

KAMERÁLNY SYSTÉM ÚČTOVNÍCTVA A JEHO MIESTO VO VÝVOJI ÚČTOVNÍCTVA U NÁS

Cameral accounting system and its place in the development of accounting in our country

Antónia Kovalčíková

System (sústava) kamerálneho účtovníctva je jeden z definovaných účtovných systémov (sústav) v odbornej literatúre u nás i v zahraničí.¹ V niektorej odbornej literatúre sa označuje aj ako štátne účtovníctvo.

Kamerálne, resp. štátne účtovníctvo, predstavuje v podstate evidovanie príjmov a výdavkov. Funkciou tohto účtovného systému bolo zisťovať, do akej miery sa skutočné pohyby hospodárskych prostriedkov uskutočnili v rozsahu a na účel, na ktorý sa určili (v rozpočte), t. j. kontrola rozpočtu.²

Cieľom štátneho čiže kamerálneho účtovníctva je sledovať, či sa predpokladané príjmy a výdavky uskutočnili v rozsahu a na účel, pre ktorý sa v rozpočte (budžete) stanovili. Štátne čiže kamerálne účtovníctvo zachytáva príjmy a výdavky v tzv. rubrikách v knihe rubriek. Pohľadávky a dlhy sa spočiatku zachytávali poznámkovým spôsobom, neskoršie v osobitnom oddiele pre tzv. nepôsobivé prípady knihy rubriek a ešte neskoršie v knihe reštancií alebo v úverovej knihe. Popri knihe rubriek sa vedie pokladničný denník (peňažný). Kamerálne účtovníctvo v tejto úprave (tzv. správne účtovníctvo) sa rozširuje o predpisové položky. V knihe rubriek nazývanej tu hlavnou knihou, sa vedľa skutočných príjmov a výdavkov zachytávajú aj nároky na príjmy a záväzky (tzv. náležitosti alebo predpisy). Okrem denníka a hlavnej knihy, ako základných kníh, sa viedli ešte vedľajšie (pomocné) knihy.³

V učebnom texte Účetníctví (úvod do teorie) prof. Janhuba uvádza, že kamerálne účtovníctvo, „táto podivuhodná a svojrázna sústava“, je podľa prof. Pazourka vynálezom jedného človeka, M. Puechberga, riaditeľa cisárskej dvornej účtovnej správy na dvore Márie Terézie na konci XVIII. storočia a podľa H. Raulicha sú však kameralistické princípy „najstarším, prirodzeným účtovníctvom“, ktoré dalo základ i podobe dnešného usporiadania účtovného listu (fólia) a Mathias Puechberg iba obohatil už existujúci a používaný systém

¹ Pozri napr.: Laučík, Z. – Klozár, J. – Králiček, V. 1990. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava : SPN. 1990. 417s. ISBN 80-08-00412-6; Busse von Colbe. 1991. *Lexikon des Rechnungswesens*. München ; Wien : Oldenbourg. 1991. 599s. ISBN 3-486-21855-7; Šlosár, R. - Šlosárová, A. – Majtán, Š. 1992. *Výkladový slovník ekonomických pojmov*. Bratislava : SPN. 1992. 320s. ISBN 80-08-03334-7; Schuster, F.-Steffen, D. 1987. *Das Rechnungswesen des kommunalen Verwaltungsbetriebs*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg New York. 1987; Janhuba, M. 1998. *Účetníctví (úvod do teorie)*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. 205s. ISBN 80-7079-501-8; Laučík, Z. 2004. *Niečo z vývoja účtovníctva*. In: Mázik, J. a kol.: *Účtovníctvo I*. Bratislava: Súvaha. 2004. 457s. ISBN 80-88727-76-6; Soukupová, B. – Šlosárová, A. – Baštincová, A. 2004. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava : IURA EDITION. 2004. 638s. ISBN 80-8078-020-X. Sivák, R. a kol. 2011. *Slovník znalostnej ekonomiky*. Bratislava : Sprint. 2011. 434s. ISBN 978-80-89393-45-9.

² Soukupová, B. – Šlosárová, A. – Baštincová, A. 2004. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava: IURA EDITION. 2004, s. 24. 80-8078-020-X.

³ Laučík, Z. – Klozár, J. – Králiček, V. 1990. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava: SPN. 1990. s.377 – 378. ISBN 80-08-00412-6.

novou úpravou kamerálneho denníka. O pôvode kamerálneho účtovníctva tak máme trochu sa rozchádzajúce informácie.⁴

Táto sústava vznikla, zdokonaľovala sa a bola niekoľko storočí používaná hlavne vo verejnej správe. „Jej aktívny život skončil v momente, keď bolo jasné, že všetky jej špeciálne informačné funkcie môže dobre plniť podvojný účtovníctvo. Existencia a používanie kamerálneho účtovníctva na európskom kontinente (a iba tu) významne ovplyvnili i vývoj účtovníctva podvojného. Kamerálne účtovníctvo je úzko spojené i s jednou z ekonomických názorových škôl, kameralizmom. Angloamerický svet, ktorý kameralistiku nepoznal, teda ju ani aktívne nepoužíva, môže – možno – Európe túto výnimočnú historickú skúsenosť v oblasti hospodárskej evidencie závidieť.“⁵

Z uvedeného učebného textu prof. Janhuba považujem za vhodné doplniť aj jeho charakteristiku kamerálneho účtovníctva. „V stručnosti môžeme kamerálne účtovníctvo charakterizovať ako sústavu, ktorá v svojej pôvodnej podobe sleduje iba toky, teda príjmy i výdavky peňazí v nadväznosti na presné dispozície výdavkov a príjmov v podobe *rozpočtu*. Nech už je pôvod kamerálneho účtovníctva akýkoľvek, jeho podstata je predurčená k zobrazovaniu peňažného hospodárstva celkov, ktoré nie sú zamerané na zárobok (zisk), ale podľa určitého plánu, rozpočtu, prijímajú peniaze zo stanovených zdrojov a vydávajú ich na stanovené účely. Ideálne rozpočtové hospodárenie má skončiť ako vyrovnané, teda objem podľa rozpočtu prijatých peňazí má byť opäť podľa rozpočtu celý vydaný. Nepotrebuje teda kamerálne účtovníctvo osobitne účet pokladnice, nakoľko všetky príjmy a výdavky pokladnicou prejdú a nezostane nič. Tak aj boli kamerálne systémy konštruované.“⁶

V začiatkoch používania kameralistiky boli nároky (vrchnosti) podľa urbára (*urbáre*) vypísané podľa osôb (poddaných) do účtovnej knihy v ľavej polovici priestoru vymedzeného pre zápis príjmov. Pri skutočnom zaplatení sa vpravo zapísalo od koho a koľko bolo prijaté. Toto rozdelenie, vľavo zápisy nárokov (neskoršie predpis), vpravo zápisy platieb (neskoršie plnenie), charakterizuje základný metodický prostriedok kamerálneho účtovníctva, rubriku. V kamerálnom účtovníctve je teda rubrika príjmová a rubrika výdavková, každá má vľavo predpis a vpravo plnenie.⁷ V poznámke k rubrike nachádzame u prof. Janhubu aj zaujímavý doplnok: „Nadpisy jednotlivých druhov príjmov a výdavkov sa písali červenou farbou. Táto červená sa nazývala „rubrika terra“ (lat. červená hlinka, krieda). Slovo rubrika sa prenieslo na označenie celej skupiny príjmov alebo výdavkov.“⁸

Podvojná kameralistika vychádza zo zásady: každému plneniu musí predchádzať predpis. Jednoduchá kameralistika účtuje v rubrikách iba o peňažnom plnení. Kamerálne účtovníctvo, pokiaľ bolo vedené pre potreby zárobkového podniku, členilo výdavky a príjmy na pôsobivé a nepôsobivé. Taktiež uzávierka v kamerálnom účtovníctve vyzerá inak ako v podvojnóm účtovníctve. Kamerálna súvaha rozdeľuje imanie na peňažné imanie aktívne a peňažné imanie pasívne, ďalej potom pozná imanie vecné. Výkaz straty a zisku (výnosová kamerálna bilancia) je prakticky zhodný s podvojným účtovníctvom, ale jeho zostavenie je iné (odlišné): zložky, o ktorých sa v rubrikách neúčtuje (nemajú povahu výdavkov a príjmov peňazí – skutočných alebo fiktívnych), musia byť zistené z inventára. Výsledok priamo vytvárajú len pôsobivé rubriky svojimi predpismi. Porovnaním príjmových predpisov a výdavkových

⁴ Janhuba, M. 1998. *Účetnictví (úvod do teorie)*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. s. 24. ISBN 80-7079-501-8.

⁵ Tamže, s. 24.

⁶ Tamže, s. 24 – 25.

⁷ Janhuba, M. 1998. *Účetnictví (úvod do teorie)*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. s. 25. ISBN 80-7079-501-8.

⁸ Tamže, s. 25.

predpisov zistíme peňažný výsledok hospodárenia (prebytok alebo schodok). Pripojením rozdielu (zväčšenie alebo zmenšenie) vecného imania k tomuto výsledku dostávame výsledok celkového hospodárenia.⁹

Systém kamerálneho účtovníctva snáď zo začiatku tvorila úprava, ktorej autorom bol profesor na univerzite v Heidelbergu, Dr. J. J. Jung, jeden z uchádzačov o prvenstvo v používaní kameralistiky. V našich krajinách sa účtovalo podľa obdobného vzoru tohto systému, ktorý zaviedol na svojom veľkostatku v Souticích Jozef František Antonín, slobodný pán Puteani.¹⁰

Účtovníctvo feudálnych veľkostatkov, cirkvi a štátnej správy u nás bolo v podstate tzv. jednoduchým správnym účtovníctvom, v ktorom sa predovšetkým triedili príjmy a výdavky podľa druhov alebo iných hľadísk v tzv. knihách rubriek (alebo v hlavných knihách). Denníky zvyčajne chýbali, alebo sa vyskytovali v obmedzenej miere, a najmä neskoršie. Popri evidencii príjmov a výdavkov v peniazoch sa viedla evidencia naturálií a ostatného vecného majetku zvyčajne len v jednotkách množstva čiže v kusoch, a preto sa táto evidencia nazýva kusový počet. Účtovné knihy nazývané registre sa viedli podľa odvetvia hospodárstva. Ich počet a druh sa určovali rozsahom hospodárstva, stavom organizácie, prípadne inými hľadáskami.¹¹

Napriek zlým skúsenostiam s podvojným účtovníctvom v 17. storočí, ako uvádza prof. Laučík, zaviedlo sa r. 1750 do štátnej správy v Rakúsku. No už nariadením Márie Terézie z 14. decembra 1768 ustúpilo navždy novej sústave, ktorá vlastne znamenala spojenie oboch doterajších metód. Sústava sa nazývala zlepšená kamerálna sústava alebo *Journalrechnung* a položky tu boli usporiadané chronologicky a systematicky. Jej tvorcom bol Jan Matyáš Puechberg, hlavný účtovník, neskoršie dvorný radca rakúskej dvorskej účtovnej komory vo Viedni. Nová metóda čerpala mnoho zo skúseností s podvojným účtovníctvom v štátnej správe, ktoré sa naďalej ponechalo len v zárobkových štátnych podnikoch. Novotou bolo zavedenie denníkov a predpis náležitostí v hlavnej knihe. Toto tzv. zlepšené podvojný účtovníctvo podáva návod, ako je možné zaradiť rozpočet do sústavy účtov podvojný účtovníctva.¹²

Na začiatku 19. storočia sa na poli správy domén v Rakúsku vžilo menovite tzv. *Puteanische Journalrechnung*, čo je na tento účel modifikované kamerálne účtovníctvo, nazvané podľa svojho pôvodcu a šíriteľa, slobodného pána Puteaniho. Jeho podstata je v tom, že chronologické a systematické záznamy účtovných položiek sa spojili a proti každej účtovnej položke sa postavil úhradový predpis.¹³

V Českých krajinách, ako uvádza prof. Janhuba, možno od najstarších dôb z doloženého účtovania vyvodit' používanie jednoduchého účtovníctva s prvkami kameralistiky.¹⁴

V krajinách Koruny českej ako súčasť Rímskej ríše bolo od prvej štvrtiny 17. storočia až do roku 1918 používané v hospodárskom živote obchodné účtovníctvo podľa nemeckých vzorov a v štátnej správe od roku 1762 prakticky až do roku 1954 kamerálne účtovníctvo.¹⁵

⁹ Tamže, s.25 – 26.

¹⁰ Tamže, s.27 – 28.

¹¹ Laučík, Z. a kol. 1980. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava: SPN. 1980. s. 436. 67-229-80

¹² Laučík, Z. 2004. *Niečo z vývoja účtovníctva*. In: Mázik, J. a kol.: *Účtovníctvo I*. Bratislava: Súvaha. 2004. s. 439. ISBN 80-88727-76-6

¹³ Tamže, s. 440.

¹⁴ Janhuba, M. 2005. *Základy teorie účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica. 2005. s. 167. ISBN 80-245-0852-4.

¹⁵ Tamže, s. 168.

Abstrakt

Účtovné systémy (sústavy) patria k tradičným a k stále aktuálnym témam skúmania. V tomto príspevku sú spracované poznatky o kamerálnom systéme účtovníctva získané z publikácií významných odborníkov, ktorí sa venujú účtovníctvu v kontexte jeho historického vývoja. Tento systém vznikol, zdokonaľoval sa a bol niekoľko storočí používaný hlavne vo verejnej správe. Existencia a používanie kamerálneho účtovníctva sa viaže na európsky kontinent. Kamerálne účtovníctvo je úzko spojené s jednou z ekonomických názorových škôl, kameralizmom.

Kľúčové slová: kamerálny systém účtovníctva, kamerálne účtovníctvo

Summary

Accounting systems are the traditional and still current topics of exploration. In this article is processed the knowledge of the cameral accounting system, drawn from publications of relevant experts who are dedicated to accounting in the context of its historical development. This system was created, improved and used mainly in the public sector over the centuries. The existence and use of cameral accounting binds to the European continent. Cameral accounting is closely linked with one of the economic schools of thought, called cameralism.

Key words: cameral accounting system, cameral accounting

JEL klasifikácia: M40, M41,

Použitá literatúra

- [1] BUSSE VON COLBE. 1991. *Lexikon des Rechnungswesens*. München ; Wien : Oldenbourg. 1991. 599 s. ISBN 3-486-21855-7.
- [2] JANHUBA, M. 1998. *Účetnictví (úvod do teorie)*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. 1998. 205 s. ISBN 80-7079-501-8.
- [3] JANHUBA, M. 2005. *Základy teorie účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica. 2005. 216 s. ISBN 80-245-0852-4.
- [4] KOVALČÍKOVÁ, A. 2010. *Účtovníctvo rozpočtových organizácií*. Bratislava: IURA EDITION. 2010. 314 s. ISBN 987-80-8078-355-6
- [5] LAUČÍK, Z. a kol. 1980. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava: SPN. 1980. 505 s. 67-229-80.
- [6] LAUČÍK, Z. – KLOZÁR, J. – KRÁLIČEK, V. 1990. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava : SPN. 1990. 417 s. ISBN 80-08-00412-6.
- [7] LAUČÍK, Z. 2004. *Niečo z vývoja účtovníctva*. In: Mázik, J. a kol.: *Účtovníctvo I*. Bratislava: Súvaha. 2004. 457s. ISBN 80-88727-76-6
- [8] SCHUSTER, F.- STEFFEN, D. 1987. *Das Rechnungswesen des kommunalen Verwaltungsbetriebs*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg New York. 1987.
- [9] SIVÁK, R. a kol. 2011. *Slovník znalostnej ekonomiky*. Bratislava : Sprint. 2011. 434 s. ISBN 978-80-89393-45-9.
- [10] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. 2004. *Účtovníctvo. Vysokoškolská učebnica*. Bratislava : IURA EDITION. 2004. 638 s. ISBN 80-8078-020-X.
- [11] ŠLOSÁR, R. - ŠLOSÁROVÁ, A. – MAJTÁN, Š. 1992. *Výkladový slovník ekonomických pojmov*. Bratislava : SPN. 1992. 320 s. ISBN 80-08-03334-7.

Kontakt

Antónia Kovalčíková, doc., Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 771, kovalcik@euba.sk