

Organická bilanční teorie Fritze Schmidta (1882 – 1950)[#]

Miloslav Janhuba^{*}

V soudobém účetním výkaznictví a jeho standardních požadavcích sílí tendence prezentovat uživatelům více materiální obsah výkazů než nominální peněžní obraz uskutečněných transakcí, který tradiční účetní výkazy jediné odrážejí. Znamená to vedle jiného rovněž zdůraznění přednosti *aktuálního ocenění* bilančních položek před jejich historickou cenou. U celé řady položek je každé aktuální ocenění více nebo méně spekulací o hypotéze nákupu (obnovovací cena), nebo hypotéze prodeje (cena pozbytí). Jestliže máme pravidelně a standardním způsobem k dispozici objektivní informaci o aktuálních cenách takových položek, můžeme relativně věrohodně příslušnou hypotézu ve výkazech zobrazit (fair value např. u deviz a valut, kotovaných cenných papírů, finančních instrumentů, nebo komodit burzovně obchodovaných). Jestliže takovou informaci pravidelně k dispozici nemáme, objektivizujícím postupem je (pochopitelně s různě velkými vícenáklady) znalecký posudek.

Všechny tyto otázky a cesty jejich řešení nemají svůj počátek včera, před rokem nebo před o málo více lety. Požadavek oceňovat aktiva rozvahy „denními cenami“ nacházíme od počátku v pracích autora **bilanční teorie organické**, prof. Dr. Julia Augusta Fritze Schmidta (*13. 3. 1882 – †1. 2. 1950). Dr. F. Schmidt působil v akademickém prostředí jako asistent od roku 1910, v roce 1911 se habilitoval v oboru obchodních věd a profesorem podnikového hospodářství byl jmenován v roce 1914 na Universitě ve Frankfurtu n. Mohanem, své alma mater. Publikáční aktivita prof. Schmidta není tak rozsáhlá jako je tomu u jiných autorit v oblasti podnikového hospodářství té doby. Zčásti to lze přičíst jeho rezignaci na aktivní činnost v době druhé světové války, zčásti také tomu, že svými názory vyvolával silné kritické reakce, jimž v tisku nedokázal dost dobře čelit a v několika případech ho v diskusi „zastoupili“ jeho žáci. Nejznámější takovátou diskuse je o smyslu oceňování denními cenami, kterou v tisku vyvolal prof. Rieger (1930) a na jeho postoj reagoval žák prof. Schmidta (později rovněž profesor) W. Kalveram (1931).

Letos je tomu již osmdesát pět let od doby, kdy v řadě *Bücherei für Bilanz und Steuern* Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin 1924, vyšla jako jedenáctá v řadě příspěvků k podnikohospodářské nauce Schmidtova útlá knížka *Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung* (Cena v rozvaze, bilanční zisk a přeocení bilancí). Kniha podává na 212 stránkách formátu 12 × 18 cm přehledné vyústění Schmidtových teoretických i praktických úvah a analýz, týkajících se základů, aplikací a rozšířených aplikací jeho *organické* teorie, vznikající v letech 1920 až 1922.

V části I. *Grundsätzliches* (Základy) vkládá celek svých úvah do širšího rámce hospodářství v tehdejší Německu, ukazuje na obtíže existujícího trhu, naplňování platných pravidel řádného účetnictví a bilancování, na problematiku existence „zdanlivých zisků“

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Prof. Ing. Miloslav Janhuba, CSc. – profesor; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <mjanhuba@vse.cz>.

(z inflace) a dovozuje správnost nahrazení peněžního (nominálního) pojetí hospodářských skutečností ve výkazech pojetím věcným (materiálním).

V části II. *Methoden und Technik der Bilanzumwertung* (Postupy a způsoby přeceňování v bilancích) se Schmidt pokusil shromáždit všechny do té doby popsané přijatelné způsoby řešení palčivého problému diskrepance věcné skutečnosti na jedné straně a hospodářských čísel o této skutečnosti v podmínkách inflační měny a velmi živého pohybu cen na trzích na straně druhé.

Obecně vymezil obsah hodnot v rozvaze majetkové, popsal možná korekční měřítka a rozsah korekcí a dále se podrobně věnoval jednotlivým technikám „nápravy“, včetně postupů, které jsou vlastní právě jeho organickému pojetí bilance. Všechny použité postupy jsou pro čtenáře ilustrovány na shodném jednoduchém příkladu, který ukazuje dané bilanční hodnoty nejprve v nominálních penězích (papírová měna), poté v hodnotách indexních přepočtů obstarávacích cen podle Mahlberga (1923) na hodnotu etátu – zlatá marka 1910, podle Schmalenbacha (1922) (přepočty věcných hodnot i hodnoty peněz), ve Schmidtově modifikaci Schmalenbacha a Mahlberga (rozvaha ve zlatých markách s přepočtem obecným cenovým indexem) a konečně podrobně přepočty podle požadavků organické teorie (Schmidt), tj. vyjadřování skutečností v denních cenách nadto přepočtených na pevnou kupní sílu obecnými indexy.

Tuto část ilustračního příkladu si ve zjednodušené podobě přiblížíme (Schmidt, 1924, s. 81 a násl.):

Předpokládaný průběh obecného cenového indexu (v papírových markách)¹:

1. 1.	1. 4.	1. 7.	1. 10.	31. 12.
100	200	300	400	500

Bilance na počátku roku v plnohodnotných markách:

aktiva		pasiva	
Budovy a stavby	1 000	Kapitál	3 000
Zařízení budov	1 000	Dluhy	2 000
Zboží	2 000		
Peníze	1 000		
CELKEM	5 000	CELKEM	5 000

¹ Příklad je postaven na skutečném průběhu inflace německé marky ve 20. letech 20. století (viz Janhuba, 2007).

Obchodní případy:

datum	operace	papírové marky	index	zlaté marky
2. 1.	prodej zboží za hotové	2 400	1	2 400
	nákup zboží za hotové	2 000	1	2 000
	náklady spojené s nákupem v hotovosti	200	1	200
1. 4.	prodej zboží za hotové	4 800	2	2 400
2. 4.	nákup zboží za hotové	4 000	2	2 000
	náklady spojené s nákupem v hotovosti	400	2	200
1. 7.	prodej zboží za hotové	7 200	3	2 400
2. 7.	nákup zboží za hotové	6 000	3	2 000
	náklady spojené s nákupem v hotovosti	600	3	200
1. 10.	prodej zboží za hotové	9 600	4	2 400
2. 10.	nákup zboží za hotové	8 000	4	2 000
	náklady spojené s nákupem v hotovosti	800	4	200
31.12.	prodej zboží na úvěr (zbytek ve skladu)	12 000	5	2 400
	náklady spojené s prodejem v hotovosti	1 000	5	200
	odpisy dlouhodobých aktiv	100	1	100

Nominální bilance k 31. 12.

aktiva		pasiva	
Budovy	1 000	Kapitál	3 000
Zařízení budov	900	Věřitelé	2 000
Zboží		Ztráta / Zisk	10 900
Peníze	2 000		
Pohledávky	12 000		
CELKEM	15 900	CELKEM	15 900

Celkový účetní zisk je tedy (na zboží) roven 10 900 papírových marek.

Z toho je nutno:

- odloučit (pravý) zisk z obratu zboží prostřednictvím přepočtu na nabývací (reprodukční) ceny:

brutto tržby	obstarávací cena	režie	zisk z obratu
2 400	2 000	200	200
4 800	4 000	400	400
7 200	6 000	600	600
9 600	8 000	800	800
12 000	10 000	1 000 + 500 (odpis ²)	500
CELKEM zisk			2 500

² Přepočet: 100 · index 5.

2. odloučit (zdánlivý) zisk jako rozdíl mezi skutečnými pořizovacími a obstarávacími (reprodukčními) cenami zboží:

$$\begin{array}{r} 4\ 000 - 2\ 000 = 2\ 000 \\ 6\ 000 - 4\ 000 = 2\ 000 \\ 8\ 000 - 6\ 000 = 2\ 000 \\ 10\ 000 - 8\ 000 = \underline{2\ 000} \\ \hline 8\ 000 = \text{celkový zdánlivý zisk na obratu zboží} \\ 400 = \text{zdánlivý zisk způsobený nízkými odpisy z pořizovací ceny} \end{array}$$

Je tedy: **10 900** celkový účetní zisk **minus 8 400** zdánlivý zisk = **2 500** pravý zisk.

*** (konec ilustrativního příkladu prof. Schmidta) ***

Další část knihy, v níž autor podrobně seznamuje čtenáře se svými vlastními postupy a technikami, je rozčleněna na čtyři skupiny problémů (oddělené vykazování stavu majetku a výsledku, dtto ve zlatých markách, sloučené vykazování stavu majetku i výsledku, dtto ve zlatých markách).

Zatímco dnešní standardy účetního výkaznictví sjednocují požadavky na určitou kvalitu výstupů (tj. obsah účetní závěrky) a vůbec se nezabývají problematikou výstavby soustavy účtů, která by tyto kvality ve výkazech zajišťovala, bylo ve Schmidtově době samozřejmé, že teorie řešila *především* metodické změny běžného účtování transakcí s následným dopadem ve výkazech, sestavovaných v duchu té které názorové „školy“. Takto se i Schmidt téměř třetinou rozsahu knížky zabývá problematikou označenou jako „Laufende Buchhaltungskorrekturen“ (průběžné korekce účetních zápisů), tedy účetním provedením důsledků přecenění obstarávacích cen na zlatou marku, přecenění na denní cenu (Tageswertrechnung – oceňovací základna v organické bilanční teorii) a konečně možností paralelního účtování ve dvojí měně nebo i ve více měnách.

Detaily všech uvedených postupů jsou rozebírány z pohledu věcných hodnot (užitku, spotřeby nebo opotřebení), aktivních a pasivních nominálních hodnot, důsledků ve změnách velikosti vlastního kapitálu, rozdělení zisku a srovnatelnosti výkazů z různých období. V závěru kapitoly se Schmidt zabývá rovněž otázkami praktického provádění naznačených korektur a důsledky, které ve výkazech vznikají úpravami, pracujícími s tzv. zdánlivým ziskem (Scheingewinn). Poslední kapitolu knihy tvoří text a komentář účetních a bilančních pravidel, zavedených v Německu v prosinci 1923.

Pro úplnost je nutno poznamenat, že Schmidtova organická bilanční teorie, přestože má mnoho znaků svědčících pro vysokou užitečnost informací výkazů sestavených podle jejích koncepcí (srv. Borkowski, 1946, s. 118), byla od svého vzniku až dodnes podrobena řadě kritických analýz, z nichž vplynuly jak některé posuny v hodnocení platnosti jejích východisek, tak také celkové vesměs skeptické závěry o možnostech jejího univerzálního použití.

Prof. Fritz Schmidt publikoval řadu odborných prací, většinou v nakladatelství Spaeth&Linde v Berlíně. Zde mu mj. vyšlo (v časovém sledu): *Kalkulation und Preispolitik* (1930), *Betriebswirtschaftliche Konjunkturlehre* (1933) a *Leistungswirtschaft* (1942).

Jeho základní práce o organické bilanční teorii *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft* vyšla 1921 v nakladatelství Gloeckner v Lipsku. Nezměněný přetisk tohoto díla vyšel nejnověji v roce 1980 v nakladatelství Keip, Stockstadt a. M.

Závěr

Osmdesáté páté výročí publikace prof. Fritze Schmidta si připomínáme v době, kdy všechny trendy sjednocování a standardizace výkazů účetní závěrky ve svých důsledcích nutně vedou více ke zdůrazňování východisek **věcného** a nikoliv **nominálního** vykazování skutečné hospodářské situace podniků a společností. A i když jsou dnes podávány obecné návody k řešení postupného přechodu od předpisového nominalismu k materiálnímu pojetí, zobrazujícímu řádně – ovšemže v penězích, nic lepšího nemáme k dispozici – věcnou skutečnost účetní jednotky, nemáme možná k dispozici tak podrobné a prozkoušené postupy, jaké ve své době podal výše uvedenou publikací prof. Dr. Fritz Schmidt. (Nebo ty jeho neumíme dnes už používat..?)

Literatura

- [1] Borkowski, R. (1946): *Die Bilanztheorien und ihre wirtschaftlichen Grundlagen*. Zürich, Schultheß & Co., 1946.
- [2] Janhuba, M. (2007): *Základy teorie účetnictví*. Parah, Oeconomica, 2007.
- [3] Kalveram, W. (1931): *Die organische Tageswertbilanz*. Archiv Sozialwissenschaft und Sozialpolitik, 1931, roč. 65, s. 627-635.
- [4] Mahlberg, W. (1923): *Bilanztechnik und Bewertung bei schwandender Währung*. Leipzig, Gloeckner, 1923.
- [5] Rieger, W. (1930): *Die organische Tageswertbilanz*. Archiv Sozialwissenschaft und Sozialpolitik. 1930, roč. 64, s. 136-154.
- [6] Schmalenbach, E. (1922): *Goldmarkbilanz*. Berlin, Springer, 1922.
- [7] Schmidt, F. (1921): *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft*. Leipzig, Gloeckner, 1921.
- [8] Schmidt, F. (1924): *Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung*. Berlin, Industrieverlag Spaeth & Linde, 1924.
- [9] Schmidt, F. (1930): *Kalkulation und Preispolitik*. Berlin, Industrieverlag Spaeth & Linde, 1930.
- [10] Schmidt, F. (1933): *Betriebswirtschaftliche Konjunkturlehre*. Berlin, Industrieverlag Spaeth & Linde, 1933.
- [11] Schmidt, F. (1942): *Leistungswirtschaft*. Berlin, Industrieverlag Spaeth & Linde, 1942.

Organická bilanční teorie Fritze Schmidta (1882 – 1950)

Miloslav Janhuba

ABSTRAKT

Článek připomíná výročí komplexní publikace autora organické bilanční teorie, profesora Dr. Fritze Schmidta z Frankfurtu n. M. [Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung] z roku 1924, ve které jsou uvedeny v té době dominující bilančně-teoretické koncepce pro odvozování výsledku hospodaření (bilančního zisku) v podmínkách inflace.

Klíčová slova: Fritz Schmidt; Organická bilanční teorie; Teorie účetnictví.

Organic Balance Theory by Fritz Schmidt (1882 – 1950)

ABSTRACT

The paper remembers the 85th anniversary of the publication: “Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung” [Valuation and revaluation for balance sheet, the profit in financial balance] by professor Fritz Schmidt, printed in Leipzig (Germany) 1924. This book contains the principles of Schmidt’s organic balance theory together with contemporary cardinal theories for balancing, which works in big inflation environment in Germany at first third of 20th century.

Key words: Fritz Schmidt; Organic balance theory; Accounting theory.

JEL classification: B16, M41.