Co byla ,účetní evidence‘[#]

(Diskuse k pojmu účetní evidence)

Miloslav Janhuba^{*}

Stále se ještě setkáváme s používáním výrazu ,účetní evidence‘, a to zejména tehdy, kdy se laik snaží vyjádřit rádoby odborně. Poněkud však zarazí, když je tento termín použit v odborné rozpravě snad jako synonymní k termínu ,účetnictví‘. Jistě, lze mávnout rukou a s poukazem na stále horší globální situaci zaujmout stanovisko nezúčastněného pozorovatele pře odborníků o slovíčka. Ale – vzhledem k době, která uplynula – je také možné připustit, že řada těch, kdo se dnes zabývají účetnictvím už ani neví, zda a jaký obsahový rozdíl mezi ,účetnictvím‘ a ,účetní evidencí‘ existuje.

Tento příspěvek se snaží napomoci zájemcům v pochopení zásadní nevhodnosti užití pojmu ,účetní evidence‘ mimo zcela zřetelně vymezený časový úsek české (československé) hospodářské historie. Termín ,účetní evidence‘ označuje tu část národohospodářské evidence, která se uskutečňovala v socialistických podnicích, úřadech, organizacích, institucích atd. na základě zákona č. 108/1951 Sb., přijatého v prosinci 1951, o organizaci národohospodářské evidence. Tento zákon členil národohospodářskou evidenci na *operativně-technickou evidenci a statistiku* (podléhaly Státnímu úřadu statistickému) a *účetní evidenci* (podléhala ministerstvu financí). Účetní evidence se dále dělila na **běžnou účetní evidenci**, na **výslednou kalkulaci** a na **účetní výkazy** (výkazy jednotlivých organizací + výkazy souhrnné, sestavované na úrovni nadřízeného orgánu).

Proč vůbec došlo k opuštění ,účetnictví‘ a jeho nahrazení ,účetní evidencí‘? Jednak to byly kvalitativně nové úkoly, které stály před všemi úrovněmi řízení hospodářství v počínajícím socialistickém plánovitém a centrálně ovládaném systému, jimž se zachycování a *kontrola* probíhajících hospodářských jevů muselo přizpůsobit, jednak neustálý a sílící tlak velkého bratra, SSSR, který nemohl strpět, aby si někde v nějakém Československu vedli dál *kapitalisticky zaměřené* účetní knihy a nepostupovali sjednoceně v duchu osvědčených vzorů *buchgaltěrského učota* (doslovný překlad je právě ,účetní evidence‘). Z dnešního hlediska vlastně nepřiliš rozsáhlá dějinná etapa (od roku 1951 do roku 1966, tedy patnáct let) byla tak v oblasti zachycování hospodářských jevů, výroby, obchodu, poskytování služeb atd. charakterizována pro naše účetní tradice svým způsobem cizím přístupem. Systém účetní evidence je účetně-teoreticky soustavou vybudovanou na *jedné řadě* účtů (stavové účty rozvahových aktiv a pasiv) při potlačení objektivního odvozování výsledku na základě srovnatelných výnosů a nákladů a naopak při zdůraznění primární funkce předkládaných *výkazů*, které od nejnižších hospodářských jednotek „proudily“ směrem vzhůru až na úroveň „ústředního plánování rozvoje hospodářství“. Zabudování výsledné kalkulace přímo do soustavy účetní evidence mělo za (nesplnitelný) cíl plynule oceňovat veškeré složky hospodaření skutečně vynaloženými a spotřebovanými činiteli, což při centrálně určených cenách končilo v bludném kruhu stále nového a nového porovnání skutečnosti a plánu a

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace 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>.

zainteresovanosti na splnění plánu mnohem intenzivnější než na užitečnosti a prodejnosti produktů, které se vyráběly.

Abychom si přiblížili, co všechno musel pracovník účtárny respektovat při naplňování účetních zásad, vzpomeňme jen existenci 37-39 účtových osnov a 90 závazných vzorů účetních výkazů. Účtové osnovy byly uspořádány tzv. pořadovým způsobem a lišily se (třeba jen v detailu) podle odvětví a podle právní formy evidující organizace. Např. v průmyslových podnicích se mezi roky 1952 až 1965 účtovalo na účty řazené v osnově do oddílů (celkem 23), kdy každý oddíl obsahoval nejméně jeden, ale také třeba až jedenáct účtů. Oddíly byly označeny takto (Šlosár, 2008, s. 78 a n.):

1 – základní prostředky	13 – rezervy a oprávky
2 – investice a generální opravy	14 – nové ocenění zásob
3 – materiál	15 – účelové financování
4 – mzdy	16 – financování investic a generálních oprav
5 – výroba	17 – krátkodobé provozní úvěry
6 – výrobky a zboží	18 – výnosy příštích období
7 – peněžní prostředky	19 – kontrola plnění plánu vlastních nákladů
8 – pohledávky a dluhy	20 – náklady na oběh
9 – vnitropodnikové zúčtování	21 – realizace
10 – náklady příštích období	22 – zisky a ztráty
11 – odvody a přiděly	23 – podrozvahové účty
12 – fondy	

Forma vedení účetnictví nebyla závazně stanovena (sic!), avšak požadovaly se záznamy uspořádané věcně v syntetické a analytické evidenci a uspořádané chronologicky, při využití volných listů, nebo vázaných knih, nebo sestav ze strojů na děrné štítky, případně z počítačů.

Předchozí účetní praxe (tj. do roku 1952/3) používala dvouokruhového systému účtů v tzv. „podnikovém početnictví“, které se dělilo na finanční a provozní účetnictví, kalkulaci a rozpočetnictví, podnikovou statistiku a rozborů. V podnikovém početnictví mělo svůj obrovský význam právě provozní účetnictví (jistá obdoba dnešního manažerského účetnictví, resp. jeho části označované někdy jako nákladové účetnictví) se svými různorodými pohledy na náklady, umožňujícími sledovat a řídit hospodárnost. Účetní evidence se vedla v jednom okruhu a rozmanitost pohledů na náklady byla setřena požadavkem povinného členění nákladů podle účelu (s následným zjišťováním nákladových druhů pro národohospodářské účely). V rámci účetní evidence se postupně stále víc soustřeďovala pozornost na účetní výkazy, jejich formálně správné a včasné předkládání a kontrolu vývoje hospodaření jejich prostřednictvím s úrovně nadřízených orgánů. Již v roce 1958 byly aktualizovány některé předpisy související s naplňováním zákona č. 108/51 Sb. podle oprávněných požadavků podnikové praxe a pro nápravu nedostatků v dikci původních předpisů. Jak byla v soudobé odborné literatuře chápána funkce účetních výkazů, ilustruje následující rozsáhlejší citát: „Výkaznictví je posledním metodickým i organizačním článkem národohospodářské evidence, v němž se zevšeobecňují její ukazatele. Národohospodářská evidence, zobrazující proces rozšířené socialistické reprodukce jednotnou soustavou základních ukazatelů, uspořádaných podle nejdůležitějších hledisek a v hlavních souvislostech má několik metodických stupňů. Nejnižším metodickým stupněm je prvotní evidence. Tři obory národohospodářské evidence (účetní evidence, operativně technická evidence a statistika) zachycují hospodářské jevy na druhém metodickém stupni. Opírají se o prvotní záznamy a sledují určité složky, prvky nebo fáze procesu reprodukce podle metod jim vlastních v rozsahu a obsahu i dělbě práce, které jsou stanoveny v metodologii. Na podkladě těchto tří

oborů se sestavují výkazy národohospodářské evidence, které jsou třetím a posledním metodickým stupněm národohospodářské evidence na úrovni podniku nebo jiné organizace. Tyto výkazy jsou na druhé straně prvním stupněm sumarizování ukazatelů na vyšší úrovni řízení. ... Předposledním stupněm je obvykle resort (ministerstvo), posledním stupněm sumarizace vybraných ukazatelů na úrovni národního hospodářství jsou bilance národního hospodářství.“ (Fireš – Vihan, 1963, s. 266)

Etapa účetní evidence v naší hospodářské praxi padesátých a počátku šedesátých let minulého století skončila v roce 1965 uskutečněním zásadní reformy v této oblasti, která mj. znamenala opětné přijetí termínu „účetnictví“ v jeho obvyklém obsahu, známém i dnes, a mezi léty 1966 až 1974 také užívání dvouokruhového uspořádání účetnictví (v návaznosti na tradici podnikového početnictví) v okruhu tzv. „základního účetnictví“ a „vnitropodnikového účetnictví“. Legislativa v té době rovněž opustila užívání pojmů „národohospodářské evidence“ a jejího dříve závazného obsahu a přistoupila k označení „soustava ekonomických informací“. Postupně byla opuštěna pestrá sbírka nejrůznějších závazných účtových osnov a uplatněna univerzální účtová osnova se specifickými prvky pro odlišnosti odvětví národního hospodářství, osnova s moderním desetinným tříděním účtů (třída, skupina účtů, účet ve skupině) a tzv. bilančně-procesním uspořádáním.

Pokud tedy v rozhovoru, anebo při prezentaci, přednášce nebo výkladu z oblasti účetnictví použijeme termín „účetní evidence“ mělo by jít výhradně o charakterizování způsobu, jímž se účetnictví v Československu vedlo mezi roky 1952 až 1966. Zákonem přijetí termínu „účetní evidence“ v roce 1951 „slaví“ letos kulaté šedesáté výročí; jeho opětné opuštění československou účetní teorií a praxí v roce 1966 „slaví“ výročí čtyřicáté páté. Připomeňme si je u vědomí nekonečné flexibility vedení účetnictví pro potřeby (a na základě diktátu) jeho uživatelů.

Závěr

Používání termínu „účetní evidence“ ještě v dnešní době jako označení té části podnikohospodářských informací, které přísluší pojmenování „účetnictví“ je nesprávné. Pojem „účetní evidence“ byl československé hospodářské praxi vnucen na počátku padesátých let při zkopírování sovětského účetního modelu do počínajícího centrálně řízeného plánovitého socialistického hospodářství. I když jde v dnešní době o pro nás časově vzdálený úsek dějin, je užitečné připomínat si skutečný původ tehdy nových odborných označení (mimo „účetní evidenci“ ze stejné doby pocházel také třeba „chozrasčot“).

Literatura

- [1] Fireš, B. – Vihan, S. aj. (1963): *Základy teorie účetní evidence*. Praha, SNTL, 1963.
- [2] Šlosár, R.: *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava, Iura Edition, 2008.

Co byla ‚účetní evidence‘

Miloslav Janhuba

ABSTRAKT

Příspěvek připomíná šedesáté výročí přijetí zákonné úpravy tzv. ‚účetní evidence‘ v Československu v roce 1951. Charakterizuje obsah účetní evidence a její úkoly a poukazuje na zásadní nevhodnost používat uvedený pojem mimo zcela přesně historicky vymezený úsek patnácti let, ve kterých se účetní evidence v hospodářství uskutečňovala.

Klíčová slova: Účetní evidence; Účetnictví; Zákonná úprava; Účetní výkazy; Centrální řízení a plánování hospodářství.

What is Meant “Financial Records”

ABSTRACT

The paper points to sixtieth anniversary of the adoption of the statutory scheme so-called ‘financial records’ in Czechoslovakia in 1951. Characterizes the content of financial records and their challenges and points to a fundamental inadequacy of using the notion of inter exactly historically defined stretch of fifteen years, in which this form of accounting records was implement in the national economy.

Key words: Financial records; Accounting; Legal rights; Financial statements; Management and central planning economy.

JEL classification: M41.