Účetní evidence jako účinná norma v letech 1953–1965

Jan Mikeš*

Abstrakt:

Článek charakterizuje systém účetní evidence, která byla platným účetním systémem na území Československa dle dostupných zdrojů v letech 1953–1965 (její zavádění probíhalo od roku 1951). Článek hledá shodné a rozdílné prvky s dnešním účetním systémem a zároveň se snaží o rehabilitaci této doby aspoň co do účetního systému. Cílem tohoto článku je seznámení současného čtenáře s jednou z dříve užívaných variant účetního systému. Využitá metoda je kritická analýza právních předpisů a logiky účetního systému té doby (na základě rešerší z dostupných pramenů, zejm. soudobého odborného tisku). Text nabízí kromě teoretických základů vycházejících z tehdy platných právních norem také pohled na praktickou část účetnictví, tedy samotné účtování.

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

JEL klasifikace: M41.

1 Úvod

Před padesáti lety, v roce 1965 vstoupila v československém národním hospodářství v platnost dvouokruhová soustava účetnictví (základní účetnictví a vnitropodnikové účetnictví jako vzájemně propojený systém sběru, uchování, třídění, agregování a poskytování hospodářských údajů), která se v praxi používala až do roku 1974. Vzhledem k tomu, že se stále ještě nedaří dost jasně a důrazně ozřejmit vztah „účetnictví“ a „účetní evidence“, stejně jako základní charakteristiky příslušných soustav účtů, považuji za důležité obsáhleji se zabývat systémem „účetní evidence“, která byla „čistým“ produktem změny politických poměrů v ČSR po roce 1948 a reprezentovala model, který sloužil informačnímu zajištění centrálního řízení jednotně plánovaného hospodářství v duchu socialistických (komunistických) idejí. Cílem tohoto článku je seznámení současného čtenáře s jednou z dříve užívaných variant účetního systému. Využitá metoda je kritická analýza právních předpisů a logiky účetního systému té doby (na základě rešerší z dostupných pramenů, zejm. soudobého odborného tisku).

* Ing. Jan Mikeš; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xmikj44@isis.vse.cz>. Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „*Dějiny VŠE v Praze na přelomu 50. a 60. let a v reformním období 60. let na pozadí dějin vysokoškolské výuky ekonomických oborů ve střední Evropě*“ s registračním číslem IG503024.

2 Právní, ekonomické a politické pozadí pro zavedení účetní evidence

Během znárodnění některých strategických podniků po roce 1945 a posléze i těch ostatních po roce 1948 vznikla myšlenka, že tehdejší účetní systém (účetnictví) plně nevyhovuje centralizovanému řízení podniků a že ani v té době stále platný rakouský Obchodní zákoník ze 17. 12. 1863 nepostačuje již požadavkům centrálně řízeného hospodářství. Rakouský obchodní zákoník byl zrušen novým občanským zákoníkem, Zákonem č. 141/1950 Sb. Statut národních podniků byl vyhlášen vládním nařízením č. 105/1950 Sb. z 26. července 1950 na podkladě zákona o národních podnicích průmyslových. V tomto statutu byla formulována funkce podnikového hospodáře a stanovena náplň i rozsah jeho činnosti. V roce 1952 vydalo Ministerstvo financí sborník „Nová organizace účetní evidence“, který kromě nově zaváděných právních norem zahrnoval i úvodní slovo tří odborníků – J. Tesly, J. Kabeše a O. Pohla. V úvodu tohoto dokumentu popisuje Tesla důvod vzniku nové účetní evidence:

„Otázka snižování vlastních nákladů a správného hospodaření není jen věcí vlasteneckého hnutí pracujících, ale zejména povinností vedení podniků a odpovědných funkcionářů, kteří stojí v čele našich hospodářských institucí. Dobře hospodařit však může jenom ten, kdo přesně ví, jak bylo naloženo se svěřenými prostředky a pečuje zároveň o to, aby nevydal více, než to kapsa dovoluje. To znamená vést o každé věci správnou evidenci. To znamená v závodech starostlivě sledovat, aby spotřeba surovin, energie i peněžních prostředků nepřesahovala stanovené normy“ (Ministerstvo financí, 1952, s. 3).

„Na tomto poli panovala u nás dosud nejednotnost a v mnoha případech i chaos. Vyráběli jsme, ale nedívali jsme se již, co nás to často stojí. Mnohdy jsme jen s obavami mohli sledovat, jak rostou náklady na výrobu, ale nebylo možno provést důkladný rozbor, protože systém účetní evidence¹ to nedovoloval. Příčinu nedostatků však není možno vidět jen v nejednotné a někdy špatné evidenci. Vinu na tom nesla i skutečnost, že odpovědnost i povinnosti, ale na druhé straně i práva těch pracovníků, kteří měli být strážci hospodárnosti na závodech, nebyly zcela správně vymezeny“ (Ministerstvo financí, 1952, s. 3). „Tyto nedostatky na jednom z nejdůležitějších úseků našeho hospodářství odstraňujeme dnes přípravou zákona o funkci hlavních a vedoucích účetních², a stanovením zásad pro účetní evidenci. Těmito opatřeními přistupujeme konečně i na finančním úseku k dalšímu využití zkušeností sovětské finanční vědy“ (Ministerstvo financí, 1952, s. 3).

Systému účetní evidence předcházela tzv. SPH-System (socialistické podnikové hospodaření). Tento systém byl Teslou podroben tvrdé kritice (Ministerstvo financí, 1952, s. 5): „Neblahou kapitolou v zavádění nového systému účetní evidence, na kterou si zcela jistě pamatuje celá řada našich účetních, protože jim nadělala mnoho

¹ Tehdy „účetnictví“.

² Jednalo se o Zákon č. 54/1952 Sb., O hlavních (vedoucích) účetních a o organizaci účetní služby.

starostí, bylo zavádění tak zvaného socialistického podnikového hospodaření, všeobecně nazývaného SPH systém. Byla to v podstatě stará baťovská metoda účetnictví, nepatrně přizpůsobená novým poměrům a nesprávně vydávaná za „náš“ chozrasčot.“

Podle Pohla (Ministerstvo financí, 1952, s. 16–18) měla změna účetní metodiky přinést rozšíření zásady osobní odpovědnosti (a to včetně odměn) z vrcholového managementu do výroby, a tedy na každého jednotlivého pracovníka. S tímto názorem se lze ztotožnit, motivace penězi má smysl: „Reformovaná účetní evidence podporuje osobní odpovědnost v pravém slova smyslu. Nejde tu jenom o osobní odpovědnost vedoucího určitého stupně, nýbrž o osobní odpovědnost každého pracovníka. Socialistická organizace se namísto politicky nevhodné střediskové organizace opírá o soustavu technicko-hospodářských norem. Podle nedodržení nebo překročení norem se zjišťují materiální příčiny neúspěchu, právě tak jako lepšího plnění plánovaných úkolů. Příčiny neúspěchu se odstraňují technicko-organizačními opatřeními a výchovou kádrů a příčiny lepšího plnění se dávají výměnou zkušeností k dispozici též ostatním pracovníkům. Osobní odpovědnost je zjištělná až do hloubky na jednotlivá pracoviště, zatím co kapitalistická osobní odpovědnost se omezovala na odpovědnost vedoucího. Uplatnění chozrasčotu dává daleko větší možnosti docilovat pružné operativnosti. Jde o řízení hmotného výrobního procesu a zásahy jsou činěny bezprostředně, nikoliv pomocí předacích cen a střediskového zisku. Úplná soustava technicko-hospodářských norem a ukazatelů a časové plány průběhu výrobního procesu umožňují takovou přehlednost a organizační jednoduchost, že podniky a jednotlivé dílny, čety a úderky pracují podle grafikonu cykličnosti.

Zásada jediného odpovědného vedoucího je v souladu se zásadou „každý hospodářem na svém pracovišti“. Rozdělení odpovědnosti vždy s vyššího vedoucího na řadu nižších vedoucích je proveditelné v chozrasčotním systému, kde plán je rozpracován pomocí norem až na jednotlivá pracoviště. To také umožňuje zjistit materiální příčiny poruch i lepšího plnění plánu. Socialistická organizace má jako jeden ze svých základních charakteristických rysů kontrolu shora i zdola. Kontrola shora, tj. kontrola místem, které uložilo úkoly, je soudružsky podporována kontrolou uvědomělých mas. Tato kontrola prováděná masami vyvěrá z vysokého politického uvědomění a je podporována hmotnou zainteresovaností pracujících. Hmotná zainteresovanost pracujícím dokazuje, že zájmy celku a jednotlivce jsou totožné.

Další zásadou je zásada samostatnosti socialistického hospodářského podniku: „Jeho hospodářská samostatnost³ spočívá v tom, že má operativní volnost ve

³ Hospodářskou samostatností zde nemyslíme samozřejmě hospodářskou samostatnost co do objemu a typu produkce. Samostatností se rozumí vyrobit naplánovaný objem produkce s co nejnižšími vstupy.

způsobu hospodárního a účelnějšího plnění plánem uložených úkolů. Jsou mu státem svěřeny základní a oběžné prostředky, za jejichž zachování a rozmnožení plně odpovídá. V tom se nakonec jeví výsledky jeho práce. Dosud platné účetnictví nevyhovovalo ve všech směrech uplatnění zásady hospodářské samostatnosti podniku. Účetní záznamy byly přetíženy podrobnostmi vedení saldokonta a soustava účtů nebyla přizpůsobena ekonomickým hlediskům. V dosavadní třídě 1. byly shrnuty všechny zásoby, tedy jak zásoby materiálu, tak zásoby polotovarů a hotových výrobků. To znemožňovalo sledovat koloběh prostředků v podniku a rytmus jeho vlastní výroby. Hlavní účetní opouští roli toho, kdo účtuje a stává se kontrolním orgánem. Hlavní nebo vedoucí účetní podpisuje spolu s vedoucím účetní jednotky rozvahy a ostatní účetní výkazy. Tyto dva podpisy jsou zárukou věcné číselné i formální správnosti rozvahy i účetních výkazů.“

Tato kontrolní funkce hlavního účetního nezprošťuje však zodpovědnosti vedoucího účetní jednotky. Vedoucí účetní jednotky je zodpovědný za hospodaření účetní jednotky. Hlavní účetní je zodpovědný za provedené kontroly a přijetí nápravných opatření (zejména oznámení nadřízené jednotce). Předpoklady pro vznik účetní evidence položily Zákon č. 108/1951 Sb., O organizaci národohospodářské evidence, Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., O účetních zásadách a Zákon č. 54/1952 Sb., O hlavních (vedoucích) účetních a o organizaci účetní služby a vládní nařízení č. 55/1952 Sb., O hlavních účetních.

Redakce časopisu Účetní Evidence v úvodníku (Redakce, 1955b, s. 1) zmiňuje, že u hlavního účetního došlo počínaje rokem 1953 až do 31. 3. 1958 k odklonu od výkonné účetní práce a stal se z něj „skutečný ochránce zájmů státu“ za podpory stranické a odborové organizace. Jeho kompetence byly stanoveny výše jmenovaným vládním nařízením 55/1952 Sb., jímž bylo stanoveno, že dle Habarta (1955, s. 54–55) hlavní účetní a celý účetní aparát podniku má dvě základní funkce: organisovat a vést účetní evidenci (včetně sestavování účetních výkazů a jejich rozborů) a vykonávat funkci státního kontrolního orgánu ve věcech zachovávání hospodářské, finanční a rozpočtové kázně. Hlavní účetní tedy nebyl dle Stříbrného (1955, s. 40–47) jen někdo, kdo kontroluje a schvaluje účetní výkazy, ale někdo, kdo přebírá manažerskou úlohu ve státem vlastněných podnicích. Majetek byl ve vlastnictví státu, u podniků byl pouze ve správě.

3 Časová souslednost účetních systémů na území Československa

Veškerá níže uvedená data jsou pouze orientační, neboť systémy se mnohdy překrývaly. Zároveň existovala vždy časová odchylka mezi platnou normou a skutečně užívanou normou. Přesto je vhodné uvést čtenáře do obrazu, v jakém pořadí po sobě následovaly jednotlivé účetní systémy, dle kterých se účtovalo na území Československa. V období takzvané „Třetí republiky“, tedy od konce 2. světové války v květnu 1945 do vítězného února 1948 bylo na území Československa platnou právní normou tzv. „podnikové početnictví“. Jeho systém

je popsán například v knize J. Fialy „Podnikové účetnictví“. Po změně režimu a příchodu KSČ k moci bylo účtováno tzv. „SPH-Systémem“ (socialistické podnikové hospodaření). Jednalo se o aplikaci Baťova systému na praxi socialismem znárodněných podniků. Účetnictví se dělilo do dvou okruhů, na finanční účetnictví a provozní účetnictví. Od 1. 1. 1953 byla uvedena do praxe „účetní evidence“, které je především věnován tento příspěvek. Účetní evidence se používala do roku 1965 včetně.

Další účetní systém vyšel z idejí profesora B. Partyka⁴. Systém Partykova účetnictví (tzv. Jednotná soustava informací, rozhodnutí o změně systému padlo koncem roku 1964) obsahoval dva účetní okruhy, základní účetnictví a vnitropodnikové účetnictví. Roku 1966 se do odborné češtiny vrátilo pojmenování „účetnictví“. Mezi léty 1966–1974 byla účetní soustava dvouokruhová. Existovala pouze jedna účtová osnova pro všechny podniky. Náklady se účtovaly v druhovém členění, sestavovala se výsledovka (Šeborová, 2012, s. 58). V letech 1975–1989 byla účetní soustava jednookruhová, byla jedna účtová osnova, ale došlo k její diverzifikaci a v roce 1989 byly již čtyři účtové osnovy. Primární třídění nákladů bylo účelové, nicméně náklady se sledovaly druhově, dle odpovědnosti, dle odvětví a podle položek kalkulačního vzorce (Šeborová, 2012, s. 67).

Dle Fireše a Vihana (1963, s. 14) byla národohospodářská evidence soustava prostředků, metod a forem, s jejíž pomocí byl sledován a zkoumán proces socialistické rozšířené reprodukce (dále v textu příspěvku jako „ekonomická činnost“). Jednalo se tedy o systém generující vstupní data, pomocí nichž mělo být možné centrální řízení ekonomiky. Na stejné úrovni pyramidy jako národohospodářská evidence byl také rozbor hospodářské činnosti (předchůdce finanční analýzy). Rozbor vycházel z dat účetní evidence. Pomocí rozboru byla data vycházející z národohospodářské evidence analyzována, kontrolována činnost podniku, hledaly se rezervy, odstraňovaly se nedostatky a zpřesňoval se plán (Fireš, Vihan, 1963, s. 17).

Národohospodářská evidence se členila do tří oborů:

- a) účetní evidence,
- b) operativně technická evidence,
- c) statistika.

⁴ Prof. Bohuslav Partyk, DrSc. (7. července 1911, Horní Bradlo – 12. září 1990, Bratislava) byl ekonom, profesor Vysoké školy ekonomické v Bratislavě. V roce 1938 nastoupil jako profesor na Obchodní akademii Tomáše Bati ve Zlíně. Zde učil až do roku 1950. V letech 1948–1951 působil také na Vysoké škole sociální v Brně resp. V Praze. V roce 1950 nastoupil jako zastupující docent na Vysokou školu hospodářských věd (později Vysoká škola ekonomická, dnes Ekonomická univerzita) v Bratislavě, od 1. 9. 1951 pak jako interní učitel. Na VŠE působil jako docent, později profesor až do odchodu do důchodu v roce 1986.

Účetní evidence představovala přísně uspořádanou a regulovanou soustavu zápisů, které podávaly přehled o stavu a pohybu hospodářských prostředků a o hospodářských procesech podniků, výrobních hospodářských jednotek a jiných organizací (Fireš, Vihan, 1963, s. 24). Operativně technická evidence byla zaměřena především na zjišťování konkrétních údajů potřebných pro operativní řízení jevů spjatých s naturální stránkou ekonomické činnosti (Fireš, Vihan, 1963, s. 26). Operativně technická evidence byla operativní, měla nejmenší časový odstup od skutečných hospodářských dějů v podniku a mohla být vedena v naturálních i v peněžních jednotkách. Při zjišťování údajů nebyla operativně technická evidence vázána na použití určité metody a formy a na zjišťování údajů za určité pevně stanovené období (Fireš, Vihan, 1963, s. 27). Operativně technická evidence tedy sloužila podniku při řízení výroby a účetní evidence zejména pro poskytování informací nadřízeným jednotkám.

Statistika byla v popisovaném období přesunuta z pozice samostatné vědecké disciplíny do pozice jednoho z oborů národohospodářské evidence. Statistika shrnovala a zpracovávala stejnorodé jevy, zevšeobecňovala údaje účetní a operativně technické evidence i vlastních statistických šetření, zpracovávala je vlastními metodami a poskytovala přehled o ekonomické činnosti v souhrnu za různé obory, odvětví hospodářství i za ekonomiku jako celek (Fireš, Vihan, 1963, s. 28). Statistika měla úkoly organizační a metodický, kde v rámci organizačního úkolu se rozhodovalo o tom, jaké údaje a za jaká odvětví ekonomiky se mají sledovat a metodický úkol představil závazný obsah a druhy výkazů, které bylo třeba sestavovat (Fireš, Vihan, 1963, s. 29). Statistika tedy ztratila svou pozici mezi vědami a nástroji vztahujícími se na veškeré jevy, ekonomické i přírodní, a stala se pouhým podoborem centralizovaně řízené ekonomiky.

4 Principy účetní evidence

Účetní evidence byla do praxe zavedena od 1. 1. 1953. V československých rozpočtových organizacích se až do 31. 12. 1953 vedlo tzv. kamerální účetnictví podle pruského vzoru. Posléze i rozpočtové organizace přijaly účetní evidenci. Dle Janhuby (2011, s. 168–171) zákon č. 108/1951 Sb. 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). Zavádění nové evidence za chodu bylo problematické. Neexistovala centrální databáze informací o platných předpisech, účtovalo se na účtovacích strojích. Kde účtovací stroje na děrné štítky nebyly, účtovalo se ručně. Janout (1958, s. 331–337) popisuje účetní evidenci jako jednookruhovou, dominantní bylo účelové členění nákladů, druhové členění nákladů bylo potlačeno. Podrobněji o této problematice v následujících kapitolách příspěvku. Dle

Grose (1955, s. 4–6) byl výpočet hospodářského výsledku coby pasivní položky a rozdílu mezi výnosy a náklady potlačen. Na rozdíl od úpravy platné v účetnictví do 31. 12. 2015 se v účetní evidenci neúčtovala výroba přes výnosy. Účetní evidence jako taková se skládala ze dvou částí – vlastní účetní evidence sloužící k sestavování výkazů a procesu tzv. chozrasčotu, který měl sloužit k řízení podniků po linii nákladů. Vždyť o snižování nákladů se tehdy hovořilo a psalo snad ještě častěji než v současné době.

Zpočátku byl problém s oceněním „základních fondů“⁵. K 1. 1. 1955 došlo k masivnímu přeceňování „základních prostředků“, výsledky byly oznámeny ve „výkazu generální inventarisace“. V pojetí základních fondů (ve smyslu dlouhodobého majetku) dochází k častým změnám metodiky. Po zavedení účetní evidence byly zrušeny kategorie dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku. V současném pojetí se o tomto majetku nejen účtuje, mnohdy tvoří (ať už je vykazován, či ne) většinu bilanční sumy podniku; dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje. Odpisy a oprávky základních fondů vyjadřovaly maximální mírou skutečné opotřebení aktiva. Odpisy se zahrnují do pořizovací (výrobní) ceny výrobků. Byla-li špatně odhadnuta životnost aktiva, byly odpisy i nad 100% pořizovací ceny. Zde je vidět problém tehdejší jednookruhové účetní soustavy, která v účetní evidenci zřejmě neumožňovala účtovat kalkulační odpisy, které by neměly vliv na „finanční“ část účetní evidence. V časopise Účetní evidence proběhla diskuse, zda by se měly odpisy nad 100% zachovat, ale ke změně v rámci zkoumaného období nedošlo.

V dnešní době odpisy a oprávky nejsou chápány jako opotřebení aktiva, ale jako časové rozlišení pořizovací ceny aktiva na předpokládanou dobu životnosti. Odpisy sloužily jako zdroj pořízení nových základních fondů. K tomuto pojetí odpisů se hlásí i prof. Valach (2001, s. 304), když odpisy považuje za významný interní zdroj pořizování dlouhodobých aktiv: Odpisy, jako nepeněžní náklad nejsou výdajem, jsou naopak součástí celkových bto příjmů podniku v podobě inkasovaných tržeb (ceny výrobků zahrnují i kalkulované odpisy). Spolu s inkasovaným ziskem tvoří obvykle (pod společným názvem „provozní peněžní tok“, „uvnitř vytvořená hotovost“, „interní generovaný fond“) dominantní zdroj krytí kapitálových požadavků firem na obnovu a ev. rozšíření fixního majetku ve většině průmyslově vyspělých zemí.

Přecenění základních fondů víceméně sloužilo k opravám chyb v účetní evidenci tak, aby se netto hodnota aktiv rovnala jejich skutečné ceně snížené o opotřebení. Nové ocenění bylo zaúčtováno 31. 12. 1955 jako poslední účetní případ účetního období. Nevyužitý majetek se měl přesunout jinému podniku, kde by byl využit, a to např. včetně účtovacích strojů. Stroje v rezervě nebo v konservaci a budovy v konservaci se neodpisovaly v případě, že nebyly využívány a to ani jako skladiště

⁵ Dnes „dlouhodobý majetek“.

strojů v rezervě (Redakce 1955a, s. 103). Přerušení odpisů mělo svoji logiku, aby nedocházelo k alokování nevyužitých nákladů na výrobky, a tím ke špatné kalkulaci vlastních nákladů výrobků. Dnešní účetní předpisy se většinou přerušování odpisů vyhýbají.

Účetní evidence byl značně centralizovaná, ovšem s výraznými rozdíly mezi odvětvími. Dle prof. Janhuby (2011, s. 168–171) existovalo 37-39 účtových osnov a 90 závazných vzorů účetních výkazů. V průběhu 50. let (např. 1956 a dále) se vedla na stránkách časopisu *Účetní evidence* v čtenářských rubrikách debata na téma „sjednocení účtových osnov“. Názozy, proč to nejde, se objevovaly v průběhu celých 50. let, nicméně konstruktivní řešení se začalo rýsovat na přelomu 1. a 2. čtvrtletí roku 1958. Ke sjednocení některých účtových osnov došlo od 1. 1. 1959, u státních statků o rok později. Základem pro sjednocenou účtovou osnovu byla dle Klímy (1958, s. 174-176) účtová osnova pro průmyslové podniky.

Tak jako dnes měli studenti i lidé mimo účetní praxi problémy s pochopením rozdílu mezi podvojností a souvztažností v účetní evidenci (účetnictví). Na tuto problematiku upozorňoval na stránkách *Účetní evidence* v roce 1961 prof. Blecha (1961, s. 280). I dnes mají studenti problém pochopení v rozdílu mezi oběma termíny. V teoretickém koutku našich seminářů zdůrazňuji, že podvojnost znamená, že účetní operace bude v účetnictví zaúčtována právě dvakrát, jednou na straně MD a jednou na straně Dal a to ve stejné částce. Souvztažnost naproti tomu znamená, že účty, na které bylo účtováno, spolu mají nějaký logický vztah, tedy že bylo účtováno správně. Upozorňujeme přitom studenty na kořen slova „souvztažnost“, tedy „vztah“. Přesto řada studentů do testu není schopna termíny rozlišit a do kolonky o souvztažnosti vyplňuje podvojnost trochu jinými slovy.

5 Rozvaha v systému účetní evidence

Zatímco výsledovka byla v systému účetní evidence na okraji zájmu, nesestavovala se, rozvaha (balance) byla základním výkazem, který se odesílal nadřízené jednotce. Základní účetní období, za které se sestavovala rozvaha, byl jeden kalendářní měsíc (kromě toho se sestavovaly i rozvahy čtvrtletní a roční s odlišným systémem členění rozvahových položek, dále se sestavovaly rozvahy zahajovací při zahájení činnosti podniku a rozvahy likvidační ke dni zahájení likvidace podniku). Rozvaha měla předem stanovené závazné vzory, které byly diferencovány podle oboru, ve kterém podnik vykonával svou ekonomickou činnost. Definice rozvahy v systému účetní evidence dle S. Vihana (Fireš, Vihan, 1963, s. 75): „Rozvaha je tedy v účetní evidenci používaný způsob, kterým zachycujeme k určitému datu hospodářské prostředky organizace z hlediska jejich druhů, rozmístění a funkce a z hlediska jejich krytí, zdrojů a určení, a kterým vyjadřujeme výši těchto prostředků v peněžním ocenění.“ Tato definice je prakticky shodná s dnešními definicemi rozvahy, kde rozvaha je jedním ze základních výkazů účetní závěrky, který podává

přehled o majetku podniku (aktiva) a o zdrojích jeho krytí (pasiva). Rozvaha se sestavuje v peněžním vyjádření a k rozvahovému dni.

Došlo zde k zásadní změně v terminologii. Ještě v podnikovém počtenictví pasiva znamenala pouze cizí kapitál (a nikoliv vlastní kapitál, neboli také čisté jmění) (Fiala, 1946, s. 15); v účetní evidenci vyjadřovala již pasiva obě složky pravé strany rozvahy, tedy zdroje krytí včetně úvěrů a jiných dluhů. O vlastním kapitálu podniku se zde nedalo hovořit, jelikož podnik byl ve vlastnictví státu a v podniku byl pouze ve správě, přesto se pasiva rozvahy skládala z položek vlastních zdrojů, vlastním podobných cizích zdrojů a ostatních závazků. Rozvaha v systému účetní evidence přinesla jednu převratnou novinku, která by jistě i v dnešní době našla uplatnění v současném účetním systému. Každá rozvaha byla totiž dle Fireše a Vihana (1963, s. 77) rozdělena na jednotlivé samostatné oddíly (další bilance), kdy určitá část pasiv kryla naprosto konkrétní aktiva. Položka aktiv „základní prostředky“ byla kryta pasivní položkou „zdroje základních prostředků“, položka aktiv „normované oběžné prostředky“ byla kryta pasivní položkou „zdroje normovaných oběžných prostředků“, položka aktiv „nenormované peněžní prostředky, pohledávky a jiná aktiva“ byla kryta pasivní položkou „různé bankovní úvěry, dluhy a jiná pasiva“ a položka aktiv „prostředky a náklady na investice a generální opravy“ byla kryta pasivní položkou „zdroje prostředků na investice a generální opravy“. V praxi bylo možné i podrobnější členění položek.

Obrovská výhoda rozvahy systému účetní evidence vyplývala z faktu, že bilanční rovnice takto platila i pro jednotlivé podskupiny aktiv a pasiv. Položka „základní prostředky“ se proto vždy rovnala položce „zdroje základních prostředků“ a totéž pravidlo platilo i pro ostatní položky rozvahy. V dnešní rozvaze toto členění chybí. Aktiva se sice rovnají pasivům, ale nikdo není schopen z rozvahy odvodit (a domnívám se, že ani z účetnictví), které aktivum je kryto kterým pasivem. V případě, že by tato bilanční rovnice pro jednotlivé položky platila v rozvaze i dnes, mnohem snáze bychom zamezili situacím, kdy krátkodobé závazky kryjí dlouhodobě investovaný kapitál (a tedy není pravděpodobně možné závazky včas platit) i situacím, kdy dlouhodobá pasiva kryjí oběžná aktiva, což sice nemá na splatnost aktuálních pohledávek žádný vliv, nicméně vlastní a dlouhodobý kapitál je svou povahou dražší, proto je jeho použití na krytí krátkodobých aktiv (snad s výjimkou stálé části zásob) nevhodné.

6 Výroba v systému účetní evidence

Základním vstupem výroby byl i v systému účetní evidence materiál. Materiál byl účtován dle následujících variant:

- a) vlastní náklady pořízení materiálu,
- b) ve výši velkoobchodních cen navýšených o vedlejší pořizovací náklady,
- c) v plánovaných vlastních nákladech a na jiném účtu evidovaných oceňovacích odchylkách.

Varianta ve výši vlastních nákladů pořízení materiálu byla prakticky možná pouze u kusového materiálu vyrobeném v jediném exempláři. Dle Fireše a Vihana (1963, s. 118) se preferovala varianta plánovaných vlastních nákladů s oceňovacími odchylkami. Materiál bylo dle Fireše a Vihana (1963, s. 123-124) možno při vyskladnění ocenit ve skutečných vlastních nákladech pořízení materiálu v následujících částkách:

- a) individuální vlastní náklady pořízení spotřebovaného materiálu (dnes vyskladnění ve skutečných pořizovacích nákladech),
- b) postupné skutečné vlastní náklady pořízení spotřebovaného materiálu (dnes metoda FIFO),
- c) průměrné skutečné vlastní náklady pořízení spotřebovaného materiálu, bylo možné použít metodu jednoduchého a váženého aritmetického průměru.

Podmínky pro použití těchto metod se v zásadě neliší od dnešní metodiky. Vyskladnění v individuálních vlastních nákladech bylo možné v podnicích, kde se každá dodávka evidovala a uskladňovala individuálně. Metoda FIFO byla považována za příliš početně složitou z důvodu nedostatku výpočetní techniky. Metoda jednoduchého aritmetického průměru byla považována za velmi nepřesnou a preferovala se co do výpočtu složitější metoda váženého aritmetického průměru (Fireš, Vihan, 1963, s. 122–125).

Při účtování spotřeby materiálu evidovaného dle metody účtování pořizovací ceny ve výši velkoobchodních cen navýšených o vedlejší pořizovací náklady bylo v účetní evidenci účtováno na dva základní materiálové účty: vlastní účet materiálu a účet vedlejších pořizovacích nákladů materiálu. Aby bylo možné správně přiřadit část vedlejších pořizovacích nákladů spotřebovanému materiálu, bylo třeba použít poměrových čísel. Pomocí zlomku se určilo procento spotřebovaného materiálu a v tom poměru byla přeúčtována část vedlejších pořizovacích nákladů do spotřeby (Fireš, Vihan, 1963, s. 126–129). Této metody rozpouštění vedlejších pořizovacích nákladů se v účetní praxi používá dodnes. Podnik zabývající se prodejem zboží je eviduje na účtu Náklady na prodané zboží a na analytickém účtu k účtu Zboží na skladě - Vedlejší pořizovací náklady zboží. Jednou za určité časové období společnost odepíše část vedlejších pořizovacích nákladů na účet Náklady na prodané zboží a to ve výši poměru zboží prodaného a změny stavu zboží na skladě. V případě účtování spotřeby materiálu metodou plánovaných vlastních nákladů a na jiném účtu evidovaných oceňovacích odchylek, rozpouštěla se oceňovací odchylka obdobně jako v předchozím případě vedlejší pořizovací náklady. Dalšími náklady na výrobu byly mzdy a odpisy dlouhodobého majetku.

Systém účetní evidence znal druhové členění nákladů, nicméně bylo potlačeno, protože jeho informace nevypovídaly příliš o výkonnosti ekonomiky. Proto se preferovalo účelové vykazování nákladů (například náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení), tehdy nazývané vykazování nákladů podle výkonu.

Jiné členění nákladů bylo na náklady přímé a nepřímé a náklady jednicové a režijní. Jednotlivé náklady byly alokovány na výrobky dle kalkulačního vzorce, který užíváme při evidenci výrobků i dnes. Důležitým okamžikem z hlediska uznání nákladů podniku je dle Fireše a Vihana (1963, s. 236) moment realizace. V systému účetní evidence byl moment realizace stejný jako v dnešním účetnictví, tedy v okamžiku prodeje, nikoliv v okamžiku výroby. Hovořilo se zde o „momentu uznání společenské (ekonomické) hodnoty“ výrobku.

Veškeré výrobní náklady se v průběhu výroby evidovaly na různých nákladových účtech. V okamžiku realizace byly náklady přeúčtovány na účet „realizace průmyslové výroby“ na stranu MD. Fakturovaná částka se zaúčtovala MD odběratelē (pokladna, banka), Dal realizace průmyslové výroby. Na účtu realizace průmyslové výroby existovala po každé realizaci výrobků pravděpodobně nerovnost mezi stranami MD a Dal. Byl-li přebytek na stranē Dal, realizovali jsme zisk z prodeje a byl přeúčtován na stranu Dal účtu „zisky a ztráty“. Byl-li přebytek na stranē MD, realizovali jsme ztrátu z prodeje a byl přeúčtován na stranu MD účtu „zisky a ztráty“. V rozvaze se zisk vykazoval v pasivech a ztráta v aktivech.

7 Účetní evidence v praxi neboli účtování

Původní účetní metoda účtování do vázaných knih přestala být vyhovující z důvodu velkého množství účetních operací, přičemž u jedné vázané knihy mohl pracovat v jednom okamžiku pouze jediný účetní. Metoda účtování na volné listy se zdála být vhodnou alternativou, ovšem byla právně umožněna až zákonem č. 204/1946 Sb. Základním způsobem účtování bylo ruční zapisování do deníku a účtů syntetické evidence. Tento způsob byl náročný na práci účetních a byl náchylný k chybám (nepodvojnē účtování, zaúčtování takřka podvojnē, ale jedna z částek byla chybnā, popřípadē chyby v součtech). Z důvodu usnadnění účetních prací a odstranění většiny chyb z nepozornosti docházelo v průběhu 50. a 60. letech 20. století k tzv. mechanizaci účetní evidence. Mechanizace evidence se dělila na malou, střední a velkou mechanizaci.

Prostředky malé evidence byly sčítací a kalkulační stroje, které usnadňovaly rutinní součtové operace a odstraňovaly chyby v součtech. Využívaly byly například pro evidenci mezd či zpracování inventur. Mezi prostředky střední evidence patřily účtovací stroje, fakturovací stroje a kontrolní pokladny. Účtovací stroje různých značek (např. Ascota, Mercedes, aj.) vznikly rozšířením psacího stroje o navěšenē případně vestavēné počítadlo. Některé účtovací stroje byly schopny psāt čísllice i text, jiné pouze čísllice a znaky. Důležité však bylo, že byly schopny vertikálních a horizontálních součtů. Fakturovací stroje, původně konstruované pouze k fakturaci, byly vzhledem ke své schopnosti sčítání, odčítání a násobení využívány i v účtárnách. Využívaly byly například pro evidenci mezd či zpracování inventur. Registrační pokladny byly původně konstruovány za účelem evidence příjmů a

výdajů a vydávání pokladních bloků, posléze byly vylepšeny a na jejich základě vznikly registrační účtovací stroje.

Velká mechanizace vycházela z účtování pomocí strojů na děrné štítky. Děrné štítky prvotně vznikly v 19. století za účelem řízení tvorby vzorů tkacími stroji. Pro svou univerzálnost byly posléze používány i v jiných operacích zahrnujících dnešní informatiku a také se jich začalo využívat v administrativě včetně účetní evidence. Prvotní doklady se převedly na děrné štítky a následně byly zpracovány soupravou strojů na děrné štítky. Doklady se vyděrovaly v děrovači, byly odzkoušeny v přezkoušeči, chybné doklady byly opraveny popřípadě znovu vyděrovány. Štítky byly rozmnoženy v opakovací, sečteny v počítači (nejednalo se o počítač ve smyslu dnešního PC a podobných zařízení), rozříděny v třídíči a vyhodnoceny na tabelátoru, který z nich byl schopen vyhotovit přehledné sestavy (Fireš, Vihan 1963, s. 322-329). Přístroje na děrné štítky vyráběla například americká společnost IBM (80sloupcové), na území Československa se jejich výrobou zabýval národní podnik Aritma (90sloupcové). Ten vznikl investicí firmy Powers GmbH, která byla po roce 1948 znárodněna (Kovář, 2010).⁶

Vrchol technického pokroku na poli výpočetní techniky byly tehdy elektronkové počítače, z nichž se posléze vyvinuly počítače ve smyslu PC a jim podobných. Ty byly podnikům ve sledovaném období prakticky nedostupné, nicméně někteří účetní vizionáři předpovídali možnost využití těchto strojů pro účetní práce, což současná praxe bezesbýtku potvrzuje. V 50. letech se nově zaváděla „sborníkově deníková forma“ účetní evidence ze SSSR (veškeré obraty v rámci měsíce se sborníkovoaly a na syntetické účty se účtoval konečný rozdíl (saldo) za daný měsíc) a „operativně účetní metody“ evidence materiálů.

Výkazy (v podobě standardizované rozvahy) se podávaly měsíčně. Jako i dnes měla účetní evidence dva problémy – správnost a včasnost. Správnost byla řešena přepočítáváním, přezkušováním děrných štítků a celkově systémem kontroly. Z důvodu sumarizace údajů do vyšších celků byla potřeba včasného odeslání výkazů. Problém časové prodlevy po konci měsíce se řešil organizací práce v účtárnách a průběžným účtováním. Vykazování probíhalo standardně 15. den, na stránkách časopisu Účetní evidence se zveřejňovaly informace o vzorných účtárnách, které termín výkazu zkrátily někdy i na méně než týden (např. Plouhar, 1955, s. 8–11). Konečně, byť v neposlední řadě, byl problém s předáváním informací mezi ministerstvy a podniky. Došlo například k sympatickému kroku sjednocení tiskopisů faktur Úředním listem ze dne 24. 5. 1955, který ovšem ještě v roce 1958 nebyl ve všech podnicích znám. V roce 1958 vyšel v časopisu Účetní

⁶ Po transformaci na tržní ekonomiku v roce 1989 byla nástupnická firma Aritma Praha, s. p. ke dni 20. 6. 1997 zlikvidována. Jméno Aritma tak od 9. 7. 2007 nese pouze nově vzniklá společnost ARITMA servis s.r.o., IČ 27923215 a sídlem Patočkova 712/3, Praha 6 – Střešovice a fotbalový oddíl SK Aritma Praha, který hraje čtvrtou nejvyšší a zároveň nejnižší celostátní fotbalovou soutěž divize – skupina A (FAČR kód A2A).

evidence dotaz na sjednocení tiskopisů faktur. V rámci redakční odpovědi byl tehdy tazatel odkázán právě na výše uvedený úřední list.

8 Závěr

Příspěvek představil „účetní evidenci“, která byla účetním systémem platným v Československu mezi lety 1953–1965. Na základě dostupné literatury (zejména články časopisu Účetní evidence a vysokoškolské účetní učebnice za uvedené období) byly popsány teoretické základy systému účetní evidence. Exkursy do účetní teorie i praxe let dávno minulých jsou zcela jistě zajímavé. Odmyslíme-li si politické poměry a centralizaci řízení na nejvyšší úroveň a hovoříme-li striktně o systému „účetní evidence“ tehdy platném v ČSR, musíme dospět k názoru, že je systém v mnoha ohledech blízký účetnictví. Československý systém účetní evidence totiž vycházel ze sovětského systému účetní evidence, který byl prapůvodně produktem tržní ekonomiky USA. Tak jako tehdy, i dnes rozeznáváme účetnictví po linii finančních ukazatelů (finanční účetnictví) a účetnictví po linii rozhodovací (dnes manažerské a nákladové účetnictví, tehdy provozní účetnictví a chozrasčot).

Je zajímavé, že se v účetní evidenci používalo v zásadě účelové členění nákladů (se vším co k tomu patří), ale informační potenciál tohoto členění byl nasměrován jinak (plán a splnění plánu výroby [výkonů] – viz účet "splnění plánu vlastních nákladů"). V účetní evidenci se používalo ocenění aktualizovanými cenami (generální inventarizace základních prostředků), čili v zásadě něco podobného dnešnímu sesunu účetního ocenění (impairment). Účetní evidence byla kvalitním účetním systémem, který vykazoval řadu prvků podobných dnešnímu účetnictví, přičemž některá řešení byla třeba lepší, než jak je česká účetní soustava požaduje dnes, což bylo demonstrováno mj. na uvedených příkladech. I proto některé změny v účetní regulaci po roce 1989 nebyly nutné a spíše ztížily možnost naplnit požadavek věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce z pohledu externích uživatelů.

Literatura

BLECHA, J., 1961. Jazykový koutek – Podvojný a souvztažný. *Účetní evidence*, roč. 9, č. 7, s. 280.

FIALA, J., 1946. *Podnikové účetnictví*. Praha: Orbis.

FIREŠ, B. a VIHAN, S., 1963. *Základy teorie účetní evidence*. Praha: SNTL.

GROS, S., 1955. Rozbor plnění plánu vlastních nákladů podle účetních výkazů. *Účetní evidence*, roč. 3, č. 1, s. 4–6.

HABART, B., 1955. Revisní činnost v podnicích lehkého průmyslu. *Účetní evidence*, roč. 3, č. 2, s. 54–55.

Mikeš, J.: *Účetní evidence jako účinná norma v letech 1953–1965*.

JANHUBA, M., 2011. Co byla „účetní evidence“. *Český finanční a účetní časopis*, roč. 6, č. 4, s. 168–171.

JANOUT, J., 1958. K některým pojmům z oblasti nákladů. *Účetní evidence*, roč. 6, č. 9, s. 331–337.

KLÍMA, V., 1958. Sjednocení účtových osnov hlavních odvětví. *Účetní evidence*, roč. 6, č. 4, s. 174–176.

KOVÁŘ, P., 2010. *Historie výpočetní techniky v Československu* [online]. [cit. 4. 5. 2015] Dostupné z: <<http://www.historiepocitacu.cz/aritma-praha-a-dernostitkove-stroje.html>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ, 1952. *Nová organisace účetní evidence*. Praha: Státní tiskárna, n. p.

PLOUHAR, F., 1955. Organisace práce, která vede ke zkracování lhůt při předkládání účetních výkazů. *Účetní evidence*, roč. 3, č. 1, s. 8–11.

REDAKCE, 1955a. Vysvětlivky k některým otázkám nové účetní evidence, otázka 406. *Účetní evidence*, roč. 3, č. 3, s. 103–105.

REDAKCE, 1955b. Zapojme se aktivně do roku vzorného hospodaření (úvodník). *Účetní evidence*, roč. 3, č. 1, s. 1–3.

STŘÍBRNÝ, J., 1955. Vazby mezi výkazem generální inventarisace a účetní evidence. *Účetní evidence*, roč. 3, č. 2, s. 40–47.

ŠEBOROVÁ, N., 2012. *70 let formování české účetní praxe*. Diplomová práce. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.

VALACH, J., 2001. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. Praha: Ekopress.

Vládní nařízení č. 105/1950 Sb., Vládní nařízení, kterým se vyhlašuje Statut národních podniků průmyslových.

Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., O účetních zásadách.

Vládní nařízení č. 55/1952 Sb., O hlavních účetních.

Zákon č. 204/1946 Sb., Zákon, kterým se mění některé předpisy o obchodních knihách.

Zákon č. 141/1950 Sb., Občanský zákoník.

Zákon č. 108/1951 Sb., O organizaci národohospodářské evidence.

Zákon č. 54/1952 Sb., O hlavních (vedoucích) účetních a o organizaci účetní služby.

Financial records as a valid standard during the period 1953–1965

Jan Mikeš

Abstract:

The article describes the financial records system, which was legal accounting system in Czechoslovakia according to available sources during the period 1953 – 1965 (its implementation was carried out from 1951). The article seeks identical and different elements with today's accounting system, while trying to rehabilitate that period, at least in terms of the accounting system. The aim of this article is an introduction into one of the previously used accounting systems. The used method is a critical analysis of the law and logic of the accounting system of the time (based on searches from available sources, esp. contemporary trade press). The text offers theoretical foundations based on former legal standards and also a look at the practical part of an accounting system – accounting as such.

Keywords: Financial records; Accounting; Chozrasčot; Legal rights; Financial statements; Management and central planning economy.

JEL Classification: M41.