

PADESÁT LET OD NÁVRATU ‚ÚČETNICTVÍ‘ DO HOSPODAŘENÍ ČESKÝCH (ČESKOSLOVENSKÝCH) PODNIKŮ

Fifty years since the arrival of ‚accounting‘ to the economy of Czech (Czechoslovak) enterprises

Miloslav Janhuba

V roce 1965 začala v československé praxi fungovat účetní soustava, která byla primárně vytvořena pro předpokládané fungování reformované ekonomiky a měla rovněž potřebné atributy pro v budoucnu uvažované tržně pojaté mezipodnikové vztahy. Hlavním autorem koncepce této účetní soustavy byl B. Partyk¹. Využil v ní pozitivních vlastností radikálně odlišné konstrukce soustavy účtů ve srovnání s dosavadní ‚účetní evidencí‘. Postup zavádění ‚nového účetnictví‘ do československé hospodářské praxe předpokládal zcela konkrétní legislativní změny, zejména stanovení závazné struktury účtů (Jednotná účtová osnova) a vymezení povinností účtujícími subjekty, pokud jde o účetní výkazy a periodicitu jejich předkládání. Na rozdíl od jednořadové soustavy ‚účetní evidence‘ s jedním okruhem účtů, jednalo se u nového účetnictví o systém využívající dvouřadového pojetí účtů při dvouokruhové organizaci účetnictví². Abychom si udělali konkrétnější představu zásadních odlišností obou soustav, je třeba nejprve popsat hlavní parametry soustavy účetní evidence.

1. Charakteristiky soustavy ‚účetní evidence‘

Pojetí účtů – *jednořadové* (jednobilanční)

Organizace účetnictví – *jednookruhová*

Vazba běžného účetnictví a účetních výkazů – *přímá*

Oceňování – *(skutečné) pořizovací ceny*.

Soustava ‚účetní evidence‘, platná v československém hospodářství v letech 1953-1965, byla zcela poplatná duchu svého vzoru, jímž byl ‚buchgaltěrskej učot‘ používaný v SSSR. Účetní evidence v ČSR byla jednou ze tří částí vyššího celku – národohospodářské evidence, zahrnujícího kromě evidence účetní také evidenci operativní a statistiku.

¹ Prof. Bohuslav Partyk, DrSc., (1911-1990) působil v té době na katedře účtovnej evidencie Vysoké školy ekonomické v Bratislavě (dnes Ekonomická univerzita).

² **Účtové řady:** Součást teorie účetnictví, slouží k výkladu výstavby účtových systémů. Systém *jednořadový* vychází z chápání všech účtů ve struktuře systému jakožto účtů **rozvahových aktiv a pasiv** (jediným výkazem je rozvaha [bilance], bilanční rovnice je anulovaná, A-P=0). Výnosy se zde zobrazují jako vlastní zdroj (v **pasivech**), náklady neuplatněné (cost) jako **aktivum**, náklady uplatněné (expenses) jako položka snižující vlastní zdroje. Zjišťování úhrnných objemů nákladů (výnosů) se děje mimoúčetními odpočty.

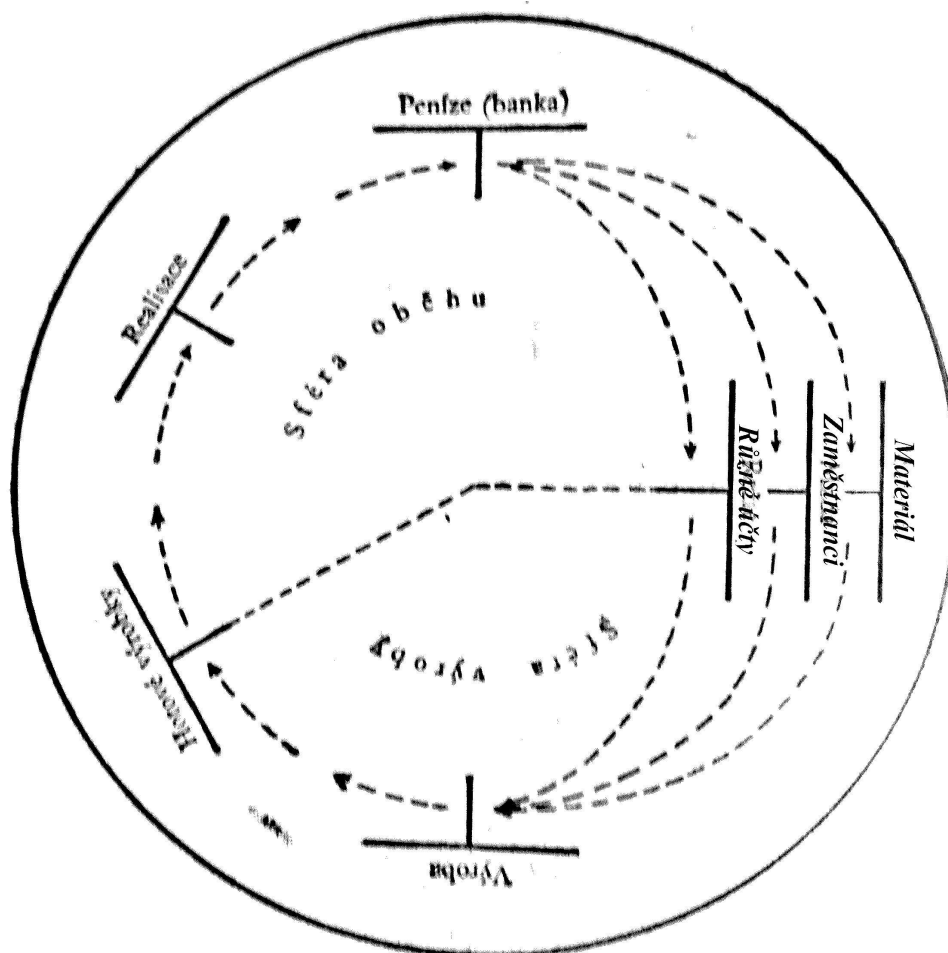
Systém *dvouřadový* vychází z chápání účtů ve struktuře systému jako buď **stavových účtů pro rozvahová aktiva a pasiva**, uzavíraných rozvahou (jedna řada), anebo **proudových účtů nákladů a výnosů**, uzavíraných výkazem ztrát a zisků (druhá řada). Výnosy se zobrazují jako pozitivní proudy zdrojů (Dal), náklady jako negativní proudy (Md). Neuplatněné náklady (případně náklady prodaných, dříve vytvořených výkonů) redukují (případně rozšiřují) celkový nákladový proud vyúčtováním změn stavu zásob. V teorii existují rovněž systémy účtů třířadové a čtyřřadové.

Účtové okruhy: Charakterizují účtový systém z hlediska průběhu a úplnosti zachycování hospodářských skutečností během roku. Jednookruhový systém je vytvořen tak, aby se všechny aspekty budoucích informací pro uživatele zaznamenávaly účetní metodou kompletně najednou; dvouokruhový (či víceokruhový) systém dovoluje rozčlenit budoucí informace pro uživatele podle jejich aspektů tak, aby se mohly zaznamenat kompletně v jednotlivých zvolených skupinách (např. okruh finančního účetnictví X okruh účetnictví pro řízení).

Pro hospodářskou praxi v ČSR představovalo zavedení účetní evidence výrazný kvalitativní posun (pochopitelně ideologicky chválený) směrem k posílení úlohy účetních výkazů a zejména propojení záznamu a komparace veličin znamenajících ‚úkol‘ s veličinami skutečnými. Jednořadová koncepce systému nebyla v našich podmínkách neznámá, i když se v praxi poválečné ekonomiky jejích principů nepoužívalo. Takže nezbytnost zachycování nákladů primárně *podle účelu*, hodnocení dosažených parametrů plánu vlastních nákladů, které se promítalo v konečném výsledku, a restriktivní legislativa („je dovoleno – není dovoleno“) znamenaly v celkovém kontextu aplikací účetní evidence v zásadě překážky menšího charakteru.

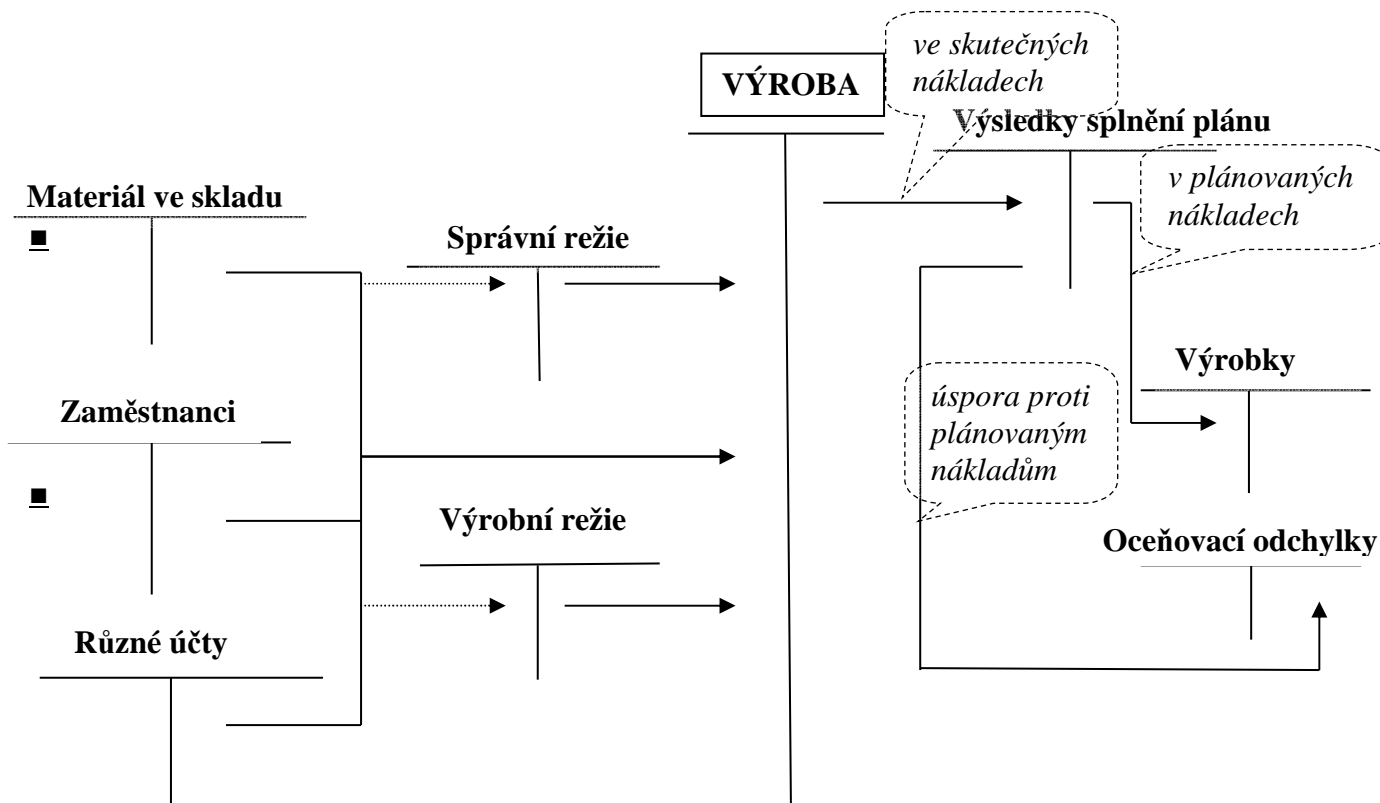
Po roce 1948 dochází k přestavbě hospodářství a k nové organizaci jeho řízení ve smyslu centrálně plánované a řízené ekonomiky. Od roku 1952 byla již plně využívána sovětská plánovací metodika a kontrola plnění plánu, rovněž tak sovětská metodika financování hospodářství. Byl postupně zaváděn tzv. „chozrasčot“ a zejména pro jeho naplňování, i když ne výhradně pro něj, bylo nezbytné změnit systém hospodářské evidence. Právní rámec nástupu ‚účetní evidence‘ byl vytvořen zákonem č. 108/51 Sb. o organizaci národohospodářské evidence a na něj navazujícími zákony, vládními nařízeními a vyhláškami.

Celkový obrázek zachycování koloběhu prostředků ve výrobním podniku účetní evidencí ukazuje následující schéma³:



³ viz Fiala, J. [1], str. 190

Podstatnou součástí účetní evidence byla již dříve zmíněná kontrola plnění plánu. Uskutečňovala se v zásadě porovnáním plánovaných a skutečně dosažených veličin na účtu „Výsledky splnění plánu“. V oblasti výroby se účtovalo podle tohoto schématu.⁴



2. Charakteristiky soustavy ‚účetnictví‘ (v letech 1965-75)

Pojetí účtů – *dvouřadové* (dvoubilanční)

Organizace účetnictví – *dvouokruhová*

Vazba běžného účetnictví a účetních výkazů – *přímá*

Oceňování – (*skutečné*) *pořizovací ceny*.

Soustava účetnictví, platná v československém národním hospodářství v letech 1965 až 1975, vytvořila prostor pro zachycování všech podstatných složek podnikového hospodářství během roku jak z hlediska potřeby výkazů účetní závěrky (okruh tzv. základního účetnictví), tak také z hlediska potřeb vnitropodnikového řízení (okruh tzv. vnitropodnikového účetnictví). Pro praktické užití této soustavy byla zavedena rovněž nová Jednotná účtová osnova, která měla ve srovnání s ‚účetní evidencí‘ přehlednou vnitřní strukturu⁵ s uplatněním desetinného třídění a možnostmi individuálního přizpůsobení vnitřním potřebám podniků ve druhém okruhu.

Hlavní kvantitativní charakteristikou hospodaření podniku byl „hrubý důchod“, tj. v zásadě veličina blízká dnešní ekonomické přidané hodnotě (tvorba: CELKOVÝ VÝKON minus HODNOTA VSTUPŮ = přidaná hodnota; rozdělení: podíl pracovní síly (osobní náklady) +

⁴ Schéma je upraveno podle učebnice Sumcov, A. I. [5], str. 126; názvy podle dnešních obsahově blízkých účtů.

⁵ v účetní evidenci platilo současně necelých třicet účtových osnov, které byly podle sovětského vzoru uspořádány oddílově („orděny“) a v rámci oddílu pořadově řazené – tj. nově vzniklý účet byl zařazen na konci oddílu. Jednotná účtová osnova začala platit od 1. ledna 1967

+ podíl státu (daně a odvody) + podíl věřitelů (úroky) + podíl vlastníků (zisk) = přidaná hodnota⁶).

K tomuto cíli byla rovněž zaměřena struktura výkazu výsledovka, který obsahoval celkem tři oddíly (A – výnosy, B – materiální náklady, C – rozdělení hrubého důchodu).

Jednotná účtová osnova byla rozdělena do deseti tříd, v každé třídě bylo možných deset skupin účtů a v každé skupině deset syntetických účtů v tomto uspořádání:

- účtová třída 0 – Prostředky postupné spotřeby
 1 – Zásoby
 2 – Zúčtovací vztahy
 3 – Náklady, výdaje a rozdělení výsledku hospodaření
 4 – Tržby a výnosy
třídy 5 až 8 byly vyhrazeny pro vnitropodnikový účtový okruh
 9 – Fondy a zúčtování výsledku hospodaření, podrozvahové účty

Vyúčtování operací ve dvou okruzích, tj. v základním účetnictví a ve vnitropodnikovém účetnictví, bylo při tvorbě soustavy chápáno jako cesta zkvalitnění postupů vnitropodnikového řízení hospodárnosti a vytvoření přirozeného „můstku“ běhu údajů o změnách stavů vnitropodnikových zásob a časového rozlišení nákladů a výnosů z vnitropodnikového okruhu do okruhu základního účetnictví. V praxi se, bohužel, tento předpoklad v zásadě nenaplnil, s výjimkou několika málo velkých podnikových celků vybavených v té době odpovídající výpočetní technikou. Informace, které měly sloužit pružnému řízení procesů tvorby výkonů, reagujících na poptávku po nich, byly podnikovou praxí v té době získávány nejrůznějšími, zpravidla neúčtními cestami.

Významnou změnou ve srovnání s účetní evidencí bylo rovněž primární zaměření klasifikace nákladů na nákladové druhy (v účetní evidenci se náklady zachycovaly podle účelu, druhová skladba pro potřeby výkaznictví se zjišťovala neúčtně) a přímá vazba vyúčtování nákladů a výnosů (v základním účetnictví) na výkaz výsledovka.

Zdrojová stránka koloběhu prostředků zachycovaného v základním účetnictví se od účetní evidence rovněž významně odlišovala: v zásadě byly opuštěny principy odděleného bilančního shrnutí prostředků a zdrojů investičního charakteru, provozního charakteru s vlastními zdroji a provozního charakteru s cizími zdroji. Bilanční shrnutí nadále rozlišovalo pouze oblast tzv. základních prostředků (dnes dlouhodobá aktiva) a ostatních prostředků. Oblast základních prostředků a oblast ostatních prostředků zůstaly rovněž samostatnými bilančními celky. Vlastní zdroje financování základních prostředků tvořily dva fondy (Fond základních prostředků a Fond výstavby), vlastní zdroje financování ostatních prostředků tvořil Fond provozních prostředků (obratový fond) a dále Fond pracujících, Fond kulturních a sociálních potřeb, Rezervní fond a Rizikový fond⁷.

Závěr

Zavedení dvouokruhového účetnictví v roce 1965 do hospodářské praxe československých podniků bylo přes jeho málo dokonalé využití významným krokem k tomu, aby se jednotlivé podniky orientovaly na vnitropodnikové řízení hospodárnosti a vytváření souhrnů (v účetních výkazech) takových informací, které měly v principu rovněž makroekonomické využití (informace o nákladových druzích). Výkaznictví v té době zůstalo ovšem podřízeno centrálnímu řízení ekonomiky, a to jak svou strukturou, tak také periodicitou (rozvaha i výsledovka se sestavovala a předkládala měsíčně).

⁶ viz Lechner, K.–Egger, A.–Schauer, R. [4], str. 895 a n.

⁷ Rizikový fond se tvořil krácením výnosů, takže měl spíš charakter rezervy, nežli fondu (jako vlastního zdroje).

Abstrakt

Príspevek pripomína padesát let uplynulých od počátku „druhé účetní reformy“ v socialistickém Československu v roce 1965. Autor se snaží poukázat na odlišné kvalitativní prvky soustavy platné dříve – účetní evidence ve srovnání s ‚účetnictvím‘ orientovaným na připravovanou ekonomickou reformu 60. let 20. století. Zatímco se účetní evidence soustředila na přechod od tržně zaměřené jednotné soustavy podnikového účetnictví (1946-1952) k národohospodářské evidenci sloužící výhradně centrálně plánovaně řízenému hospodářství, bylo „nové účetnictví“ soustavou orientovanou více na promítání hodnotových (tržních) vztahů jak do vnitropodnikových struktur, tak také do vztahů mezi podniky navzájem. Znamé historické mezníky vývoje československého hospodářství po roce 1968 zabránily plnému využití potenciálu dvouokruhového účetnictví.

Klíčová slova: účetní soustava, účetní evidence, účetnictví, výkaz rozvaha, výkaz výsledovka, třídění nákladů

Summary

This paper recalls the contribution of fifty years since the beginning of the "second accounting reform" in Communist Czechoslovakia in 1965. Author tries to show the different qualitative elements of the system previously in force – ‘účetní evidence’ in a comparison with, ‘účetnictví’ who was oriented to economic reform prepared in 60s of the 20th century. While the ‘evidence’ focused on the transition from the single market-oriented system of corporate accountancy (1946-1952) to the national economic oriented records of serving for centrally planned economy, was "účetnictví" a system geared more to the screening value (market) relations both in-house structures and also in relations between businesses. Known historical milestones of development in the Czechoslovak economy after 1968 prevented the utilization of the full potential this two-circuit accounting.

Key words: accounting system, accounting, bookkeeping, balance sheet, profit and loss account, cost classification

JEL klasifikace: N84

Použitá literatura

- [1] Fiala, J.: *Základy účetní evidence*. Orbis, Praha 1956
- [2] Janhuba, M.: *Teorie účetnictví*. Oeconomica, Praha 2010, ISBN 978-80-245-1662-2
- [3] Kleisner, V. – Holeček, J.: *Jak naučit účetnictví*. SPN, Praha 1971
- [4] Lechner, K. – Egger, A. – Schauer, R.: *Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. Linde, Wien 2005, ISBN 3-7073-0843-X
- [5] Sumcov, A. I.: *Kurs buchgaltěskogo učeta*, 2. vyd., Gosplanizdat, Moskva 1951

Kontakt

Miloslav Janhuba, prof. Ing., CSc., Katedra finančního účetnictví a auditingu, VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel. +420224095169, e-mail mjanhuba@vse.cz