viditelné a samotná kniha byla silně stlačena, aby se zachovala její podoba. (Littleton & Yamey, 1978, p. 204) Pomocí této druhé kopie byla později doplněna kopie v Britském muzeu. Jednalo se o fotokopie

stránek, které byly vloženy na místa původních poničených nebo chybějících stránek. (Littleton & Yamey, 1978, p. 205)

Úvodní strana knihy je výrazná detailním zdobením. Na horní straně se vyjímá propracovaná kresba středověkého zasedání a vespod se nachází rébus tiskaře, který zobrazuje dva anděly s barelem, ze kterého vyrůstá strom. (Tomlin, 2014, para. 7) Dále úvodní strana obsahuje název díla, jméno tiskaře a jeho povolání královského tiskaře, datum a místo výtisku a na konci latinský text s překladem „Oprávnění k tisku“. Jak je patrné na úvodní straně, neobjevuje se jméno samotného autora knihy Jamese Peeleho, ale pouze jméno tiskaře. Kniha je tvořena 187 stranami. Strany, které obsahují text, jsou zdobeny iniciálou počátečního písmene. Dále se zde nachází 21 prázdných stránek označených písmeny abecedy.

Obsah této knihy je velice podobný dílu Pacioliho. Peele zde ovšem přidává ilustrativní příklady vedení účetních knih. (Chatfield, 1977, p. 56) V první kapitole popisuje náležitosti, které by správný účetní měl umět, jedná se o znalosti aritmetiky a schopnost číst a psát. Z osobnostních znalostí se jedná o schopnost dobré paměti. (Lloyd, 2011, p. 16) Druhá kapitola se zaměřuje na sestavení a údržbu seznamu zásob. Peele přikládá seznamu zásob mnohem větší důraz než Pacioli, nejedná se pouze o seznam movitých a nemovitých věcí, ale je možné z něj získat majetkovou bilanci. (Lloyd, 2011, p. 16) Zbývající kapitoly se zaměřují na účetní deník a účetní knihu. (Lloyd, 2011, p. 17)

Peeleho druhá kniha nese název „The Pathe waye to perfectnes, in th'accomptes of debitour and creditour“, vydaná v Londýně roku 1569. Tiskařem a zároveň prodejcem této knihy byl Thomas Purfoote. Purfoote se zaměřoval více na komerční tisk a prodej knih. (Tomlin, 2014, para. 29) Tato kniha se tiskla a prodávala v mnohem větším počtu než Peeleho první dílo, do dnešní doby se tedy zachovalo několik kopií. Úvodní strana tohoto díla je opět velice zdobná, jsou na ní vyobrazeny sochy dvou žen, oděných do šatů dané doby. Ve spodní části stránky je obraz Jamese Peeleho, na kterém sedí u stolu obklopen knhami v malé místnosti. Na rozdíl od předešlé knihy je již na přední straně uvedeno jméno Peeleho jako autora dané knihy s informacemi o jeho povolání.

Tato kniha je mnohem obsáhlejší než Peeleho první dílo, kniha je psaná ve formátu rozhovoru mezi studentem a vyučujícím. Tato kniha se již odklání od tradičního italského podvojného účetnictví (Chatfield, 1977, p. 56) Podle řady autorů jako je

například Yamey. B. S. je tato kniha ovlivněna dílem Weddingtona z roku 1567. V této knize se také vyskytují první příklady vedení účetní knihy pomocí dvou rozdílných měn. (Yamey, 2011, p. 133) Vyskytují se zde také detailní příklady, které popisují uzavírání účetních knih. (Edwards, 1989, p. 69)

O samotném životě Peeleho se do dnešní doby dochovalo malé množství informací. V roce 1562 byl zaměstnán jako úředník v „Christ's Hospital“, zde pracoval až do své smrti v roce 1585. (Yamey, 2004, p. 1) Po své smrti nezanechal žádnou závět. Ovšem měl řadu dětí, nejslavnějším se stal George Peele, který spolupracoval s Williamem Shakespearem. (Larsen, 1928, p. 69)

1.6 John Weddington

Dílem Weddingtona se zabývá řada autorů, nejčastěji se jedná o díla ke konci 20. století. Chatfield M. (1977) ve svém díle „A history of accounting thought“ přináší informace ohledně díla Weddingtona, jedná se o informace ohledně obsahu, kým byl Weddington podle Chatfielda ovlivněn a jaký vliv měla tato kniha na účetní praktiky v daném období. Dalším autorem, který se věnuje Weddingtonovi, je Yamey B. S. (1978). Ve svých dílech popisuje dílo Weddingtona i jeho osobní život. V knize s názvem „The historical development of accounting: A selection of papers“, zpracovává celkový život Weddingtona, jeho pobyt mimo Anglii a osoby, se kterými spolupracoval. Dále se věnuje knize Weddingtona, jejímu obsahu a historickému vlivu na společnost. Ve svém dalším díle s názvem „Further essays on the history of accounting“ (Yamey, 1982) se opět vrací k Weddingtonovu dílu a popisuje ho detailněji. Objevují se zde také informace o autorech, kteří mohli čerpat informace pro svá díla od Weddingtona. Jedním z autorů dnešní doby, který se také zabýval Weddingtonem, je Lloyd P. (2011). Ve svém díle detailně popisuje doktríny, které Weddington stanovuje. Samotný Lloyd čerpal informace z děl od Yameya.

Weddingtonovo dílo nese název „A breffe instruction, and manner, howe to kepe, marchantes bokes, of accomptes“, vydané v roce 1567. Tiskařem této knihy byl Petter van Kerberghen. Dílo bylo vydané na území Antverp, ovšem psané v anglickém jazyce. (Lloyd, 2011, p. 19) Skládá se z 126 označených stran, jediná kopie, která se dochovala do dnešní doby, je nyní uskladněna v Národní knihovně Irska. (Yamey, 1978, p. 122) Úvodní strana je po okrajích zdobena symboly, na středu se nachází název knihy,

jméno autora a jeho povolání. Vespod je nápis označující jméno tiskaře a místo výtisku. Tato kniha je jedna z prvních knih o podvojném účetnictví v anglickém jazyce, která obsahovala zápisy pomocí arabských číslic. (Chatfield, 1977, p. 56) Podobně jako kniha Peeleho obsahuje mnoho ilustrativních příkladů. (Lloyd, 2011, p. 19)

Weddingtonovo dílo společně s knihou od Jamese Peeleho se jako první díla území Anglie rozcházela s italským stylem účetnictví. Podle informací od Chatfielda, byl Weddington při psaní ovlivněn nizozemským stylem účetnictví. Tato kniha tedy přinášela mnoho nových poznatků do oblasti podvojného účetnictví v Anglii. (Chatfield, 1977, p. 56) Jako první klíčový rozdíl v této knize je uvedení podvojného účetnictví založeného pouze na dvou knihách. Veškeré záznamy se zapisovaly rovnou do účetního deníku, místo předešlých zápisů do memoriálu. (Lloyd, 2011, p. 19)

Dále zde Weddington představuje doktríny pro úspěšné obchodníky, tyto doktríny obsahují řadu důležitých rad, kterých by se měl každý obchodník držet, jako například: Dbejte na svou pověst a jednejte podle toho s péčí. Neprovádějte platby do té doby, než budete mít od druhé strany plnou dokumentaci. Nepřevádějte žádné zboží bez písemného souhlasu druhé strany. Vyhněte se vkládání příliš velké důvěry ve své zaměstnance. (Lloyd, 2011, p. 19) Na tyto doktríny navazuje souborem sedmi pravidel, kterých se mají obchodníci držet: Rozumět všem druhům zboží, aritmetice a účetnictví. Být obezřetným při svých obchodech, nekládat důvěru do ostatních. Vždy mít po ruce přehled zůstatků v účetní knize a pohledávek vůči věřitelům a dlužníkům. Udržovat své účetní knihy na klidném a nerušeném místě. Udržovat veškeré záznamy o závazcích a datech splatnosti. Uschovávat veškeré záznamy o korespondenci. Udržovat všechny účetní knihy na bezpečném místě. (Lloyd, 2011, p. 19-20)

Spolu s doktrínami a pravidly přichází Weddington s inovací pomocí rozdělení memoranda na samostatné účetní knihy, které zahrnují specifické účetní operace. (Chatfield, 1977, p. 56) Jako první prosazoval „Jurnal of the Chest“, jedná se o deník, ve kterém jsou vedeny veškeré transakce v hotovosti, nebo jsou provedeny pomocí obchodníkovy pokladničky. Dalším deníkem je „Book of Exchange“, ten funguje jako věřitelský deník, obchodník zde zapisuje veškeré závazky. Následuje „Book of Return of Exchange“, tato kniha slouží jako deník dlužníků. Jako předposlední je „Book of Selling“, ten slouží jako deník prodeje. Poslední knihou je „Book of Inventories of All Merchandise“, který slouží jako nákupní deník, a zároveň s „Book of Selling“, který vytváří záznamy o majetku. (Lloyd, 2011, p. 20-21)

Řada autorů byla tímto dílem ovlivněna nebo z něj čerpala pro svá díla. Podle informací z díla od autora Yamey B. S. (Yamey, 1982) je toto tvrzení nejlépe vidět v knize od Peeleho. Ve své první knize Peele neuvádí příklady sloupců pro zápis množství, ovšem v jeho druhé knize, kterou vydal dva roky po díle Weddingtona, se tyto sloupce již objevují, a to na stejném místě (Yamey, 1982, p. 94)

John Weddington se narodil v Londýně okolo roku 1525. (Yamey, 1978, p. 121) Ze záznamů víme, že mezi lety 1550 až 1580 žil a pracoval v belgickém městě Antverpy. Pracoval jako obchodník a účetní pro další méně zkušené obchodníky a jako faktor pro Thomasa Greshama, což znamená, že přijímal a prodával zboží za určitý poplatek. Byl také členem „Company of Merchant Adventurers of London“. (Lloyd, 2011, p. 18-19). Jeho historie a pobyt v Antverpách jsou velmi dobře zdokumentovány. V roce 1550 přicestoval jako obchodník s anglickými látkami a cínem. Později v letech 1554, 1558 a 1573 zde vystupuje jako žalobce a obhájce v právních sporech. V roce 1562 je poprvé označen za faktora Thomase Gresmana, který byl agentem anglické koruny. Ze záznamu víme, že s Gresmanem spolupracoval už od roku 1560. (Yamey, 1978, p. 121)

Na konci svého života Weddington vyučoval účetnictví, aritmetiku a angličtinu pro své krajany žijící v Antverpách. (Yamey, 1978, p. 122) Okolo roku 1580 se vrátil zpět do Londýna, kde začal pracovat na překladu knihy od François Flory, která byla vydaná v roce 1577. Weddington překlad tohoto díla v angličtině vydává v roce 1593 s názvem „The Practize of Cifering nade by Fraunces Flory of Lyle Arithmetician“. Překlad tohoto díla je doslovný a Weddington v něm uvádí, že překladem chce pomoci dalším obchodníkům. Weddinton umírá po roce 1593, s největší pravděpodobností v Londýně. (Yamey, 1978, p. 123)

2. Nejstarší autoři knih o podvojném účetnictví v Anglii, Carpenter, Dafforne a další autoři ze 17. století.

2.1 John Carpenter

Dílo Jhona Carpentra není považováno za dílo, které přináší jakékoliv změny nebo nové poznatky do oblasti podvojného účetnictví, jedná se především o dílo vytvořené z děl jiných autorů. Nejvíce se tomuto dílu věnuje Brown R. (1968). Popisuje samotný obsah díla, jeho přínos, který označuje za velice malý, a podrobně popisuje, které části díla jsou převzaty od kterých autorů. Chatfield M. (1977) ve své knize poskytuje pouze informace ohledně děl, ze kterých Carpenter čerpal.

Informace o stavu nebo vzhledu původní knihy nejsou dostupné, ovšem samotná kniha se dá v dnešní době zakoupit. Jedná se o znovu vydání z roku 2010. Dá se ovšem předpokládat, že kniha měla 172 stran.

Dílo Johna Carpentra s názvem „A most excellent instruction for the exact and perfect keeping merchants bookes of accounts by vvay of debtor and creditor, after the Italian manner“ bylo vydáno v Londýně, roku 1633. Carpenter pro své dílo čerpal z děl ostatních autorů, kteří se zaměřovali na podvojný účetnictví. Jednalo se o Pacioliho, Peeleho, Oldcastla a především o dílo vydané Raplhem Handsonem. (Chatfield, 1977, p. 57)

Podstatná část díla je kopií díla „Quaderno doppio“ od autora Mazoni. Objevují se zde i informace, které pocházejí z nizozemského stylu účetnictví, především se jedná o kopii předvahy z knihy, jejímž autorem je Ympyn. (Brown, 1968, p. 150)

Samotné dílo se ve své první část zabývá obecným vysvětlením základních principů vedení podvojného účetnictví. V této části Carpenter uvádí knihy, které jsou potřebné k vedení účetnictví. Kromě účetní knihy, účetního deníku a memoranda přidává pokladní knihu, knihu poplatků, knihu pro domácí výdaje, knihu účtenek, knihu, do které jsou zaneseny kopie dopisů, a knihu faktur. Dále zde uvádí, že veškeré transakce musí být nejdříve zaneseny do memoriálu, poté do účetního deníku a nakonec do účetní knihy. (Brown, 1968, p. 150-151) Brown (1968, p. 151) uvádí, že záznamy v účetním deníku jsou velmi primitivní, kvůli tomu jsou pak veškeré zápisy číslovány po sobě a nedochází k žádnému seskupení jednotek.

Informací ohledně života Johna Carpentra se do dnešní doby nedochovalo mnoho. Z informací, které se dochovaly, víme pouze o tom, že pracoval pro Východoindickou společnost jako obchodník. (Littleton & Yamey, 1978, p. 211) Svou první a jedinou knihu věnoval guvernérovi Východoindické společnosti. (Brown, 1968, p. 149)

2.2 Ralph Handson

Dílem Ralpha Handsona se mnoho autorů děl, zaměřených na podvojný účetnictví a jeho historii, nevěnovalo. Mezi prvotní autory, kteří interpretovali dané dílo patří Kojima O. (1977). Ve svém článku pouze zmiňuje existenci tohoto díla, ovšem nevěnuje mu mnoho pozornosti. Dalším autorem je Chatfiel M. (1977), který ve svém díle oproti Kojimovi popisuje vzhled díla a jeho přínos pro výuku podvojnýho účetnictví. Solomons a Zeff (1996) ve své knize čerpají informace od Yamey B. S. a zpracovávají jeho příspěvky k tomuto dílu. Popisují zde čerpání z tohoto díla, bez přiznání autorství v dílech Carpentera, a informace ohledně stavu a umístění díla v dnešní době.

Dílo Ralpha Handsona s názvem „Analysis of Merchants Accompts“ bylo vydáno v několika edicích, do dnešní doby se dochovaly pouze kopie třetí a čtvrté edice. Třetí edice byla vydána v roce 1633 (Kojima, 1977, p. 69) Kopie této edice existovaly jako list vložený do díla Dafforneho. Jedná se o jeden samostatný potiskovaný list, na kterém jsou zaznamenány obchodní transakce. V roce 1669 vychází čtvrtá edice, která byla opravena a rozšířena. Tištěna byla v Londýně, tiskařem W.G., a byla určena pro Roberta Horneho. Kopie této edice se nachází v knihovně Oxfordské koleje Christ Church (Solomons & Zeff. 1996, p. 201)

V těchto transakcích podobně jako v dnešním stylu podvojnýho účetnictví připisuje a odepisuje hodnoty. Tento text sloužil ve své době jako průvodce správnými účetními zápisy a byl předchůdcem účetních textů založených na učení z paměti. (Chatfield, 1977, p. 57) Handson uvádí, že pro svou osobní potřebu získal osobní poznámky od Henry Wanninghen, které byly ve francouzštině. Tyto poznámky byly ovšem od Handsona tajně odcizeny a použity společně s dalším materiálem pro výrobu a vydání knihy, zaměřené na účetnictví. Handson uvádí, že plagiátorem byl John Carpenter. (Solomons & Zeff. 1996, p. 201)

V díle Carpentera je možné najít hlavní podobnosti v tabulce „The Contents“, která je identická s tabulkou „Analysis“, nacházející se v díle Handsona. (Solomons & Zeff. 1996, p. 204)

Informace ohledně života Ralpha Handsona, nejsou takřka dostupné. Díky tomu, že jeho publikace vycházely v anglickém jazyce a tiskly se v Londýně, můžeme odhadnout, že žil v Anglii. Datum narození ani datum úmrtí nám není známo. Richard Brown (1968) uvádí, že Handson byl patronem Richarda Dafforneho.

2.3 Richard Dafforne

Dílem a přínosem Dafforneho se zabývá řada autorů literatury zaměřené na podvojný účetnictví. Jedním z nejstarších autorů je Geijsbeek J. B. (1914), který ve svém díle detailně popisuje obsah Dafforneho díla, jeho návaznost a ovlivnění dalšími autory a vztah se Simonem Stevinem. Dále uvádí kopie vybraných stránek z Dafforneho díla, jedná se o stránky z edice vydané v roce 1660. Pomocí těchto stránek prezentuje části, které Dafforne přebíral od ostatních autorů. Dalším z autorů, který se tomu dílu věnuje, je Brown R. Brown (1968). Ve své knize uvádí pouze zlomek informací ohledně přínosu nebo obsahu samotného díla, spíše se zaměřuje na zasazení díla do kontextu s ostatními díly dané doby. Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978) se ve svém díle Daffornemu věnují pouze okrajově, ovšem oproti ostatním autorům se zaměřují na seznam pravidel, které Dafforne používá ve své knize. Chatfield M. (1977) ve své knize, popisuje a upřesňuje přínos Dafforneho díla na styl a kvalitu výuky účetních metod.

První kniha Richarda Dafforneho s názvem „The Merchants Mirrour Or, Directions for the Perfect Ordering and Keeping of His Accounts; Framed by Way of Debitor and Creditor, After the so Tearmed Italian Manner Containing 250. Rare Questions, Whit Their Answers, in Forme of a Dialogue“ byla vydána v Londýně roku 1635. Jejím vydavatelem a tiskařem byl R. Young. Kniha byla určena pro Nicolas Bourne. Jednalo se o první edici, další edice se tiskly v roce 1651-1656, 1660-1684. (Brown, 1968, p. 849) Kniha se do dnešní doby dochovala oproti předešlým knihám ve výborném stavu.

Úvodní strana knihy se liší od předešlých děl zaměřených na podvojný účetnictví tím, že se zde nenachází dekorativní prvky ani obrázky. Na úvodní straně se nachází ve vrchní části název knihy, následuje popis obsahu díla, který je umístěn uprostřed. Jméno autora knihy se nachází pod obsahem, kromě jména jsou zde uvedeny i profese, kterými

se Dafforne zabýval. Ve spodní části se nachází jméno tiskaře, společně s místem a datem tisku. Obsah knihy je rozdělen na kapitoly, každá kapitola začíná zdobenou iniciálou. První polovina knihy se věnuje teorii, druhá část obsahuje příklady vedení podvojného účetnictví, ve kterých využívá předvahy. Samotné dílo je psáno formou dialogů mezi studentem a učitelem.

Dílo Dafforneho bylo značně ovlivněno předešlými knihami o podvojném účetnictví. Většinu autorů ovšem zdiskreditoval, výjimkou se stal Simon Stevin, od kterého ve svém díle značně čerpal. Stevin byl ovšem považován ze velkého učenice, na rozdíl od Dafforneho, který byl pouze učitelem. (Geijsbeek, 1914, p.137) Dafforne ovšem nebyl schopen přeložit veškeré části z díla Stevina, a části, které přeložil, obsahovaly řadu chyb, nenachází se v něm tedy základy teorie účetnictví. (Geijsbeek, 1914, p.137)

Dafforne ve svém díle kritizuje stav účetních metod, které se používaly v Anglii, a popisuje jejich rozdíly s nizozemským stylem účetnictví. Jako příklad uvádí, že obchodníci v Amsterdamu používají pokladní knihu a bankovní knihu. Dále naléhá na využívání knih drobných výdajů, do kterých se zapisují malé transakce. Na konci měsíce nebo čtvrtletí se součty převedou do účetní knihy, tímto postupem se zredukuje počet záznamů do účetní knihy. (Geijsbeek, 1914, p.137) Další odlišností jsou rozdílné názvy pro vedlejší účetní knihy. Knihu, kterou Pacioli nazývá memorandum, Dafforne přejmenoval na odpadní knihu. Je to z toho důvodu že veškeré záznamy z této knihy jsou převedeny do účetního deníku, a poté je tedy zbytečné je nadále uchovávat. Do této knihy se nezapisují záznamy ohledně inventáře a ani se v ní nepoužívá předvaha, dále uvádí, že v této knize se nesmí žádné záznamy vymazat nebo upravovat. (Geijsbeek, 1914, p.137)

Odlišnosti se nacházejí i v oblasti názvosloví. Dafforne nahrazuje výrazy debit a kredit svými názvy „debbitor“ a „creditor“, dále uvádí, že záznamy, které nejsou uvedeny v účetním deníku, nesmí být zapsány do účetní knihy. Tento postup by se měl používat i při přepisování zůstatku z plné stránky na stránku novou. (Geijsbeek, 1914, p.138) Dafforne také uvádí patnáct pravidel pomoci, která by se měli všichni asistenti naučit z paměti. Tato pravidla mají pomoci při rozhodování, zda se jedná o „Debitor“ nebo „Creditor“. Pravidla pomoci jsou zapsána ve dvou sloupcích, kde na levé straně uvádí, kdy se jedná o „Debbitor“, a na pravé straně, kdy se naopak jedná o „Creditor“. Příkladem může být pravidlo dva, ve kterém uvádí: Ten, kdo nám slibuje, je „Debbitor“,

a ten, komu jsme my slíbili, je „Creditor“. (Dafforne, 1635, p. 19) Tato pravidla jsou psaná pomocí veršů, jednalo se o způsob pomoci studentům, aby si jeho pravidla snáze zapamatovali. Veškeré učební materiály jsou vedeny pomocí příkladů, student si měl nejdříve najít příklad, který byl podobný tomu jeho, a pak napodobit účetní zápis. (Chatfield, 1977, p. 218)

Při zápisu do účetní knihy používá dvojité sloupce, první sloupec slouží k zápisu hotovosti a druhý k zápisu množství nebo hmotnosti zboží. Hotovostní slevy jsou v jeho zápisech odečteny od původní ceny zboží. (Geijsbeek, 1914, p.138) Zboží, u kterého je velká velikost nebo množství, se vždy musí zapisovat do samostatných účtů, které jsou pojmenovány podle jména zboží, které se do nich zapisuje. (Geijsbeek, 1914, p.138) Zápisy v účetní knize také obsahují označení „to“ na straně debetu a „by“ na straně kreditu, obě strany účetního deníku jsou označeny stejným číslem, tyto strany označuje jako „folio“. (Geijsbeek, 1914, p.139)

Dafforne věnuje jednu kapitolu ve své knize učitelům účetnictví. V úvodu této kapitoly pojednává o důvodech, proč se stal učitelem účetnictví, a o tom, jakým způsobem by se tento obor měl změnit. Uvádí zde informace ohledně toho, jak jim tato kniha může pomoci při jejich práci. (Dafforne, 1635, p. 1) Tato kapitola dále obsahuje jakýsi obsah či rozcestník, který se skládá z dvanácti odstavců. V těchto odstavcích odkazuje na kapitoly ve své knize, které mají učitelům pomoci se v knize orientovat. (Dafforne, 1635, p. 1-2)

Do dnešní doby se nedochovalo mnoho informací ohledně života Dafforneho, datum narození ani úmrtí nám dodnes není známé. Takřka veškeré informace, které jsou dostupné, jsou čerpány z děl Dafforneho. Dafforne sám sebe označoval za účetního a učitele účetnictví. Po mnoho let žil v Amsterdamu a sám ve své knize uvádí, že hlavním důvodem pro napsání této knihy je obeznámení jeho krajanů s nizozemským stylem účetnictví. (Brown, 1968, p. 152) V roce 1640 Dafforne vydává další knihu s názvem „The Apprentices time-entertainer accomptantly“, ve které zdvojnásobil své pravidla pomoci a uvedl pravidla převzatá od Johannes Buigha. (Littleton & Yamey, 1978, p. 290)

2.4 John Collins

Dílo Johna Collinse a jeho přínos pro rozvoj podvojného účetnictví nejsou považovány mnoha autory za podstatné. Z tohoto důvodu se mu od mnoha autorů nedostalo dostatečné pozornosti. Geijsbeek J. B. (1914) pouze zmiňuje existenci tohoto díla a kde se s ním poprvé setkal. Yamey B. S. (1978) se věnuje edici knihy z roku 1697, uvádí její obsah a popisuje způsob, jakým jsou vedeny účetní záznamy. Největší pozornosti se Collinsovi dostalo od autora Kojima O. Kojima (1977), ve svém díle popisuje obsah první edice díla z roku 1652, podává vysvětlení k ilustracím a detailně se věnuje zaměstnáním a kariéře Collinse, společně s jeho osobním životem.

Dílo, které Collins vydal jako první, je kniha s názvem „An Introduction to Merchants Accounts“. Tato kniha byla vydána v Londýně a vyšla v několika edicích, první edice byla tištěna v roce 1652 a 1664. (Brown, 1968, p. 349) Na úvodní straně byl seznam obsahu, ve kterém se nacházelo pět účetních otázek, na které se v tomto díle zaměřuje. (Kojima, 1977, p. 72) Osamu Kojima (1977, p. 73) uvádí, že se mohlo jednat o dílo, které navazuje na knihu od Richarda Dafforneho. Kniha se nacházela v knihovně Harvardské univerzity, společně s dílem Dafforneho a pojednáním od Abrahama Liseta. (Geijsbeek, 1914, p. 137)

Druhá edice této knihy vychází v roce 1674. Úvodní strana obsahuje název díla, který je umístěn na horní straně, ve středu se nachází seznam otázek, který je oproti předešlé edici rozšířen o dvě nové otázky, ve spodní části se nachází jméno autora a jeho členství v královské společnosti, dále se zde nachází místo vydání, jméno tiskaře a jméno vydavatele s datem výtisku. Kniha se skládá z 124 stran.

Důvody pro vydání druhé edice vysvětlil sám Collins. Jako první důvod uvedl možnost vyznání díku siru Anthony, který byl prezidentem rady pro obchod. Druhým důvodem bylo rozšíření svého díla o informace, které se naučil studiem obchodních účtů a lodních účtů. (Kojima, 1977, p. 73)

Po smrti Collinse bylo dílo znovu vydáno v roce 1697. Pod názvem „The Perfect Method of Merchants Accompts Demonstrated.“ bylo tištěno v Londýně. (Kojima, 1977, p. 73)

John Collins ve svém díle odpovídá na otázky, které si sám vytvořil. Tyto otázky mohou fungovat jako kapitoly. První otázka se zabývá ilustracemi účetního deníku a

účetní knihy obchodníka C. Dethicka. Tento obchodník cestoval se svou obchodní lodí do několika přístavů v oblasti Středomoří. (Kojima, 1977, p. 73) Každý druh zboží má svůj vlastní účet, cena za zboží se uvádí na straně aktiv u účtu zboží a na straně pasiv u účtu peněz. Nezaplacené poplatky za dopravné se nachází na straně pasiv u účtu lodi. Obchodní transakce za zboží, které je nakoupeno v zahraničí, se neuvádí, zůstatky na účtech zboží nevykazují, zda po prodeji došlo k výdělku nebo zisku. (Kojima, 1977, p. 74)

Druhá otázka je rozdělena na dvě části. První část obsahuje kopie účtů, které byly udržovány pro každé město a přístav, ve kterém lodní důstojník obchodoval. Jedná se o záznamy z měst Yarmouth, které se nachází v Anglii, a španělského Alicante. Obchodovalo se zde s olovem a sledi. Záznamy v účtu, který se týkal obchodu ve městě Yarmouth, jsou zapsány pomocí liber, ovšem záznamy pro město Alicante jsou zapsány pomocí livre. Livre byla španělská měna, která se používala do konce 18. století. (Kojima, 1977, p. 74-75) Druhá část této otázky obsahuje kopii běžného účtu obchodníka Dethick, tento účet byl veden v Benátkách. Na tomto účtu jsou zaznamenány obchodní zůstatky z města Alicante a prodej zboží v Benátkách, veškeré tyto transakce se nacházejí na straně pasiv. Na straně aktiv se nacházejí záznamy o množství nakoupeného zboží v Benátkách, množství peněz půjčené židovskému obchodníkovi a množství hotovosti, které má lodní důstojník u sebe. Veškeré záznamy týkající se obchodu na území Benátek jsou uvedeny v benátských dukátech. (Kojima, 1977, p. 75)

Třetí otázka se týká účtů vedených faktorem v jeho vlastních účetních knihách. Uvádí informace ohledně obchodníka Thomase Sweeta. Tento obchodník se stěhuje, aby se usadil v jednom ze španělských měst, konkrétně Sevilla nebo Sanlucar. Jmenuje tedy jako svého faktora T. Wood. Tento faktor se má zbavit jeho majetku, jednalo se o jeho dům a zboží, které mu patří, a vyřídit dluhy, které dluží obchodníci jemu a které dluží on jim. (Kojima, 1977, p. 75) Po tomto součtu inventáře následují záznamy v odpadní knize, jedná se o záznamy prodeje a nákupu různých druhů zboží. (Kojima, 1977, p. 76)

Čtvrtá otázka se zaměřuje na přepravní náklady. Collins uvádí, že je nezbytné mít kapesní knihu nebo knihu nákladů lodi, do které se zapisují veškeré náklady spojené s provozem lodi, a dále také knihu mezd pro posádku lodi. (Kojima, 1977, p. 76)

Osamu Kojima (1977, p. 76), Uvádí, že dílo Collinse nepřineslo žádný nový rozvoj do oblasti podvojného účetnictví. Collins v něm nevyužívá systém systematických vstupních metod pro účetní knihu a účetní deník. Jeho příklady se skládají pouze ze specifických účetních případů. Ilustrace v knize se zaměřují především na komise, které si bral faktor za provedení své práce. Yamey B. S. (1978, p. 225), ve svém díle uvádí, že dílo Collinse z roku 1697 jako první obsahuje informace o rozdílech mezi účetnictvím pro průmysl a účetnictvím pro komerční využití.

John Collins se narodil v roce 1625, ve vesnici poblíž Oxfordu. Jeho otec byl chudým ministrem. V mládí studoval na lokální základní škole, po smrti jeho rodičů se z něj stal učeň u knihkupce v Oxfordu, tento knihkupce ovšem zkrachoval. Mezi roky 1639 a 1642 pracoval pod Johnem Marrem na dvoře prince z Walesu. Marr byl vzdělaným mužem a odborníkem na sluneční hodiny, vyučoval Johna v jejich matematice a vědě. V roce 1642 vypukla anglická občanská válka a z důvodu snížení finančních nákladů byl John Collins Abraham propuštěn. (Kojima, 1977, p. 70) Dalších sedm let svého života strávil na palubě anglické lodi, která se angažovala v benátských službách. Tyto služby zahrnovaly i obranu Kréty před tureckými loděmi. Podle dostupných informací byl Collins správcem lodi, a to díky svým znalostem matematiky. (Kojima, 1977, p. 70-71)

V roce 1649 se Collins vrací do Londýna. V tomto roce bylo vyhlášeno společenství a svobodný stát na území Anglie. Collins pracoval jako učitel psaní, matematiky a účetnictví. V roce 1653 vydává svou první knihu. (Kojima, 1977, p. 71)

Díky dobré reputaci jeho knihy byla Collinsovi poskytnuta nabídka práce jako kontrolor účtů pro tehdejší spotřební úřad. Jeho kariéra zde ovšem nebyla úspěšná a v roce 1667 byl tento úřad rozpuštěn. Dále se tedy věnoval práci v oblasti matematiky, v tom samém roce byl zvolen členem královské společnosti. Tato nová pozice mu umožnila komunikovat se všemi předními osobnostmi v oblasti matematiky. (Kojima, 1977, p. 71)

Po konci druhé anglo-nizozemské války v roce 1667, byl Collins zvolen jako hlavní účetní v účetní komisi, která měla zkontrolovat finanční správu z této války. Collins ovšem hodnotil tuto správu v prospěch krále, proto byl za svou práci odměněn nižší částkou. V roce 1670 jeden z komisařů připravil vyhodnocení, které bylo proti

válečné vládě. Dané vyhodnocení se dostalo až ke Collinsovi, který poukázal na veškeré vady, které v něm byly obsaženy. (Kojima, 1977, p. 71)

V roce 1670 vzniká rada pro kontrolu a podporu zahraničního obchodu s koloniemi, tato rada byla souběžná s radou pro obchod. Collins byl zvolen jako jeden ze dvou úředníků. Následně v roce 1671 byla tato rada rozšířena o větší počet členů a obchodních transakcí a práce Collinse natolik zaměstnala, že už nebyl schopen účastnit se schůzí královské společnosti. (Kojima, 1977, p. 72) Členství v této společnosti mu umožňovalo pravidelný kontakt s předními osobnostmi v oblasti matematiky, nejvýznamnějším členem v tomto období byl Isaac Newton. Collins uvnitř společnosti rozšiřoval informace nejen ohledně nejnovějších spisů všech členů, ale také o předešlých spisech. Collins byl hrdým členem královské společnosti, titul člena uváděl i za svým podpisem. (Kojima, 1977, p. 72)

I přes veškeré tyto práce Collins neměl dostatek finančních prostředků k uživení rodiny. Přivydělával si účetní prací pro ostatní obchodníky. Jeho další a poslední zaměstnání bylo u společnosti královského rybolovu, kde pracoval jako účetní skoro až do své smrti v roce 1683. (Kojima, 1977, p. 72)

3. Účetní systém Edwarda Thomase Jonese v 18. století

3.1 Edward Thomas Jones

Řada autorů literatury zaměřené na historii účetnictví považuje Edwarda Thomase Jonese a jeho díla za průlomové ve své době. Yamey B. S. (1944) vydal podrobný článek, ve kterém popisuje veškeré přínosy a nedostatky Jonesovy účetní metody, taktéž její slibné začátky a hořký konec kvůli kritice ze strany dalších autorů dané doby. Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978) vydávají ve své knize podrobnou kapitulu, ve které se zaměřují na přínos daného díla, jeho vliv na mezinárodní účetní standardy a veškerou kritiku od ostatních autorů. Oproti samostatnému článku od Yamey B. S. uvádí informace o autorech, kteří z díla čerpali pro své vlastní potřeby, nebo dané dílo při překladu upravovali. Chatfield M. (1977) také ve své knize zmiňuje Jonese, i přes veškerý jeho vliv o něm píše velice skromně a neuvádí žádné zásadní informace oproti ostatním autorům. Dalším autorem, který se zmiňuje o Jonesovi, je Edwards J. R. (1989), který v kapitole ohledně Jonese uvádí detaily jeho strategie prodeje knihy, možné příjmy z této strategie a kritiku, která toto dílo poznamenala.

Dílo od autora Edward Thomas Jones nese název „Jones' English System of Bookkeeping by Single or Double Entry“, jedná se o knihu, která vyšla v několika reprintech. První opakované vydání knihy bylo tištěno v roce 1796 v Bristolu. (Edwards, 1989, p. 69) Úvodní strana knihy již není zdobná, jako tomu bylo dříve. Nenachází se zde žádné kresby jako tomu bylo u renesančních děl. Jedinou ozdobou je královský erb, jenž se nachází uprostřed stránky. Společně s erbem se ve středu strany nachází text, ve kterém se zakazuje použití účetní metody, která je obsažena v tomto díle, bez vlastnictví této knihy. Název samotného díla se nachází na vrchní části, ve spodní části úvodní strany je uvedeno místo výtisku, společně s jménem tiskaře, kterým byl R. Edwards, a také s datem výtisku této edice.

Knihy se skládá z několika částí, v první části se nachází věnování, ve kterém uvádí poděkování svým patronům, kteří se podíleli na vydání této knihy. (Jones, 1796, p. 5) Další kapitola obsahuje licenci, ve které podobně jako na úvodní stránce zakazuje využívání jeho metody účetnictví všem, kteří si tuto knihu nezakoupili. (Jones, 1796, p. 7)

Následuje obsáhlá kapitola, ve které detailně popisuje teoretickou část své účetní metody a poukazuje na rozdíly mezi jeho metodou a metodou předešlou. (Jones, 1796, p. 9-14) V praktické části knihy uvádí příklady účetního deníku a účetní knihy, konec knihy je vyhrazen pro jmenný seznam předplatitelů jeho knihy. (Jones, 1796, p. 31-66)

Při vydání první edice měla kniha více než 4 000 předplatitelů. Tento zájem vzbuzovalo doporučení patronů knihy, mezi které patřil D. Giles, tehdejší guvernér Anglické banky, a Robert Peel, který byl členem parlamentu. (Littleton & Yamey, 1978, p. 313) Předplatitelé se nacházeli po celém území Anglie. Východoindická společnost společně s Anglickou bankou si předplatily pět výtisků knihy. Edward Thomas Jones později přiznal, že tímto krokem vydělal okolo 25 000 liber. (Edwards, 1989, p. 69)

V pozdějších letech se tiskly další reprinty, podle informací od autora Yamey B. S. (1944, p. 408), bylo jen na území Anglie vydáno okolo šestnácti znovu vydání, poslední reprint byl vydán v roce 1882. Americké reprinty byly vydány v roce 1797. (Littleton & Yamey, 1978, p. 313) Úspěchu se této knize jako jedné z prvních dostalo i v zahraničí. Překládala se do němčiny, nizozemštiny, dánštiny, francouzštiny, italštiny a také do ruštiny. Některé překlady podporovaly tento nový účetní systém, přestože nesdílely autorovy poznámky ohledně dokonalosti díla. Překlady také nepodporovaly autorovu kritiku podvojného účetnictví, někteří překladatelé upozorňovali na nedostatky, které kniha obsahuje. Do překladů tak někteří přidávali své vlastní úpravy. (Littleton & Yamey, 1978, p. 314)

Edward Thomas Jones vydává své dílo se záměrem vytvoření nového a úspěšnějšího účetního systému, který má nahradit v té době tradiční metody italského stylu účetnictví. (Brown, 1968, p. 159) V díle se objevuje častá kritika jednoduchého a podvojného stylu účetnictví, kritizuje především složitost zápisů a vedení účetnictví, které napomáhá a usnadňuje vytváření podvodů. Dále kritizuje zbytečnou složitost při vyrovnávání účtů a uvádí, že i přes tento únavný a zdlouhavý proces není možné zachytit podvody a chyby. (Yamey, 1944, p. 409)

Veškeré body kritiky jsou doprovázeny ilustrativními příběhy o případech chybného zápisu. Kritika uvádí příběh o účetním, který v důsledku nezachycení chyby při zápisu spáchal sebevraždu. (Yamey, 1944, p. 410)

Po vypsání veškerých vad, které jsou u jednoduchého a podvojného stylu účetnictví, Jones pokračuje vyjmenováním předností, které jeho účetní systém obsahuje. Uvádí, že jeho systém, vyžaduje méně práce a je mnohem jednodušší u něj provádět kontrolu správnosti zápisů. Během vyrovnávání účtů je výsledek naprosto přesný a je takřka nemožné vytvořit chybu při používání jeho metod. Ve svých tvrzeních uvádí, že daný systém je tak jednoduchý, že je vhodný i pro lidi s kapacitou školáka. (Yamey, 1944, p. 410)

Jones ve svém novém účetním stylu vyžaduje pouze dvě knihy, jedná se o účetní deník a účetní knihu. Účetní kniha slouží každému účetnímu k otevírání účtů s každým, kdo s ním obchoduje. Po otevření daného účtu si vybere transakce z denní knihy, které přepíše do účtu v účetní knize, společně s datem a množstvím zboží nebo peněz při dané transakci. (Yamey, 1944, p. 410) Zápis transakcí do denní knihy probíhá pomocí tří sloupců, transakce se nejdříve zapíše do prostředního sloupce, bez ohledu na to, jestli se jedná o aktiva, nebo pasiva. Později, až má obchodník více času, zapíše aktiva do levého sloupce v účetní knize a pasiva do pravého sloupce. Nové rozložení sloupců v účetní knize, ve kterém jsou aktiva na samotném okraji levé strany a pasiva na okraji pravé strany, slouží k předejití chybných zápisů z důvodu záměny účtů. (Littleton & Yamey, 1978, p. 315)

Podstatné změny v rámci zápisů se objevují i u účetní knihy. Tyto změny měly zajistit jednodušší porovnání veškerých aktiv a pasiv, které byly zapsány do účetního deníku se záznamy zboží v účetní knize za dané období. Vytvořil tedy účetní knihu, ve které se kromě obvyklých sloupců, určených pro zápis finančních částek, nacházely další čtyři sloupce na každé straně, určené k zápisu zůstatku pro každý kvartál v roce. (Littleton & Yamey, 1978, p. 316) Tyto zápisy mohou být sečteny bez nutnosti kontroly obsahu účtů v účetní knize. Výsledky se porovnají s výsledky aktivních a pasivních účtů z účetního deníku. Pomocí této kontroly nalezneme možné chyby a je možno je opravit. Také poukazuje na to že, ostatní účetní metody neobsahují podobné metody, které jsou určeny ke kontrole. (Yamey, 1944, p. 411)

Jones později přiznal veškeré nedostatky a chyby, které jeho účetní kniha obsahuje, popsal je jako teoreticky správné, ovšem prakticky nevhodné. Vyvinul proto později nový systém, podle kterého se dají tyto kontroly provádět. Tento systém sloužil jako předloha pro pozdější rozvoj. (Littleton & Yamey, 1978, p. 316)

Jako další výhodu svého systému Jones, uváděl systém výpočtu zisku a ztrát. Výpočet probíhá pomocí výsledků v účetním deníku a účtu neprodaného zboží z účetní knihy. Přebytek aktiv nad pasivy je považován za roční zisk. (Littleton & Yamey, 1978, p. 317-318) Pro tento výpočet bylo tedy nezbytné znát přesný počet a cenu neprodaného zboží. Mnoho kritiků této teorie poukazovalo na skutečnost, že Jones nikde neuvádí, jakým způsobem má účetní tyto výpočty provést. Poukazovali na skutečnost, že při výpočtech se nejčastěji pracuje s roční inventarizací. Tato metoda výpočtu není vůbec vhodná, protože je takřka nemožné určit, zda zboží, které chybí, bylo ukradeno, nebo ztraceno během přepravy. Dále uvádějí, že tato metoda je mnohem přesnější při použití podvojného účetnictví, ve kterém se využívá inventarizační systém. (Littleton & Yamey, 1978, p. 320)

Dílo Jonese se kvůli jeho kritickému postavení vůči podvojnému stylu účetnictví, které bylo v dané době nejvíce populární a rozšířené, dostalo do povědomí řady kritiků. V Anglii se objevilo několik publikací, které obhajovaly podvojný účetnictví a poukazovaly na nedostatky v Jonesově stylu účetnictví. Jedním z nejvýznamnějších kritiků byl James Mill, který ve svém díle s názvem „An Examination of Jones' English System of Book-keeping“, vydaném v roce 1796, ostře kritizoval způsob zápisu prodeje a nákupu zboží. Dále uváděl, že i přes veškeré tvrzení Jonese se v jeho systému nenachází žádná kontrola zpronevěry. (Yamey, 1944, p. 413)

Kritiky se dílo dočkalo i v zahraničí, konkrétně v Německu, kde se toho ujal Andreas Wagner, který byl autorem učebnice účetnictví. V roce 1801 vydal překlad Jonesova díla s názvem „Edward T. Jones's newly discovered single and double entry English Book-keeping“. K tomuto překladu přiložil své vlastní poznámky, mimo jiné i kritiku samotného Jonese. Uváděl, že jeho kritický postoj k podvojnému účetnictví není oprávněný. Jako hlavní nedostatek Jonesova stylu účetnictví uváděl chybějící informace ohledně účtů vedených v cizích měnách. Dále také poukazoval na nevyužívání detailní knihy faktur a popisoval metodu mrtvých účtů, které by podle něj mohly zmást méně zkušené účetní. (Yamey, 1944, p. 413)

Dalším německým autorem, který kritizoval Jonese, byl J. G. Meisner, který v roce 1803 vydal své dílo s názvem „Newly discovered German Book-keeping a counterstroke against Jones's English Book-keeping“. Meisner uváděl, že jeho dílo nemá za cíl kritizovat tento nový systém, ovšem má se jednat o jeho zdokonalení, ale i přes toto tvrzení se v díle kritika objevuje, a to také na straně chybějících zápisů pomocí

cizí měny. Vyvracel také tvrzení ohledně zachycení podvodů, podle jeho tvrzení se podvodné zápisy v denní knize nedaly odhalit, a tak vznikaly podvodné zápisy. (Yamey, 1944, p. 414)

I přes veškerou kritiku, kterou Jones ve svém díle vyjádřil proti podvojném účetnictví, mělo jeho dílo spíše opačný dopad. Podvojně účetnictví se díky popularitě jeho díla dostalo pod drobnohled a mnoho autorů tak začalo podvojně účetnictví přezkoumávat. Řada z nich došla k názoru, že je tato účetní metoda špatně pochopena, nesprávně vyučována a neodborně používána. Změny se neprojevily u základů samotné metody, ale při jejím praktikování. (Edwards, 1989, p. 70) Později se do podvojněho účetnictví zavedly podobnosti z Jonesovy metody, jednalo se o tabulkové zobrazení a sekční vyrovnávání účtů. (Edwards, 1989, p. 71)

Jonesova metoda účetnictví se i přes veškeré jeho snahy nikdy v Anglii neuchytila. Anglická banka, která byla mezi předplatiteli jeho díla a zakoupila si pět kopií, nakonec jeho styl také nevyužívala. (Littleton & Yamey, 1978, p. 320)

Nejlepším důkazem o nedostacích této účetní metody ovšem nejsou její početná kritika nebo informace o jejím nevyužívání, ale je to především zavrnutí této metody jejím vlastním autorem. (Chatfield, 1977, p. 57) I přes to, že Jones ve svých pozdějších edicích zachoval stejný název díla, v obsahu proběhly zásadní změny, řada inovací byla odstraněna nebo nahrazena. V edici z roku 1831 účetní kniha již neobsahovala řady sloupců a z účetního deníku byly odstraněny tři sloupce. Další edice z roku 1837 obsahovala podle jeho slov důležité změny oproti edici předešlé. Ve všech svých pozdějších reprintech se stále stavěl kriticky vůči podvojnému účetnictví, i když se jeho metody stále více podobaly danému stylu. (Yamey, 1944, p. 414) Mezi nejvíce podstatné změny patří užití rozvahové knihy a knihy abstraktů, která sloužila k nalezení chybných zápisů v účetní knize. (Yamey, 1944, p. 414)

Informace ohledně života Edwarda Thomase Jonese se do dnešní doby nedochovaly. Jediné dostupné informace, které popisují život Jonese, jsou dostupné v jeho knize. Svému životu a kariéře se ovšem nevěnuje, důraz přikládá své schopnosti a zkušenosti, které mu pomohly k vytvoření jeho díla. (Yamey, 1944, p. 408)

4. Nejstarší autoři knih o podvojném účetnictví v Česku, Pazourek, Kheil st. a Kheil ml.

4.1 Josef Pazourek

Autoři zaměřující se na život a přínos tvorby Josefa Pazourka jsou převážně z českého prostředí. Mezi nejvýznamnější autory můžeme zařadit Slavičková P. společně s Puchinger Z. (2014). Ve svém díle popisují život Pazourka od jeho narození, studijní roky a úspěchy, kterých během nich dosáhl, dále jeho pracovní úspěchy a časté střídání pracovních pozic. Dále jejich dílo obsahuje informace ohledně významu a obsahu Pazourkových děl a jejich vliv na české prostředí. Mezi jiné autory patří Malíková O. a Horák J. (2009), kteří ve svém díle na rozdíl od předešlých autorů nevěnují mnoho pozornosti životu Pazourka, ovšem detailněji popisují jeho publikační a akademickou činnost. Uvádějí také příklady, které jsou obsaženy v jeho dílech. V rámci elektronické publikace je autorem Seidl V. (n.d.), a to na webové stránce s názvem Zlatý fond českého ekonomického myšlení, kde se ve svém příspěvku zaměřuje především na osobní život Pazourka, období jeho studií a pracovní pozice.

Josef Pazourek je autorem řady knih a mnoha odborných publikací, zaměřujících se na oblasti ekonomie a účetnictví. Mezi nejvíce podstatné dílo patří bezesporu publikace s názvem „Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby“, vydaná v roce 1900. V této publikaci prvně informoval o své koncepci teorie účtů a ukázal účetnictví jako vědecký obor. Další publikací je učebnice s názvem „Učebnice účetnictví podvojného pro vyšší školy obchodní“, která byla poprvé vydána v roce 1906 a následně v letech 1920 a 1922. Této publikaci se dostalo pozornosti i v zahraničí a byla přeložena do běloruštiny. Během roku 1906 vydává také svou habilitační práci s názvem „Bilance akciových společností“. (Malíková & Horák, 2009, s. 17) Mezi významná díla Pazourka je nutné zařadit i jeho učebnici, určenou pro vysoké školy s názvem „Theorie a praxe účetních soustav“, vydanou v roce 1920. Tato kniha bezvýhradně usměrnila pohled na teorie účtů v období meziválečném. (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 12)

Kromě odborných knih a publikací Pazourek založil časopis s názvem „Účetní listy“, který začal vycházet v roce 1900, tedy v době, kdy byl Pazourek ředitelem školy v Hradci. Zároveň byl jeho hlavní contributorem a redaktorem, ovšem také ústředním vydavatelem a distributorem. Motivací pro založení časopisu dle jeho vlastních slov byl pokrok účetnictví v českém prostředí na konci 19. století a stálý

problém s nedostatečným množstvím odborné literatury zaměřené na účetnictví. (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 15) Cílem toho časopisu bylo rozšíření informací mezi praktické účetní, kteří jinak neměli žádnou jinou možnost se dále vzdělávat v oboru, a poskytnout jim informace o ekonomických novinkách a reformách v zahraničí. I přes veškeré snahy rozšířit počet autorů, kteří by do časopisu dodávali své články, a to i za pomoci vyhlášení soutěže o hodnotné ceny, se v prvním vydání kromě Pazourka objevili pouze dva další autoři. Druhé vydání obsahovalo příspěvky pouze od Pazourka, v dalších vydáních se stále nedařilo najít další autory. (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 16)

I přes veškeré problémy s autory jednotlivých textů se časopis dočkal nevídaného úspěchu, primární počet výtisků byl stanoven na 300 kusů, ovšem díky popularitě a zájmu byl později rozšířen na 500 kusů. Podstatná část odběratelů časopisu byli účetní z oblasti výrobních a obchodních podniků. Odběratelé časopisu se objevovali i v zahraničí. Tento časopis vycházel pravidelně, a to až do roku 1914, během válečného období bylo jeho publikování pozastaveno. Po roce 1923 se publikace obnovila v původní podobě, jako tomu bylo před válkou. Změna nastala na pozici redaktora, kterou od tohoto roku zastával Josef Fuksa. Časopis v průběhu 20. století několikrát změnil svůj název a také redaktora, ve zcela odchylené podobě tento časopis vychází i v současnosti. (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 16-17)

Josef Pazourek dále vytvořil první ekonomický a účetní slovník na našem území s názvem „Ottův obchodní slovník“. První díl slovníku vyšel v roce 1912, druhý díl byl rozdělen na dvě části, první část druhého dílu vyšla v roce 1913 a část druhá v roce 1917. Kvůli válce nebyl ovšem zcela dokončen, dokončení se dočkal až v roce 1925. Jeho cílem bylo dostihnout ostatní státy v rámci úrovně hospodářství. Obsah slovníku vytvářel z velké části Pazourek, a to i přes fakt, že se mu podařilo vytvořit kolektiv autorů. Pazourek zde uvádí několik důležitých hesel, jako jsou například bilance nebo podvojně účetnictví. (Slavičková & Puchinger, 2014, s. 15)

Pazourek se kromě účetnictví věnoval i oblastem ekonomiky. V roce 1913 uvádí v našem prostředí pojem soukromá ekonomika. Reagoval tak na vývoj této disciplíny v Německu. O této oblasti ekonomiky informoval několikrát pomocí odborných časopisů a později v roce 1928 ve svém díle s názvem „Národohospodářské theorie“. (Kubeša, 1933, s. 29, 59)

Jak již bylo uvedeno, v roce 1906 Pazourek vydává svou habilitační práci s názvem „Bilance akciových společností“. Titulní strana je vzhledem formátována jako standardní diplomová práce. V horní části strany se nachází informace ohledně vydavatelství, na středu je uveden název práce společně se jménem a pracovní pozicí autora. Spodní část obsahuje datum a místo vydání, dále také rozšířené informace ohledně nakladatelství a cenu, za kterou je možné si dané dílo zakoupit. (Pazourek, 1906, s. 1)

V tomto díle se zabývá koncepcí bilance, její teorií, historickým vývojem a vlivem na účetní teorie. Podle jeho slov je bilance v historii ovlivňována obzvláště užitím různých druhů účetních postupů, dále také ekonomickými teoriemi a právními standardy. Historicky dle jeho slov byla hodnota bilance pouze formální informace, které nebyl přikládán dostatečný důraz. Pomocí bilance bylo umožněno převádět zápisy z hlavních knih, které již vyčerpaly svou kapacitu, do hlavních knih nových. Postupem času se bilance stala nástrojem, díky kterému bylo umožněno sestavení výkazu jmění, byla tedy sestavována pravidelně, úplně a řádně. (Malíková & Horák, 2009, s. 18) Podobně jako je tomu v dnešní formě účetnictví bylo nutností, aby se obě strany bilance sobě rovnaly, v případě, že aktiva převyšují pasiva, jedná se o výsledek čistého jmění. Jestliže je tomu naopak, tedy pasiva převyšují aktiva, jedná se o výsledek s dluhem. Obchodní zákoník, který byl v dané době validní, klasifikoval pouze dva druhy bilance, jednalo se o bilanci zahajovací a bilanci výroční. Zákoník dále uváděl, že musí být bilance podepsána všemi členy představenstva společnosti a musí být psána pomocí obvyklého písma a jazyka. Zákoník však neuváděl, v jaké měně má být bilance vedena. (Malíková & Horák, 2009, s. 18)

Pazourek k těmto druhům bilancí přidal další dva, jednalo se o bilanci hrubou, ve které nejsou zachyceny přesné stavy zboží, neprovádí se tedy inventarizace při jejím sestavování, a bilanci mimořádnou, která je sestavována během účetního období a má sloužit společnosti v případě, kdy zvažuje podstoupení likvidace nebo vyhlášení konkurzu. (Malíková & Horák, 2009, s. 18)

Další oblastí bilance, které se Pazourek věnuje, je její struktura. Pazourek uvádí, že bilance slouží jako nástroj užitý k získání přehledu o stavu jmění a dluhů společnosti. Je tedy dle něj nezbytné, aby bilance obsahovala pouze pravdivé informace. Dále uvádí, že se nesmí v bilanci slučovat aktiva s podobnými názvy, nebo vyrovnávat položky aktiv a pasiv, zároveň je nezbytně nutné udržovat poměr aktiv a

pasiv tak, aby nezpůsobily krach společnosti. (Malíková & Horák, 2009, s. 18-19)

Forma oceňování aktiv a pasiv musí být po celé účetní období stejná, aby bylo později možné jejich porovnání. Zároveň s formou musí být i název a rozdělení položek udržen stejný. (Malíková & Horák, 2009, s. 19)

Jako další podstatnou myšlenku Pazourek uvádí sjednocení bilance a její pevnou strukturu pro všechny podniky. Zároveň ovšem u této myšlenky uvádí, že není možné, aby vyhověla všem společnostem. Řešením může být stanovení obecné struktury pomocí zákona. (Malíková & Horák, 2009, s. 19)

Josef Pazourek se narodil v roce 1862 ve městě Hořice, které je nedaleko od Hradce Králové. V Hradci studoval na učitelském ústavu od roku 1877. Později začal působit jako pedagog na školách v jeho rodných Hořicích. Během své pedagogické kariéry na těchto školách se i nadále vzdělával, v roce 1883 úspěšně ukončil maturitní zkoušku na gymnáziu v Mladé Boleslavi. Na školách působil do roku 1895, v tomto roce byl jmenován profesorem obchodní akademie v Chrudimi, následně se stal ředitelem obchodní akademie v Hradci Králové. (Seidl, n.d.) I přes veškeré pracovní povinnosti se Pazourek nadále vzdělával, studoval na právnické fakultě univerzity v Praze a také ve Vídni. Své pedagogické vzdělání si také nadále prohluboval, mohl vyučovat řadu předmětů, mezi které patří například matematika, fyzika, němčina a francouzština. Díky těmto znalostem našel uplatnění na odlišných stupních škol. (Malíková & Horák, 2009, s. 17)

V návaznosti na své studium se v roce 1904 dopracoval na doktorát práv. Další změna pracovní pozice přišla v roce 1907, kdy se z Pazourka stal soukromý docent české techniky v Praze. (Seidl, n.d.) Svou kariéru na hradecké akademii ukončil v roce 1909 z důvodu možnosti stát se mimořádným profesorem obchodních věd na technické. Následně se v roce 1912 stal profesorem řádným. Vyučoval zde obchodní nauku a tehdejší formu účetnictví. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 11) Během svého působení vybudoval Ústav obchodních věd, který sloužil později jako jádro budoucí Vysoké školy obchodní. O její založení Pazourek pilně usiloval, chystal potřebné dokumenty a zároveň rozšiřoval své návrhy mezi ostatní kolegy. Jeho úmysl se podařilo uskutečnit až v roce 1919 díky reorganizaci České vysoké školy technické v Praze. Pazourek tak zaujal pozici počátečního děkana Vysoké školy obchodní. Během své kariéry opakovaně působil na pozici děkana, a to v letech 1920–1927. Nejvyššího uznání se mu

ovšem dostalo v letech 1929-1930, kdy byl jmenován na pozici rektora Českého vysokého učení technického v Praze. (Seidl, n.d.)

Během svého života, Pazourek také cestoval do zahraničí, jednalo se o cesty za účelem získání informací ohledně provozu a činnosti vysokých obchodních škol v cizině. Mezi významné destinace patří Belgie, Francie a Švýcarsko. Tyto cesty se uskutečnily v roce 1920. Následně v roce 1927 zavítal i do Spojených států amerických. (Seidl, n.d.) Po dobu jeho působení na české pedagogické scéně sepsal více než dva tisíce odborných rozprav. Umírá zanedlouho po odchodu z této scény, a to v roce 1933 na území Prahy. (Seidl, n.d.)

4.2 Karel Petr Kheil st.

Karel Petr Kheil st. podobně jako Pazourek je popisován převážně českými autory. Jakožto nejvýznamnější autory můžeme uvést Slavíčková P. a Puchinger Z. (2014). Ve své knize oproti dalším autorům popisují život Kheila st., jeho vzdělání a založení obchodní školy. Dále také věnují pozornost dílům, která Kheil st. publikoval. Dalším autorem je Fuksa J. (1932), který ve své knize podrobně popisuje Kheilův účetní systém, uvádí několik příkladů a přináší informace ohledně jeho vlivu na účetnictví v daném období.

Během svého života Karel Petr Kheil st. vydal několik děl. Své knihy a svá díla vydával převážně v německém jazyce, protože tento jazyk byl v 19. století nejvíce populární pro publikování vědeckých a odborných prací. Počáteční studii vydal v roce 1846 a v pozdějších letech vydal řadu dalších. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 18) Jakožto jeho zásadní práci můžeme označit trojdílný spis s názvem „Die Lehre der Buchführung nach italienischem und Kheilschem Systeme in doppeltren Partien und den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches“, který obsahoval 650 stran textu. V tomto díle pojednává o italském stylu účetnictví, ale také o svém vlastním účetním systému. Knihu v pozdějších letech několikrát přepracoval a znovu vydával, na jejím čtvrtém vydání spolupracoval se svými syny, Karlem Petrem Kheilem ml. a Napoleonem Manuelem. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 19)

Jako další významnější práci můžeme uvést dílo vydané roku 1860 v Praze pod názvem „Lebend dargestellter Geschäftsgang zur Buchführung mit einer Münz, Maas und Gewichtskunde im Vegleiche mit den österreichischen Maasen und Gewichten“. Dané dílo bylo určeno pro ženské absolventky Kheilovy obchodní školy. Kniha byla do

českého jazyka přeložena v roce 1866, s názvem „Sbírka obchodních případů k praktickému provedení v knihách“. Tento překlad se považuje za jediné dílo od Khaila st., které bylo vydáno v českém jazyce. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 19)

Kheilův účetní systém byl vydán v roce 1858, hlavní změnou bylo snížení počtu účetních knih pouze na dvě. Těmito knihami byl žurnál a hlavní kniha. Žurnál sloužil jako deník pokladní a deník úvěrný. Obsahoval 4 sloupce, dva první byly určeny pro pokladní platby a dva další pro platby úvěrové. Sloupce, které sloužily pro zápis příjmu, byly nadepsány jako „Debet“ a sloupce výdajové byly nadepsány jako „Kredit“. Dále také sloupce určené pro pokladnu byly nadepsané jako „Hotově“ a sloupce pro úvěry nadepsané jako „Úvěr“. (Fuksa, 1932, s. 691-692) Kheilova hlavní kniha v sobě obsahovala všechny knihy podstatné k spořádanému účtování. Pořadí účtů v knize bylo stanoveno následovně: jako první jsou účty obchodních přátel, následují účty ekonomické, nakonec účty statistické. (Fuksa, 1932, s. 709)

Tento účetní systém je velice podobný benátskému stylu účetnictví, s rozdílem vylepšení přehlednosti zápisů. Kniha rozvah je identická s benátským sešitem, pouze s rozdílem, že se zápisy provádějí formou měsíčních součtů. (Fuksa, 1932, s. 710) Tento účetní systém se rozšířil zejména díky žákům Kheila st., rozšířen byl především do průmyslových podniků, jako byly tehdejší lihovary, mlýny a sladovny. Oproti tomu velkoobchodníci ho tolik nevyužívali. Dále tomuto systému vypomohl Ferdinand Brož, který převzal tento systém, přejmenoval ho na svůj a zaváděl ho na velkostatkách. Jedinou změnou, kterou provedl, bylo přesunutí sloupců „Má dáti“ a „Dal“. (Fuksa, 1932, s. 711-712)

Karel Petr Kheil starší, u kterého se často objevuje i přízvisko „otec“, se narodil v roce 1817 v Drážďanech. Se svým otcem později přicestoval do Čech. Jeho otec pracoval jako obchodník ve svém vlastním obchodu. Kheil st. byl později otcem donucen ukončit své středoškolské studium a musel začít pracovat v rodinném obchodě. I přes tuto překážku si Kheil nadále prohluboval své znalosti samostudiem a studiem pod významnými lektory. Za zmínku stojí lektor Ludwig Wilhelm Luzac, který publikoval své trojdílné dílo, které později společně s Kheilem st. přetvořil a publikoval znovu v roce 1849. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 18) Postupem času si své znalosti v oblasti účetnictví a obchodních věd zdokonalil natolik, že byl schopen je vyučovat. V roce 1855 zakládá svou privátní obchodní školu s názvem „Mercatorisches Lehrcontor“, škola byla primárně určena pouze pro výuku mužů. V roce 1859 ovšem

přišlo rozšíření i na oddíl pro ženy. Kheil st. usiloval o získání docentského titulu několikrát, ovšem žádná z jeho habilitací neuspěla. Během svého života zplodil dva syny Karla Petra Kheila ml. a Napoleona Manuela. Karel Petr Kheil st. umírá v Praze roku 1871. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 19)

4.3 Karel Petr Kheil ml.

Karel Petr Kheil ml. si svou publikační činností vysloužil pozornost hned několika českých, ale také zahraničních autorů. Mezi významné české autory patří Janhuba M. (2012), který ve svém článku informuje o životu Kheila ml., pracovních příležitostech a zkušenostech, a dále také detailně popisuje přínos a obsah jeho nejvýznamnějších děl. Mezi jiné autory patří Slavíčková P. a Puchinger Z. (2014), na rozdíl od Janhuby detailně popisují prvotní díla Kheila ml. a dále informují o jeho životě a o tom, jaký vliv na něj měl jeho otec. Jakožto zahraniční autory je možno zmínit Littleton A. C. a Yamey B. S. (1978), jejich díla se zmiňují o Kheilovi ml., v souvislosti s dílem Ympyna a jeho vlivem na rozšíření znalostí o tomto autorovi.

Publikační činnost Karla Petra Kheila ml. se soustřeďovala na oblast dějin účetnictví. Za nejpodstatnější práci můžeme považovat překlad Pacioliho Summy, který byl publikován v roce 1895, tento text bylo všem složité vyhledat a existoval pouze omezený počet kopií. Jeden z významných autorů Hugo Raulich, který měl k textu přístup, uvedl, že je plný chyb a bylo ho nutné stáhnout z tisku. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 20) Jakožto další významné dílo můžeme uvést knihu vydanou v Praze roku 1896 s názvem „Ueber einige ältere Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung“. V této knize Kheil ml. zpracovává problematiku původu podvojného účetnictví a vliv díla Pacioliho na další autory v jeho období. Největší důraz klade na nizozemského autora Jana Ympyna Christofelsa, který je historicky označován za autora první práce o podvojném účetnictví, která byla vydána mimo území Itálie. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 20) V jeho osobní knihovně se v roce 1913 podařilo nalézt takřka neporušenou kopii díla Ympyna. (Littleton & Yamey, 1978, p. 204)

Jakožto nejpodstatnější dílo Kheila ml. je historiky účetnictví označováno dílo „Benedetto Cotrugli Raueo (Dubrovčan)“, vydané v Praze roku 1906. Tato kniha obsahuje 33 stran textu, který je dělen na čtyři části. V první části se věnuje účetnictví ve starověkém Římě, následuje životopis Cotrugliho B., po této kapitole navazuje

s dějinami obchodu v chorvatském přístavním městě Dubrovnik a na konci pojednává o textu Cotrugliho, který je zaměřen na účetnictví, společně s jeho českým překladem. (Janhuba, 2012, s. 124) Za zmínku taktéž stojí dílo „Valentin Mennher und Antich Rocha 1550-1565“, vydané v roce 1898 v Praze. Text je psán v německém jazyce a je považován za pokračování předešlé práce „Ueber einige ältere Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli. Ein Beitrag zur Geschichte der Buchhaltung“. V této knize se zabývá autorem Valentin Mennher, velký důraz klade na jeho spisy o podvojném účetnictví, které jsou považovány za první svého druhu v Antverpách. (Janhuba, 2012, s. 126)

Karel Petr Kheil ml. se narodil v březnu roku 1843 v Praze. V mládí vystudoval nižší gymnázium, poté nastoupil do učení v otcově obchodě. (Janhuba, 2012, s. 121) Díky vlivu svého otce se později rozhodl změnit svou původní plánovanou kariéru v oblasti botaniky na kariéru v oblasti účetnictví a obchodních věd. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 19) Své znalosti si rozšiřoval v pražské nedělní obchodní škole, ve které studoval pod dohledem Antonína Skřivana, během těchto studií navštěvoval po dobu dvou let také tovaryšské učení v Praze. V období po dokončení studia a vyučení pracoval v letech 1863-1866 jako praktikující redaktor v rubrice deníku „Národ“. (Janhuba, 2012, s. 121)

Praktické znalosti učitelství si rozšiřoval od roku 1863, kdy suploval výuku svého otce na jeho obchodní škole, a to z důvodu otcovy nemoci. V pedagogické kariéře pokračoval i nadále, v roce 1866 zaujal pozici asistenta na pražské gremiální škole, na které po čtyřech letech povýšil na učitele spořádaného. (Janhuba, 2012, s. 121) V roce 1875 získal aprobaci pro obor účetnictví obchodních věd, a vzápětí zakládá vlastní obchodní školu v Praze, kterou vedl do roku 1902. Během období, ve kterém působil Kheil ml. ve vedení školy, měla více než 2500 absolventů. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 19). I přes veškeré své pracovní povinnosti se Kheil ml. nadále vzdělával, a to v oblasti jazyků a oblasti výzkumu v archívech. (Janhuba, 2012, s. 121)

Kheil ml. se roku 1887 stal docentem oboru účetnictví, v roce 1906 požádal o udělení profesorského titulu na Českém vysokém učení technickém v Praze, jeho žádost byla ovšem zamítnuta. Kvůli svému zdravotnímu stavu se této pozici nakonec vzdal a přenechal ji Josefu Pazourkovi. Karel Pert Kheil ml. umírá v roce 1908 v Praze. (Slavíčková & Puchinger, 2014, s. 19)

Závěr

V anglickém prostředí se první záznamy popisující užití podvojného účetnictví objevují na počátku 16. století, oproti tomu v českém prostředí až v polovině 19. století. Cílem práce bylo nalezení odpovědi na výzkumnou otázku, jakým způsobem čeští autoři hodnotí anglické dějiny podvojného účetnictví a jak přistupují k nejstarším anglickým knihám, popisujícím podvojný účetnictví.

V rámci první kapitoly byly zjištěny informace o prvním užití podvojného účetnictví na území Anglie, dále kapitola pojednává o prvním překladu díla Pacioliho do anglického jazyka, společně s obsahem rozdílů mezi jednotlivými díly. Následně interpretuje změny, které provázely podvojný účetnictví na území Anglie v průběhu 16. století. Významným přínosem je podkapitola zaměřená na autora Jana Ympyna Christofoelsa, jehož dílo bylo jako jediné nalezeno v českém prostředí z rozmezí autorů 16. století. Ovšem nejsou nám dostupné informace, zda dílo někdo používal nebo z něj čerpal.

Druhá kapitola obsahuje zjištění, že v rámci 17. století došlo k méně významným úpravám podvojného účetnictví zejména v Anglii. Na našem území se tento systém ještě nepoužíval. Jedná se hlavně o definice účetních knih, potřebných k vedení podvojného účetnictví společně s mnoha příklady tehdejšího stylu vedení účtů. Dále se v této kapitole objevuje prvotní kritika stylu účetnictví, využívaného v Anglii, a jeho přirovnání k účetnictví vedenému v Nizozemsku. Za zmínku také stojí představení dvojitého sloupce a jeho následné využití při zápisu do účetní knihy.

Ve třetí kapitole se dostáváme ke zjištění ohledně účetního systému Edwarda Thomase Jonese. Tento nový účetní systém měl nahradit tradiční italský styl účetnictví, ovšem dané tvrzení se neprokázalo. Přes veškeré snahy autora se nikdy tento styl účetnictví v Anglii neuchytil, a to i přes prodání více než čtyř tisíc kopií první edice. Dílo se dostalo pod silnou kritiku ze strany dalších autorů dané doby, ovšem kromě kritiky samotného díla se začalo kritizovat i podvojný účetnictví, které se díky této kritice začalo opět vylepšovat a upravovat. Konec kapitoly pojednává o zavržení této metody jejím vlastním autorem.

Poslední kapitola obsahuje zjištění o významných autorech českého prostředí a jejich přínosu pro rozšíření a upravení podvojného účetnictví na našem území. Hlavní poznatky obsažené v této kapitole jsou popisy děl, která se zasloužila o rozšíření podvojného účetnictví v českém prostředí, dále také informace o založení účetních škol a fakult na vysokých školách,

společně s prvním překladem díla Pacioliho do českého jazyka a publikací zaměřených na dějiny účetnictví.

Ve své práci jsem rozebral hlavní historické představitele, kteří se podíleli na tvorbě a úpravě podvojného účetnictví v Anglii a v Česku. Tento rozbor prokázal, že anglické knihy o podvojném účetnictví nijak neovlivnily vývoj účetních praktik v českých zemích. Tento závěr koresponduje s dřívějším zjištěním Slavičkové (2017), která na rozboru příručky o podvojném účetnictví Luca Pacioliho neprokázala vliv tohoto textu na české prostředí. S ohledem na jinak mohutný vliv podobných textů zejména v zemích západní Evropy to znamená potvrzení názorů o rozdílném vývoji účetnictví v dosud málo prozkoumaných zemích střední Evropy. Samotné podvojně účetnictví se na území Česka významně rozšiřuje v praxi až v polovině 19. století. Mezi nejzajímavější zjištění patří výskyt knihy anglického autora Jana Ympyna Cristoffelse v soukromé knihovně českého autora Karla Petra Kheila ml.

V návaznosti na tuto práci se další potencionální výzkum může zaměřit na prozkoumání zemí jako jsou například Nizozemsko nebo Francie, a provést hlubší komparaci děl z daných zemí s díly autorů na našem území.

Seznam použité literatury

- Brown, R. (1968). A history of accounting and accountants. (2). London: Cass.
- Browning, K. (2012). Shakespeare Re-invented (8-13).
<https://shakespearereinvented.wordpress.com/2012/12/17/shakespeare-re-invented-8-10/>
- Connell-Smith, G. (1951). The Ledger of Thomas Howell. *The Economic History Review*, 3(3), 363–370. DOI: <https://doi.org/10.2307/2599993>
- Dafforne, R. (1635). *The Merchants Mirrour Or, Directions for the Perfect Ordering and Keeping of His Accounts; Framed by Way of Debitor and Creditor, After the so Tearmed Italian Manner Containing 250. Rare Questions, Whit Their Answers, in Forme of a Dialogue.* (1). London: R. Young.
- Chatfield, M. (1977). A history of accounting thought. (2). New York: Krieger Pub Co.
- Dubravka, P. (2016). "History of accounting and accountancy profession in Great Britain". *Journal of Accounting and Management*, 6(1), 33–44.
- Fuksa J. (1932). *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový.* (4). Praha: Tiskový podnik Ústředního svazu československých průmyslníků v Praze.
- Edwards, J. R. (1989). A history of financial accounting. (1). England: Routledge.
- Geijsbeek, John B. (1914). Ancient double-entry bookkeeping: Lucas Pacioli's treatise (A.D. 1494 - the earliest known writer on bookkeeping). (1). Denver, Colo: J. B. Geijsbeek.
- Janhuba, M. (2012). Karel Petr Kheil ml. - historik účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 7(1), 121-128.
- Jones T. E. (1796). *Jones's English system of Book-keeping, by single or double entry.* (1). Bristol.
- Johnson, A. H. (1915). *The history of the Worshipful Company of the Drapers of London, preceded by an introduction on London and her Gilds up to the close of the XVth century.* (2). Oxford: Clarendon Press.
- Kats, P. (1929). Early History of Bookkeeping by Double entry (Concluded). *Journal of Accountancy*, 47(4), 275-290.

- Kojima, O. (1977). Accounting textbooks in seventeenth century england. *The Accounting Historians Journal*, 4(1), 69-78.
- Kubeša, J. (1933). Soukromá ekonomika: Její vývoj a vědecký základ, In: Sbíрка pojednání ze soukromé ekonomiky. (2). Praha: Obchodní akademie v Uherském Hradišti.
- Larsen, T. (1928). The Father of George Peele. *Modern Philology*, 26(1), 69–71
- Littleton, A. C., Basil, S. Y. (1978). *Studies in the history of accounting*. (1). New York: Arno Press.
- Lloyd, P. (2011). THE WIDER VIEWPOINT OF EARLY BOOKKEEPING TEXTS. [Nepublikovaný rukopis]. Katedra účetnictví a financí, Západoaustralská univerzita.
- Malíková, O., Horák, J. (2009). České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů. (1). Liberec: Technická univerzita v Liberci.
- Pazourek, J. (1906). *Bilance akciových společností*. (1). Praha: Merkur.
- Richards, R. D. (1926). Early History of the Term Capital. *The Quarterly Journal of Economics*, 40(2), 329–338.
- Seidl, V. (n.d). Josef Pazourek. https://www.econlib.cz/zlatyfond/html/aut_pazourek.htm
- Slavíčková, P., Puchinger Z. (2014). *Malé dějiny účetnictví v českých zemích před rokem 1989*. (1). Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci.
- Slavíčková, P. (2017) *Účetnictví mezi tradicí a racionalitou*. (1). Olomouc: Scriptorium.
- Solomons D., Zeff A. S. (1996). *Accounting Research, 1948-1958: Selected Articles on Accounting Theory*. (1). New York: Routledge.
- Tomlin, R. (2014). Sixteenth-Century Humanism, Printing and Authorial Self-Fashioning: The Case of James Peele. <http://northernrenaissance.org/sixteenth-century-humanism-printing-and-authorial-self-fashioning-the-case-of-james-peeel/>
- Yamey, B. S. (1944). Edward Jones's "English System of Bookkeeping". *American Accounting Association*, 19(4), 407-416.
- Yamey, B. S. (1978). *The historical development of accounting: A selection of papers*. (1). New York: Arno Press.
- Yamey, B. S. (1982). *Further essays on the history of accounting*. (2). New York: Garland.

Yamey, B. S. (2004). Peele, James (d. 1585), writer on bookkeeping. Oxford Dictionary of National Biography. DOI: <https://doi.org/10.1093/ref:odnb/56446>

Yamey, B. S. (2011). TWO-CURRENCY, NOSTRO AND VOSTRO ACCOUNTS: HISTORICAL NOTES, 1400-1800. *The Accounting Historians Journal*, 38(2), 125–143.

Zounek, J., Šimáně M. (2014). *Úvod do studia dějin pedagogiky a školství*. (1). Brno: Masarykova univerzita.