Potrojně účetnictví F. V. Jezerského (1836-1916)[#]

Miloslav Janhuba^{*}

V minulém roce uplynulo „kulaté“ stočtyřicáté výročí návrhu jednoho ze známých pokusů o návrh účetnictví „jinak“, návrhu tzv. „potrojněho“ účetnictví (někdy také „ruského“; vzhledem k jeho podstatě by se mělo správně označovat jako „trojitě účetnictví“) jehož autorem je prof. Fjodor Venediktovič Jezerský (1870, 1874, 1876).

Prof. Jezerský působil jako středoškolský učitel obchodních nauk v Petrohradě a je autorem několika odborných učebnic, především učebnic účetnictví. Jeho systém „potrojněho“ účetnictví plynule navazuje na starší myšlenky, které se objevovaly v odborné účetní literatuře prakticky již od počátku devatenáctého století.

Všechny takové úpravy **formy** podvojněho účetnictví si kladly za cíl zpřehlednit účtovanou problematiku takovým způsobem, aby prakticky ihned po zaúčtování případu bylo v knihách možno odečíst vliv případu na pohledávky a závazky a současně jeho vliv na dosažený výsledek hospodaření, případně také na pohyb peněžních prostředků.¹

Zápisy obchodních případů v deníku (Jezerský nazývá tento deník „kniha kapitálu“) jsou uspořádány podle zásad synchronistických účetních forem a Hügliho logismografie. Při zapsání operace (jde o *tři podvojně zápisy*) se má hned zjistit a zapsat výsledek z této operace. Z hlediska celoročního hospodaření a vlivů na náklady a výnosy podniku, které mají všeobecný rozsah a netýkají se toliko jediného případu, je to myšlenka poněkud utopická. To přiznává i Jezerský, který připouští, aby se – pokud nejde o ryze jednoúčelové náklady a výnosy – výsledek účetně zjišťoval až na konci roku. V Jezerského době se jednalo především o celoroční nároky typu služného, nájemného a daní, významnou měrou také aktivních a pasivních úroků na kontokorentech (a to i u odběratelů a dodavatelů, nejen ve vztahu s bankou).

Jezerského účetní forma má tři knihy: 1. knihu zápisů podle časového hlediska, označovanou jako *kniha kapitálu*, 2. knihu účtů a 3. přehlednou účetní uzávěrku. Kniha číslo jedna je v podstatě synchronistický žurnál, tj. hlavní kniha v podobě deníku, která obsahuje jenom omezený počet účtů – pokladnu a účty skupinového charakteru. Sloupce listu v knize jsou nadepisovány: „pomocný sl.“, „pokladna“, „běžné hodnoty“, „dlužníci“, „věřitelé“ a „výsledek (kapitál)“. Sloupec „běžné hodnoty“ obsahuje především účty „zboží“, „cenné papíry“ atd. Účet „dlužníci“ se může dělit na „aktivní směnky“ a „ostatní pohledávky“.

V knize účtů (kniha č. 2) je pro každou složku majetku zřizován účet v podobě obvyklé pro (hlavní) knihu rozvahových aktiv a pasiv.

[#] 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 Z toho důvodu také označení „potrojně“ – Jezerský dokládal, že se zaúčtováním případu projeví: (1) změna aktiv a pasiv, (2) dílčí dosažený výsledek a (3) změna ve stavu peněžních prostředků. Uvědomme si, že to bylo v době, kdy zjištění takových údajů z běžného účetnictví znamenalo zpracovat krátkodobou uzávěrku včetně inventáře majetku a dluhů! Dnešní podmínky počítačového zpracování účetnictví umožňují ještě daleko víc, ale ve své době šlo o velice pragmatické „zlepšováky“.

Knihy přehledné uzávěrky obsahuje konečné stavy všech účtů. Má nahrazovat běžnou hlavní knihu a předvahy a lze ji sestavovat podle potřeby, tj. rovněž denně.

Sloupce ve všech třech knihách jsou nadepisovány „skutečný příjem“ (Debet), „skutečný výdaj“ (Kredit) a „výsledek“, který se dělí na „zmenšování“ (ztráta) a „přibývání“ (zisk).

Jezerský předpokládá u příslušných účtů zápisy v jednotkách množství s kusovou cenou a konečnou částkou (označeno jako multiplikandy, multiplikátory, produkty). Sloupec produktů je rozdělen na dva, vedlejší pomocný sloupec (regulátor) slouží k zapisování zaokrouhlovacích rozdílů. Bilanci (rozvahu) na konci období vytváří Jezerský vlastně z pomocných knih, kterým říká „živé“, zatímco deník a hlavní kniha jsou pro něj knihy „mrtvé“.

Jak již bylo poznamenáno výše, Jezerský se inspiroval staršími návrhy uspořádání účetních forem, zejména pak návrhy odborných autorů Jacloa a Margarioliho, resp. Ochse z roku 1843, resp. 1840.

U Ochse (1840) se vychází z toho, že účetnictví má poskytovat: a) odpočet s osobami, b) stav majetku a c) příčiny změn v majetku. Ochs tedy rozděluje účty na osobní, majetkové a účty zisku a ztráty, přičemž tvrdí, že účtování zisku a ztráty udává stav, *jaký má být*, účtování aktivního a pasivního majetku udává stav *jaký skutečně je*. Přitom oba účty musí přesně souhlasit za předpokladu, že jsme se nedopustili formálních chyb.

Takové úpravy formy účetních zápisů, jakou nacházíme u Jezerského (a u jeho předchůdců), se vyskytují v novější historii účetnictví poměrně často. Jejich základem byly snahy o zjednodušení a zpřehlednění účetní práce a jejich ihned odečitatelných výsledků při zachování předepsané struktury a úprav základních a pomocných účetních knih. V dnešní době, kdy se vlastně ani nepředpokládá, že by účetnictví bylo vedeno jinak než na počítači, se všemi synoptickými možnostmi a variabilitou zobrazovaných dat, mají zmiňované dřívější úpravy účetních forem už pouze historickou hodnotu.

Bohatost návrhů úprav účetních záznamů vedených ručně ve vázaných knihách předznamenala zejména Hügliho *logismografie*, forma (u Hügliho vždy označována jako samostatná účetní soustava!) účetních záznamů, kde se z důvodů přehlednosti zápisů v hlavní knize využívá jen několik těch nejfrekventovanějších účtů a ostatní jsou souhrnně označeny jako „další účty“. Logismografie byla ještě po celou první polovinu dvacátého století předmětem obsáhlých diskusí v odborném tisku, a v podstatě dodnes nebyl přijat jednotný názor na její celkové zhodnocení z hlediska účetní historie.

V období nástupu počítačů postupně mizí zájem praxe o variantní formální uspořádání účetních knih, které by mělo za cíl na jedné straně zjednodušit účetní práci (zapisování), na druhé straně rozšířit informační potenciály uskutečněných záznamů hned od okamžiku zápisu. Současné praktické požadavky na účetní software však většinou nejdou za hranici předepsaných postupů a metod zobrazování hospodářské skutečnosti, orientovaných navíc převážnou měrou na související daňové otázky, což je – možná – škoda.

Připomínající si novátorský postup F. V. Jezerského z poslední čtvrtiny devatenáctého století, nemůžeme pominout zčásti odlišné, avšak v základních rysech obdobně novátorské koncepte rozšíření informací z účetnictví, které jsou – na rozdíl od „trojitého účetnictví“ zcela současné. Mám na mysli fakt, že myšlenky Jezerského a jeho předchůdců ani v současnosti

úplně nezapadají do prachu archivů, přestože se Jezerského systém v jeho době ani v Rusku neprosadil – vzdor intenzivní reklamě jak v Rusku samotném, tak i v okolních zemích.

Obr. 1: Schéma struktury ‚Bilanční knihy‘ u Ochse (velmi podobně rovněž ve zmiňované Jezerského účetní formě) s ukázkou vyúčtování aktivních a pasivních směnek

Číslo účtu	Název účtu	aktiva	úhrn obchodů	celkem	pasiva	úhrn obchodů	celkem	na penězích	ztráta	zisk	inventura aktiv	inventura pasiv
	Pokladna											
	Běžné hodnoty											
	zboží A											
	zboží B											
	atd.											
	nábytek a nářadí											
	Korespondenti aktiv:											
	banka											
	odběratelé											
	aktivní směny	2 222,50	12 500,-	14 722,50	- -	14 722,50	14 722,50	14 505,75	216,75	- -	- -	- -
	Korespondenti pasiv:											
	dodavatelé											
	berní správa											
	dlužné směny	- -	10 736,90	10 736,90	- -	10 736,90	10 736,90	10 956,-	- -	219,10	- -	- -
	dlužné mzdy											
	Celkem pokladna											
	Celkem hodnoty											
	Celkem aktiv											
	Celkem pasiv											
bilanční úhrny		156 592				156 592			13 212	13 212	160 404	160 404

Informovat uživatele účetnictví aktuálně o velikosti dosaženého (dílčího) výsledku hospodaření spojené s uskutečněnou operací a současně o dopadu operace na přírůstky (úbytky) peněžních prostředků si klade za cíl rovněž zcela soudobá úprava počítačového účetního software, kterou vyvinul Jiří Dušek (2009) z Nového Města na Moravě a označil ji

jako „pentální účetnictví“². Systém J. Duška přispívá informačně ke zjištění výsledku z operace, přírůstku a úbytku majetku a speciálně pak peněžních prostředků.

Závěr

Jezerského účetní systém byl ve své době dobrou praktickou reakcí na vzrůstající potřebu takových informací, které by *rychle a bez větších pracovních nároků* bylo možné získat z účetnictví. Systém potrojného účetnictví dával informacím o pohybu peněžních prostředků stejnou váhu jako informacím o dosaženém dílčím výsledku hospodaření. Tím Jezerský průkopnický vytvořil se značným časovým předstihem jedno z předznamenání budoucí snahy doplnit výstupy z účetnictví [závěrka v podobě rozvahy a účtu ztrát a zisků] rovněž přehledem o peněžních tocích.

Literatura

- [1] Dušek, J. (2009): *Pentální účetnictví*, Žďár nad Sázavou, Organizační kancelář, 2009.
- [2] Jaclot, J. J. – Margaroli, G. B. (1843): *Manuale di scritturazione mercantile ossia l'arte di tenere i registri di commercio in partita doppia e semplice insegnata in lezioni 21 senza bisogno di maestro*. Milano, Tip. di Commercio, 1843.
- [3] Jezerskij, F. V. (1870): *Pervij publičnyj opyt novoj sistemy*. Dresden, 1870.
- [4] Jezerskij, F. V. (1874): *Prenija o dvojnoj – italjanskoj i trojnoj – ruskoj sistemach torgovogo ščetovodstva*. Sankt Peterburg, 1874.
- [5] Jezerskij, F. V. (1876): *Obmany, ubytki i ošibki, skryvajuščijesja v vernych balansach dvojnoj – italianskoj sistemy ščetovodstva i otkryvajemyje proznaki bernosti ruskoj trojnoj sistemy*. Sankt Peterburg, 1876.
- [6] Ochs, A. (1840): *Bilanz-Journal*, Köln, W. Clouth, 1840.
- [7] Wikipedia (2011): *Potrojně účetnictví*. [on-line], San Francisco, Wikipedia, c2011, [cit. 10. 3. 2011], <http://cs.wikipedia.org/wiki/Potrojně_účetnictví>.

² Snad by odpovídal český ekvivalent „paterné účetnictví“, ale „pater“ nás etymologicky zavádí do latiny, což v tomto případě není na místě

Potrojně účetnictví F. V. Jezerského (1836-1916)

Miloslav Janhuba

ABSTRAKT

Příspěvek připomíná 140. výročí první publikace soustavy, která se označuje v literatuře jako „ruské“ potrojně účetnictví a již vyvinul na konci 19. století Rus F. V. Jezerskij. Soustava, lépe však účetní forma, byla u Jezerského zaměřena na takový způsob účetního záznamu, který umožnil okamžité zjištění (dílčího) výsledku z operace a poukázal na související pohyb prostředků a zdrojů.

Klíčová slova: F. V. Jezerskij; Potrojně účetnictví; Dějiny účetnictví; Účtování; Peníze; Zisk.

Ternary bookkeeping by F. V. Ezerski (1836-1916)

ABSTRACT

The article remembers the 140th anniversary of the first publication of a formal bookkeeping system 'Accounting by ternary entry' by the F. V. Ezerski. This system was an innovation of bookkeeping practice then. It permits the complex information of the assets and liabilities changes and of the changes in income and cash flow as well. Past formal bookkeeping systems were striving to simplify the journalizing and posting processes of accounting figures by spreading the potential of information.

Key words: F. V. Ezerski, Accounting history; Bookkeeping; Money; Profit.

JEL classification: B16, M41.