

## JEDEN Z MNOHA MALÝCH HISTORICKÝCH MEZNÍKŮ<sup>10</sup>

### One of many small historic landmarks

*Miloslav Janhuba*

V roce 1914, tedy právě **před sto lety**, publikoval poprvé prof. Johann Friedrich Schär ve druhém vydání své obsáhlé učebnice *Buchhaltung und Bilanz* ucelený výklad podstaty kupeckého (podvojného) účetnictví odvozený z existence *dvou řad* účtů: řady pro zachycování stavu a změn stavu složek majetku a dluhů (dnes stavové účty) a další řady pro zachycování stavu a změn stavu složek (vlastního) kapitálu (dnes proudové účty)<sup>11</sup>.

#### Bilanční rovnice podle Schära

Budou-li A – aktiva (*activa*), D – dluhy (*debita*) a S – vlastní kapitál (*suus*), bude bilanční rovnice mít podobu

$$A - D = S$$

tj, aktiva minus dluhy rovná se kapitál. Do té doby běžné chápání této rovnice bylo *jednořadové*

$$A - (D+S) = \text{nula.}$$

Operace v účetnictví, zaznamenané podvojnými zápisy, představují změny kterékoli bilanční rovnice vyjádřené matematicky v praktické podobě. Schär se sám při výkladu dvouřadového (tehdy „dvojúčtového“) pojetí soustavy nepovažuje za jejího původce, ale poukazuje na původního autora tohoto přístupu, jímž je prof. C. D. Augspurg (psáno rovněž Augsburg). Původní Augspurgovo pojetí základních změn bilanční rovnice je ovšem výhradně *symetrické*, tj. všechny operace, vyjádřené podvojnými zápisy, Augspurg převádí do podoby:

$$a+q = p+q \text{ [transakce prvního typu]}$$

nebo

$$a-q = p-q \text{ [transakce druhého typu],}$$

a to také v situaci, kdy (stejně poté u Schära a rovněž dnes) by byla možná podoba

$$(a_1+q)+(a_2-q) = p \text{ [transakce třetího typu],}$$

resp.

$$a = (p_1+q)+(p_2-q) \text{ [transakce čtvrtého typu].}$$

J. F. Schär se stal svým zevrubným výkladem podstaty dvou řad účtů zakladatelem dnešní báze účtových teorií, dvouřadové teorie koloběhové, ve které vedle *stavových* účtů, sloužících zachycování okamžité velikosti a jejich změn u vlastních zdrojů, velikosti a jejich změn u aktiv a dluhů, existují po celé účetní období rovněž *proudové/tokové* účty k zachycování

<sup>10</sup> Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

<sup>11</sup> Naše dnešní chápání dvou řad účtů je ovšem zčásti odlišné: základem pro něj je modifikace, použitá např. J. Pazourkem, který pracoval se *třemi* řadami účtů (majetek a dluhy, kapitál a účty rozvahové, náklady a výnosy), dále pak modifikace J. Burriho, který pracoval se *čtyřmi* řadami účtů (aktiva, pasiva, náklady, výnosy). Srov.: Pazourek, J.: *Theorie a praxe účetních soustav*, Praha, Archiv 1920; Burri, J.: *Die Unternehmung*, Kreis, Zürich 1946.

změn stavu vlastních zdrojů, nevyplývajících z externích vkladů nebo výběrů vlastníka.<sup>12</sup>

### Kvalitativní odlišnosti jednořadového a dvouřadového přístupu

V čem lze spatřovat kvalitativní odlišnost dvouřadového přístupu k soustavě účtů ve srovnání s přístupem jednořadovým (ať už jde o personifikační, nebo materialistické pojetí)?

Dvouřadový přístup má v první řadě čistě matematicky výhodu v možnosti formální *kontroly* správnosti vyúčtování výsledku hospodaření; zjištěná veličina musí být shodná ve vyjádření rozdílu celkové výše vlastních zdrojů za účetní období (změna *stavu*<sup>13</sup>) s vyjádřením rozdílu započitatelných výnosů a k nim příslušných výsledkových nákladů (výloh) za stejné období (výsledek *proudů*). Dále pak je dvouřadový přístup charakteristický existencí proudových (tokových) účtů pro náklady a výnosy od počátku až do konce účetního období, takže je – teoreticky – možné odvozovat výsledek hospodaření v libovolném časovém momentu výpočtem rozdílu uplatněných výnosů a k nim příslušných nákladů. Jednořadový přístup výše zmíněnou možnost (dvojitá kontrola) nemá a rovněž odvození výsledku je závislé na provedení *uzávěrkových operací*<sup>14</sup>.

Počáteční rychlý nástup dvouřadově pojatých soustav vyvolala zejména možnost využít bohatého členění účtů ve druhé řadě (proudové účty pro náklady a výnosy) a získávat velmi užitečné informace, které by jinak bylo nezbytné zajišťovat buď analytickou evidencí, anebo mimo účetnictví<sup>15</sup>.

J. F. Schär důsledně vycházel při výkladu podstaty (podvojného) účetnictví z jím formulované dvouřadové teorie účtů a určitým způsobem ji stále modifikoval. O tom svědčí i text dalších vydání jeho základní učebnice. Hlavní rozdíl původního Schärova přístupu a dnešního výkladu dvou řad účtů, které jsou základem prakticky všech soustav účetnictví v kontinentální Evropě, spočívá v koncepčním vysvětlení obsahového *rozdílu* účtů příslušných první řadě (stavové účty aktiv a pasiv) a účtů příslušných druhé řadě účtů (proudové/tokové účty pro náklady a výnosy).

### Dnešní klasifikační kritéria u účtů

Zatímco Schär se omezil na explikaci obsahu příslušných účtů zejména uváděním četných příkladů, máme dnes k dispozici metodická kritéria, pomocí kterých lze příslušné účty odlišit. Prvým takovým kritériem je účel, místo účtu první, anebo druhé řady v celé soustavě. Zatímco typickým smyslem *stavových* účtů je jejich zařazení pro zobrazení objemu prvků struktury „zásob“ hmotných nositelů hospodářské aktivity účetní jednotky (podniku) v konkrétních časových bodech, typickým smyslem *proudových* účtů je jejich zařazení do klíčových uzlů *zobrazovaného koloběhu*, v nichž mají za úkol registrovat průběh hodnotových toků daným uzlem.

Druhým takovým kritériem jsou ryze početní (matematické) vlastnosti účtů, které přísluší první, anebo druhé řadě:

- PRVKY STRUKTURY (stavové účty – první řada): **ocenění** stavu a přírůstků, stejně jako ocenění úbytků, slouží výhradně pro *homogenizaci* slučovaných kvant tak, aby se výsledná číselná informace redukovala na stav příslušného hmotného nositele (aktiva, dluhu, vlastního

<sup>12</sup> Dřívější teorie *personifikační* účty zosobňovala a podvojný zápis odvozovala od vzájemného vztahu dvou **osob** – správců účtu: dlužník (Md) a věřitel (D).

<sup>13</sup> Zde: rozdíl objemu *stavové* veličiny od počátku do konce období, bez vlivu vlastnických vkladů a výběrů. Nezaměňujeme s vyjádřením aktivace/deaktivace zásob vlastní výroby v systému s druhovým členěním nákladů u výrobce.

<sup>14</sup> Např. v USA vyčleněním uplatněných výnosů a nákladů prostřednictvím účtu Income Summary Account, kam se při uzavěrci převádí jak výnosy, sales revenue, tak také základní skupiny nákladů (kalkulační členění: Cost of Goods Sold, Selling Expenses, Administrative Expenses aj.).

<sup>15</sup> Srov. nezbytnost mimoúčetního zjišťování nákladů ve struktuře podle druhu při jednořadové účetní evidenci 1952-1965 v Československu.

zdroje) k danému okamžiku. Proto také musí platit: [jednotková] cena přírůstku se rovná [jednotkové] ceně úbytku.

- REGISTROVANÉ PRŮTOKY (proudové účty – druhá řada): **ocenění** vstupu do příslušného uzlu a ocenění výstupu ze stejného uzlu může mít za úkol vyjádřit dosažené hodnotové rozdíly (ztrátu/zisk) při průchodu takovým uzlem. Proto se v proudovém účtu může měnit ocenění vstupujících hodnot a ocenění hodnot vystupujících, avšak musí být vždy zachován *jejich objem*, proto také musí platit: [naturální] objem výkonu na vstupu do uzlu se rovná [naturální] objem výkonu na výstupu. U těchto účtů můžeme potom na základě uplatněné metody ocenění vstupu a výstupu rozlišit účty střádací (pořádací) od účtů porovnávacích (operačně-výsledkové).

Nechť je  $q^{[do]}$  objem vstupu (přírůstku) a  $q^{[ze]}$  objem výstupu (úbytku). Dále nechť je  $p^{[do]}$  jednotková cena vstupující veličiny a  $p^{[ze]}$  jednotková cena veličiny vystupující. Bude pro účet stavu platit

$$(PZ) + q^{[do]} * p^{[do]} - q^{[ze]} * p^{[ze]} = (KZ).$$

Obdobně pro účet proudový/tokový bude platit

$$q^{[do]} * p^{[do]} = q^{[do]} * p^{[ze]} \quad \{\text{není zůstatek!}\};$$

přítom se jedná o účet střádací (pořádací), pokud také  $p^{[do]} = p^{[ze]}$ ; liší-li se  $p^{[do]}$  od  $p^{[ze]}$ , jedná se o účet porovnávací (operačně-výsledkový). Kdyby se lišil objem **a zároveň** cena vstupu/výstupu, jednalo by se o *účet smíšený*, jejichž regulérní použití v současné době již v soustavě účtů nepředpokládáme.

Stavové a tokové účty jsou v soustavě zařazeny podle informačních požadavků, kladených na finanční účetnictví (přesněji, na výkazy účetní závěrky). Kdykoliv je možno číselně ověřit dvojitou shodu (výsledek je rozdílem vlastních zdrojů na počátku a na konci období, stejně tak rozdílem mezi uplatněnými výnosy a k nim příslušejícími náklady). Zatímco samo použití účtů jedné i druhé řady je důsledkem zvolené metodiky zobrazování koloběhu investovaného kapitálu, jsou v určitých případech sporné důsledky některých „běžných“ operací na účtech. Vyplývá to zejména právě z výše uvedených matematických vlastností účtů stavových a účtů tokových.

## Závěr

Prof. Johann Friedrich Schär ve svém díle navázal na úvahy, poprvé publikované u G. D. Augsburga mezi lety 1856 a 1864 a jeho myšlenky rozvinul v ucelený výklad *nové kvality* ve výstavbě účetních soustav. Naplnil tak požadavky didaktiky účetnictví a rovněž účetní praxe, kterým již nepostačovala relativně úzká východiska do té doby (počátek 20. století) převládajícího způsobu výkladu podstaty zápisů na Md a D jednotlivých účtů z pozic personifikačních, uplatňovaných již od dob Luky Paciola.

## Abstrakt

Před sto lety bylo prvně komplexně publikováno pojetí účetní soustavy, v níž se účty člení z věcných hledisek, nikoli z hlediska personifikačního, do dvou řad. Toto pojetí publikoval ve své učebnici *Buchhaltung und Bilanz* německý profesor podnikového hospodářství J. F. Schär. Položil tak základ dalšího rozvoje teorie účetních systémů (soustav), dosud ukončeného koncepcí čtyř řad účtů v pracích J. Burriho. I když původní Schárovo pojetí účtových řad se liší od dnešního výkladu, má stále svoje místo při výkladu odlišných vlastností účtů, zařazených v konkrétní soustavě.

## Summary

A hundred years ago was published the first comprehensive approach to the financial

accounting system, in which the accounts are classified of material respects and not in terms of the personification, in two rows. This concept published in his textbook *Buchhaltung und Bilanz* German professor of business administration J. F. Schär. He laid the foundation for further development of the theory of accounting systems, completed by four rows accounts concept in the works of J. Burri. Although the original concept of Schär's account series differs from today's interpretation, it still has its place in the interpretation of the different properties of the accounts included.

### **Jel classification: M40**

### **Použitá literatura:**

- [1] Janhuba, M.: *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*, Oeconomica, Praha 2010, ISBN 978-80-245-1662-2
- [2] Janhuba, M.: *Účetnictví (úvod do teorie)*, VŠE, Praha 1998, ISBN 80-7079-501-8
- [3] Johansson, S. E. – Östman, L.: *Accounting Theory Integrating Behaviour and Measurement*, Pitman, London 1995, ISBN 0-273-60512-7
- [4] Pakšiová, R. – Janhuba, M.: *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja*, IuraEdition, Bratislava 2012, ISBN 978-80-8078-445-4
- [5] Schär, J. F.: *Buchhaltung und Bilanz*, 2. Aufl., Julius Springer, Berlin 1914.
- [6] Schär, J. F.: *Buchhaltung und Bilanz*, 5. Aufl., Julius Springer, Berlin 1922.
- [7] Vysušil, J.: *České a americké účetnictví*, Montanex, Ostrava 1998, ISBN 80-85780-97-6

### **Kontakt:**

Miloslav Janhuba, prof. Ing., CSc., Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, tel. č. +420 224 095 169, e-mail [mjanhuba@vse.cz](mailto:mjanhuba@vse.cz)