

Devadesát let dynamické bilanční teorie Johanna Wilhelma Eugena Schmalenbacha (1873 – 1955)[#]

*Miloslav Janhuba**

Letošní rok si připomínáme devadesáté výročí od vydání stěžejní odborné publikace významného německého podnikohospodáře a účetního odborníka, prof. Dr. Johanna Wilhelma Eugena Schmalenbacha.

Narodil se 20. srpna 1873 v rodině průmyslníka. Po maturitě vystudoval Handelshochschule v Lipsku a po letech působení v praxi (mj. ve strojírenském podniku svého otce) se v roce 1900 pokusil nastoupit akademickou dráhu; jeho žádost o místo asistenta na Handelshochschule v Kolíně nad Rýnem však byla odmítnuta, protože neměl doktorát. Teprve po dvou letech byl přijat jako asistent, v roce 1903 se habilitoval a v roce 1906 byl jmenován (velmi neobvykle v německém akademickém prostředí té doby ve 33 letech a bez doktorátu¹) profesorem pro podnikové hospodářství.

V roce 1919 publikoval první verzi svého osobitého pojetí bilancování pod názvem „Grundlage dynamischer Bilanzlehre“ (Základy dynamické bilanční nauky), verzi, která byla v četných dalších vydáních upravována a zdokonalována a dodnes tiskem vychází. Prof. Schmalenbach působil v řadě odborných institucí, určitou dobu byl rovněž ministrem hospodářství spolkové země Porýní-Westfálsko. Po nástupu fašismu v Německu byl perzekvován a stáhl se zcela do ústraní. Po skončení války se aktivně podílel na znovuoživení universitního života v Kolíně nad Rýnem, po roce 1949 svou aktivní odbornou činnost ukončil. Zemřel 20. února 1955 v Kolíně nad Rýnem.

Prof. Schmalenbach podle svých vlastních slov neměl v úmyslu vytvořit komplexní teorii, tj. úplnou nauku o cílech, obsahu a postupech sestavování hlavního účetního výkazu. Chtěl jen poukázat na některé – v jeho době převládající – názory s bilancováním úzce související, které považoval za zásadně chybné.

Dnešní doba chápe poznatky publikované v úplnosti poprvé právě prof. Schmalenbachem do značné míry jako samozřejmosti, které vytvářejí profil účetních postupů označovaných jako „akruální účetnictví“, tj. evidenci a odvozování prvků výsledku hospodaření na bázi realizovaných „výdělků“ (výnosy) a pro to učiněných „obětí“ (náklady ve výsledovce). Tak trochu se zapomíná na jeho pregnantní komplexní přístup k zachycování neukončených (tj. do výsledku nedovedených) operací v účetnictví a ve výkazech položkami časového rozlišování a na velice zásadní koncepci „totálního zisku“. Bývá zmiňován nejčastěji v souvislosti s fixními a variabilními náklady, jejichž odlišnosti v praxi pozoroval, propočítával je a určoval pravidla jejich (odlišného) řízení. Schmalenbachův záběr byl ovšem mnohem širší a jeho zásadní „obrácení úvah“ o smyslu bilancování směrem k dynamice

[#] 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>.

¹ Doktorát mu byl udělen teprve v roce 1919 na základě veřejné rozpravy na Handelshochschule Kölln.

výdělkových procesů a jejich stop v podobě specifických bilančních aktiv a pasiv lze považovat ne-li za větší přínos, tedy minimálně za přínos stejně významný jako je praktické využití existence fixních a variabilních nákladů.

Půdu pro přechod od bilanční statiky k bilanční dynamice na přelomu předminulého a minulého století vytvořily zejména změny v hospodářství v poslední třetině devatenáctého a v prvních rocích století dvacátého. Tehdy se ustaluje převažující podnikatelský subjekt v podobě akciové společnosti, který staví původního uživatele účetnictví a účetních výkazů (vlastník, který zároveň svůj podnik řídí a spravuje a dost podrobně ovládá účetnictví, byť jen kvůli daním) do nové pozice: Jestliže se dalo říci, že dřívější uživatel rozvahy usuzoval z majetku na budoucí výnos a činil k tomu potřebná rozhodnutí a dispozice, nový typ uživatele usuzuje z výnosu na majetek, tzn. svoje investiční rozhodnutí orientuje podle ziskových parametrů příslušné společnosti. Zároveň je v této době stále víc zřejmé, že bilancované hodnoty (ve smyslu platných *statických* zásad) setrvávají v dosažených číslech, i když se hmotná podstata dané podnikatelské jednotky proměňuje podle docílených (pozitivních) výsledků znovu vložených do rozšíření potenciálu jednotky.

Schmalenbach se od počátku spíš zdráhal označit své postuláty za novou teorii bilancování a poukazoval spíš na jejich užitečnost při *praktických* účetních a bilančních postupech v podnicích. Přesto je odbornou veřejností od počátku jeho dynamika stavěna do protikladu k dosavadním názorovým proudům teoretiků bilancování, které se pod tlakem stále úspěšněji se prosazujících schmalenbachovských tezí nakonec ‚semkly pod praporem‘ bilanční statiky.

Povšimněme si blíž – po devadesáti letech jejich existence – specifických Schmalenbachových kategorií bilančních aktiv a pasiv ve vazbě na jeho pojmání skladby výnosů a nákladů ve výsledovce. Snad každá odborná publikace² zabývající se Schmalenbachem uvádí přehled struktury jeho rozvahy majetkové a účtu zisku a ztráty, vidouc v tom těžiště pochopení dynamického bilancování. To jistě platí, avšak tato skladba bez uvědomění si významu, který Schmalenbach jednotlivým pozicím přisuzoval, nemusí vždy dostačovat k úplnému pochopení dynamického pojetí bilance. Rovněž řada kritiků podstatu schmalenbachovských bilančních pozic třeba i akceptovala, avšak neztotožnila se právě s jeho přístupem k významu jednotlivých položek.

Tab. 1: Rozvaha (ve struktuře podle Schmalenbacha)

Aktiva	Pasiva
peníze	vlastní kapitál
1. výdaj, dosud ne uplatněný náklad ³	1. uplatněný náklad, dosud ne výdaj
2. výdaj, dosud ne příjem	2. příjem, dosud ne výdaj
3. výkon, dosud ne uplatněný náklad	3. uplatněný náklad, dosud ne výkon
4. výkon, dosud ne příjem	4. příjem, dosud ne výkon

Jako příklady obsahu jednotlivých položek aktiv si představme:

² V české literatuře např. Janhuba (2007).

³ Pozn.: „Uplatněný náklad“ je ekvivalentem něm. Aufwand (angl. expense), tj. náklad ve výsledovce, zatímco náklad (tj. neuplatněný) by byl ekvivalentem něm. Kosten (angl. cost) a rozumí se jím „vsazeno“ (stálo nás, vlastní náklady).

- číslo 1 jako nakoupená (zaplacená) dlouhodobá aktiva, dále výdaje na výzkum a vývoj, nespotřebované (zaplacené) zásoby a také náklady příštích období. Ve všech těchto případech jde o tranzitující ‚náklad příštích období‘, tedy (skutečnou nebo hypotetickou) zásobu uhrazenou vydanými penězi;
- číslo 2 jako pohledávky z titulu poskytnutých půjček v penězích, (zaplacené) zásoby zboží k prodeji a taková dlouhodobá aktiva, která se neodepisují (zejména pozemky; podle Schmalenbacha sem patří rovněž zbytkové hodnoty odepisovaných dlouhodobých aktiv);
- číslo 3 jsou aktivované výkony vlastní činnosti;
- číslo 4 zásoby hotových výrobků na skladě nákladově oceněné a pohledávky za prodané podnikové výkony.

Jako příklady obsahu jednotlivých položek pasiv lze vidět:

- číslo 1 závazky vůči dodavatelům aj. věřitelům, vytvořené rezervy a výdaje příštích období;
- číslo 2 závazky za přijaté půjčky a bankovní úvěry;
- číslo 3 dosud neaktivované výkony vlastní činnosti;
- číslo 4 přijaté zálohy a rovněž výnosy příštích období.

Tab. 2: Výsledovka (struktura podle Schmalenbacha – horizontální forma)

Náklady	Výnosy
1. uplatněno nyní, výdaj nyní	1. výkon ⁴ nyní, příjem nyní
2. uplatněno nyní, výdaj dříve	2. výkon nyní, příjem dříve
3. uplatněno nyní, výdaj později	3. výkon nyní, příjem později
4. uplatněno nyní, výkon nyní	4. výkon nyní, uplatněný náklad nyní
5. uplatněno nyní, výkon dříve	5. výkon nyní, uplatněný náklad dříve
6. uplatněno nyní, výkon později	6. výkon nyní, uplatněný náklad později

V nákladech zde znamená položka:

- číslo 1 zaplacené náklady (např. placené nájemné tohoto období),
- číslo 2 spotřebu zaplacených nakoupených výkonů (např. odpisy dlouhodobých aktiv), případně úbytek z nákladů příštích období,
- číslo 3 nezaplacenou spotřebu nakoupených výkonů (např. došlá faktura za el. energii),
- číslo 4 výrobní spotřebu,
- číslo 5 spotřebu aktivovaných vlastních výkonů,
- číslo 6 tvorbu rezerv.

Ve výnosech znamená položka:

- číslo 1 prodej vyrobené produkce proti hotovému placení,
- číslo 2 prodej vyrobené produkce, na niž jsme přijali zálohu,
- číslo 3 prodej vyrobené produkce spojený se vznikem pohledávek,

⁴ Schmalenbach dává ve výsledovce přednost označení ‚výkon‘ (Leistung) před ‚výnos‘ (Ertrag), protože je přesvědčen o prvotnosti výkonů, které je třeba prodat, aby vznikl výnos. Proto je pro něj také jakákoliv aktivace – včetně změny stavu výrobních zásob – spojena s operací výnosového charakteru.

- číslo 4 přírůstek zásob hotových výrobků oceněných vlastními náklady,
- číslo 5 čerpání rezerv,
- číslo 6 aktivaci vlastních výkonů.

U Schmalenbacha slouží rozvaha – stejně jako výsledovka – jednomu cíli (bilanční monismus): zjistit ‚správný‘ výsledek hospodaření běžného období, se zdůrazněním *srovnatelnosti* výsledků jednotlivých let mezi sebou. Tzv. dualistické pojetí bilančního cíle Schmalenbach zásadně neakceptoval. Přitom je v dynamické rozvaze pamatováno na výdaje a příjmy, které se dosud neprojevily jako výsledková operace, zatímco v dynamické výsledovce jsou vykázány pohyby peněžních i nepeněžních aktiv a pasiv, které se v tomto období jako výsledková operace projevily. Výsledek v rozvaze a ve výsledovce je týž.

Schmalenbachova dynamická bilanční teorie všeobecně vychází z principu ocenění nabývacími (historickými) cenami s opatrností, která je u např. dlouhodobých aktiv vyjádřena přiměřenými odpisy. V některých specifických případech je požadováno ocenění prodejními cenami (u zásob určených k prodeji a u aktiv všeobecně obchodovaných). Dynamická bilance může být sestavována buď s neupravenými cenami, anebo s cenami respektujícími pohyb celkové cenové hladiny (inflaci). Schmalenbach uvádí celkem tři postupy, které mohou sloužit pro přepočty vyjadřující inflační vlivy: indexaci, zakotvení cen ve zlaté marce, nebo přechod k účtování a vyzkazování v cizí (pevné) měně.

Ve své „*Dynamische Bilanz*“, 8. vydání (1947, poslední autorem korigované), na str. 100 uvedl prof. Schmalenbach v souvislosti s tichými rezervami rovněž některé myšlenky o přiměřenosti odpisů: „*Nun sehen wir zu, wie sich die dynamische Lehre zu den stillen Reserven in den Anlagewerten stellt. Sie geht zunächst davon aus, dass erstens die Lebensdauer und zweitens der Nutzwertverlauf immer schwer, in der Regel überhaupt nicht exakt schätzbar sind. Man muss beim Ansatz der Abschreibungssätze ziemlich wild verfahren. Man kann darüber klagen, aber es ist nicht zu ändern. Wir sehen klar, wie viele Einflüsse hier wirksam, und dass sie fast alle nicht genau schätzbar sind. Ebenfalls nicht genau abschätzbar ist, wie der Abschreibungsverlauf auf die beste Weise getroffen wird.*“⁵

Závěr

Dynamická bilance prof. E. Schmalenbacha je přes svůj úctyhodný věk stále dobrým pramenem poznání zdravých zásad podnikového hospodářství. Představuje rovněž, jak už bylo řečeno, obrat v zaměření údajů účetnictví a výkazů (tehdy připadaly v úvahu jen rozvaha a výsledovka) od externího uživatele, upřednostňujícího *statický* obrázek podniku a jeho hospodaření, k uživateli internímu (řídícímu pracovníkovi, manažerovi), pro kterého jsou významné jak údaje o již dosaženém výsledku, tak také o strukturním potenciálu výsledků budoucích.

⁵ Podívejme se teď, jak se dynamická nauka staví k tichým rezervám při ocenění dlouhodobých aktiv. Vychází prozatím z toho, že je vždy obtížné, zpravidla nemožné exaktně odhadnout jak dobu životnosti, tak také průběh ekonomického využití [konkrétního aktiva]. Člověk tak musí při volbě odpisových kvót postupovat dost divoce. Můžeme si nad tím stýskat, ale změnit se to nedá. Vidíme zřetelně kolik tu působí vlivů a že skoro žádný z nich nelze přesně odhadnout. Stejně tak přesně neodhadnutelné je to, jak nejlepším způsobem vystihnout průběh odpisování.

Literatura

- [1] Janhuba, M. (2007): *Základy teorie účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2007.
- [2] Schmalenbach, E. (1919): *Grundlage dynamischer Bilanzlehre*. 1. vydání, Leipzig, G. A. Gloeckner, 1919.
- [3] Schmalenbach, E. (1947): *Dynamische Bilanz, I. u. II. Teil*. 8. vydání, Hamburg, Industrie- und Handelsverlag W. Dorn, 1947.

**Devadesát let dynamické bilanční teorie
Johanna Wilhelma Eugena Schmalenbacha (1873 – 1955)**

Miloslav Janhuba

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá úlohou a významem předního německého podnikového ekonoma první poloviny dvacátého století, J. W. Eugena Schmalenbacha. Osvětluje některé aspekty jeho dynamické teorie bilanční, kterou vytvořil v prvním desetiletí dvacátého století spojovací můstek mezi rigidně právním pojmáním obsahu rozvahy (účtu rozvažného konečného) a pojmáním tohoto obsahu z hlediska podnikového ekonoma (manažera). Obsahem rozvahy podle Schmalenbacha nejsou jednotlivé skupiny aktiv a je financujících zdrojů, ale *potenciály nedokončených obchodních operací*, které přecházejí do dalšího účetního období.

Klíčová slova: Schmalenbach; Dynamická bilanční teorie; Teorie účetnictví.

**Ninety Years of Dynamic Balance Theory by
Johann Wilhelm Eugen Schmalenbach (1873 – 1955)**

ABSTRACT

This text focuses on the role and meaning of prominent German economist in the first half of 20th century, J. W. E. Schmalenbach. Author explains some aspects of the dynamic balancing theory, created of Schmalenbach in 1919. The aim by Schmalenbach was the new formulation of the basic balancing question: not 'what', but 'in what condition like'. The balance sheet is for him not any count in law framework, but also a count for the proprietary managers, i. e. potential of business entity.

Key words: Schmalenbach; Dynamic balance theory; Accounting theory.

JEL classification: B16, M41.