

Osmdesátileté ‚aktuality‘[#]

(Diskuse k obsahu příspěvků v časopise *Účetní listy* z roku 1931)

Miloslav Janhuba^{*}

Když jsem si před časem připravoval materiály pro příspěvek na jedné z domácích konferencí, narazil jsem ve své knihovně na několik „zapomenutých“ svázaných ročníků českého odborného měsíčníku *Účetní listy*, který vycházel od počátku minulého století až do padesátých let. Časopis respektoval „školní rok“ tj. jedno číslo každý měsíc od září do června. Mezi těmito svazky mě zaujal ročník 1931 (1930/31), pro nějž několik úvodníků napsal ještě prof. Dr. Josef Pazourek, zakladatel časopisu¹.

Pojďme se na tento ročník podívat blíže, připomeňme si, co bylo tehdy pro odbornou veřejnost účetních a revizorů aktualitou, praktickým doporučením, anebo informací rozšiřující její znalosti. V přehledném obsahu na začátku svazku nacházíme přehled příspěvků označených jako „články“, „zprávy“, „hlídka soudně-znalecká“, „obchodní školství“, „literatura“, „hlídka daňová“, „hlídka poplatková“, „z daňové praxe“², „z praxe stabilizačních bilancí“, „z praxe poplatkové“, „biografie“, „dotazy a odpovědi“, „racionalizace účtáren“, „z praxe účetní“, „hlídka účetního a obchodního názvosloví“, „hlídka obchodně-právní“. Pod označením „hlídka“ jsou v časopisu vesměs publikovány krátké informace o aktuálním stavu judikatury nebo ustanovení zákonů a nařízení a jejich výklad apod.

Článků zakladatele časopisu, prof. Pazourka, je v tomto ročníku zastoupeno celkem šest, vesměs jde o úvodníky [Racionalizace práce a úprava státních účetních daňových závěrek, Soukromohospodářské omyly v národohospodářských teoriích úroku, Návrh nového zákona o akciových společnostech v Německu (2 části), Soukromá ekonomika, nebo nauka o hospodářství podnikovém, nebo nauka o hospodářském provozu?, Neústrojně případy účetní, Směrné (standardní) rozvrhy účtů obchodních a průmyslových podniků].

[#] 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>.

¹ Prof. JUDr. Josef Pazourek se narodil roku 1862 v rodině malého obchodníka. Vystudoval učitelský ústav a po maturitě se stal učitelem na obecné škole. Večerně vystudoval vyšší gymnasium a od školního roku 1883/4 začal studovat na právnické fakultě v Praze. Po jednom roce přešel na právnickou fakultu vídeňské university a tu úspěšně absolvoval. Aprobował se pro vyučování obchodním naukám roku 1894 v Praze a od této doby se věnoval především účetnictví. Postupně připravil a vydal učebnice „Účetnictví podvojně a různé jeho způsoby“ a „Učebnice účetnictví podvojně pro obchodní akademie“. Roku 1900 začal vlastním nákladem vydávat první český odborný účetní časopis „Účetní listy“ a až do roku 1915 je redigoval. Od roku 1902 pokračoval ve studiu práv a roku 1905 dosáhl doktorátu. Následujícího roku vydal svoji habilitační práci „Bilance akciových společností“ a následně se stal horovaným docentem pro účetnictví na České vysoké škole technické; od roku 1909 byl jejím mimořádným profesorem obchodní nauky a účetnictví. Nově koncipoval a založil studium pro učitele na obchodních školách v délce čtyř semestrů. Po dalších třech letech byl jmenován řádným profesorem – vlastně prvním řádným universitním profesorem pro obchodní vědy v celé tehdejší monarchii. V roce 1920 vydal v nakladatelství Archiv Praha svoji dodnes respektovanou vysokoškolskou učebnici „Theorie i praxe účetních soustav“. Osobně se rozhodující měrou zasloužil o zřízení samostatné Vysoké školy obchodní v Praze roku 1919 a působil zde – v roce 1929/30 jako rektor ČVUT – až do odchodu do důchodu roku 1932. Zemřel na podzim roku 1933 – letos uplyne již 78 let od jeho úmrtí. (Medailon je převzat z autorova článku *Univerzitní výuka účetnictví v zemích Koruny české* (Janhuba, 2003).

² V tehdejší pravopis „praxe“ – pozn. aut.

Mezi dalšími autory najdeme mj. tehdejšího šéfredaktora *Účetních listů* prof. Fuksu [Zrušení odčitelnosti výdělkové daně, Nutnost přesného rozlišování pojmu fondů a rezerv v daňové bilanci, Praktické příklady zdanění rezerv a fondů v bilanci (3 části)], prof. Kubešu³ [Tajné rezervy (3 části)] a prof. Štursu [Vědecké odůvodnění účetnictví, Organizování členské služby a vedení matrikového deníku ve spolcích]. Zajímavý je rovněž v tomto ročníku publikovaný článek podnikatele Tomáše Bati ‚Použitá racionalizace‘, který byl převzat z časopisu *L'économie internationale* z července 1930.

Uspořádání jednotlivých čísel v celém ročníku je shodné, stránky jsou číslovány od počátku ročníku průběžně – a ovšem nechybějí tu ani všudypřítomné reklamy, které posloužily spolufinancování časopisu a byly převážně zaměřeny na potřebu účetní práce. Ve všech zveřejněných příspěvcích a článcích převažují soudobé aktuality v pravém slova smyslu, novinky pro účetní a daňovou praxi, které v příslušném roce bylo třeba připomenout a případně vysvětlit, či na příkladech ukázat způsob jejich užití. I z hlediska dneška je poučná relativně rozsáhlá reakce na změny daňových pravidel (jde o oblast změnami známou až do naší současnosti); tato pravidla nebyla v Československu před druhou světovou válkou ani přehledná, ani jednoduchá.

Vzhledem k rozmanitosti zahrnutých příspěvků a rozdílné míře zajímavosti pro dnešního čtenáře chci zdůraznit především obsah úvodníkových článků prof. Pazourka, svědčící o vysoké úrovni znalosti účetnictví v evropském kontextu i soudobé daňové praxe podniků a „šíři záběru“, kterou se obsah časopisu *Účetní listy* ostatně vyznačoval od samého počátku. Veškeré odkazy jsou odkazem na stránku časopisu *Účetní listy*, ročník 1931, vycházející v Tiskových podnicích Ústředního svazu československým průmyslníků v Praze. Pro přehlednější rozčlenění jsou vždy komentáře soustředěny v kapitolkách označených čísly ročníku.

Číslo 1

Úvodník prvního čísla (září 1930) od prof. Dr. Pazourka se jmenuje „Racionalizace účetní práce a úprava státních účetních daňových závěrek“. Autor tu čtenáře stručně seznamuje s aktuálním předpisem Nejvyššího účetního kontrolního úřadu a svým osobitým způsobem podává obecnou charakteristiku tohoto předpisu: „...hledáte, zda také u státních účetních úřadů zavane konečně trochu svěžejší vzduch. Ale zklamete se. Vše zůstalo při starém a vzor předložené účetní závěrky o státních daních pro Čechy za rok 1929 má zase obvyklou úpravu řady tabulek, v nichž se zapisují položky křížem krážem, černě nebo červeně, a křížem krážem se pak sečítají a odčítají, takže „Předpis“ je zároveň podrobným návodem, jak se dá účetní závěrka úplně mechanicky provést, aniž by jí bylo třeba rozumět. A rozumět jí v rouše, v kterém je podána, není věcí snadnou, vždyť návod zdá se spíše ukázkou, jak se dá z poměrně jednoduché věci udělati důkladně zamotané klubko.“ (ÚL, 1931, s. 1) Prof. Pazourek končí svoje pojednání doplněné mnoha účtovými příklady celkovým poukazem na (zřejmě zcela obvyklou) spletnost předpisu: „Aby bylo zřejmo, jak jsou všechny uvedené výkazy zbytečně spletené a rozvleklé a jak se mnohé položky několikrát opakují v různých vztazích, ale přes to do sebe dost názorně nezapadají, provedeme ještě úplné podvojně proúčtování dané látky se smyšlenou závěrou na zkoušku.“ (ÚL, 1931, s. 3)

³ Prof. Dr. Ing. Jaroslav Kubeša byl po několika let asistentem prof. Dr. Pazourka na Vysoké škole obchodní. Roku 1932 odešel vyučovat na Československou obchodní akademii v Praze, kde působil až do druhé sv. války. Po roce 1948 se stal zaměstnancem ministerstva financí a setrval zde až do odchodu do důchodu. Mnoho let působil jako vedoucí redaktor *Účetních listů* a potom také navazujícího časopisu *Účetní evidence* (od roku 1966 *Účetnictví*). Zemřel roku 1977.

Za příspěvkem prof. Pazourka nacházíme výklad JUDr. Kleina (sekretář Nejvyššího správního soudu) „Kdo podléhá všeobecné dani výdělkové?“ a na něj navazující úvahu prof. Fuksy „Zrušení odčitelnosti výdělkové daně?“, již autor reagoval na daňovou úpravu směřující ke zvýšení výnosu příslušné daně a dokládal neústrojnost předmětné úpravy⁴. Následuje zajímavý příspěvek „Rozpočet výrobního nákladu na jednotlivé druhy mlýnských výrobků“, ve kterém autor poukazuje na některé kalkulačně-početní postupy, typické třeba právě pro mlýnskou výrobu, které dnes známe pod označením „kalkulace nákladů sdružených výrobků“. Celé číslo uzavírá řada drobných aktualit z odborné praxe, týkajících se stabilizačních bilancí⁵ nebo daňově neuznávaných odpisů, kterými společnosti vytvářejí tiché rezervy. Úplně posledním příspěvkem v tomto čísle je průběžné vyhodnocení ankety o propisovacím účetnictví, která byla započata mezi účtárnami velkých společností již v předchozím ročníku a prostupuje i dalšími čísly ročníku tohoto. Vzhledem k tomu, že šlo v té době o poměrně zásadní kvalitativní změnu formy účetních prací (uvědomme si, že veškerou mechanizaci účetnictví představovaly tehdy nanejvýš mechanické nebo elektro-mechanické účtovací stroje) je užitečné ocitovat závěr příspěvku: „Staví-li se dnes někdo proti propisovacímu účetnictví, pak nemožno o něm posuzovati jinak, nežli že jde o zpátečníka nebo že se nesnaží do tohoto způsobu ani vniknouti anebo že tak činí z motivů daleko odlišných od věci samé.“ (ÚL, 1931, s. 19)

Číslo 2

Úvodník druhého čísla od prof. Pazourka „Soukromohospodářské omyly v národohospodářských teoriích úroku“ je věnován úvaze o myšlenkovém propojení národohospodářského a podnikohospodářského uvažování v publikacích uznávaných autorit té doby. Prof. Pazourek shledává v citovaných výkladech všechna místa, kde se hledisko v podstatě podnikohospodářské vydává za národohospodářskou úvahu. Rovněž rozebírá některé publikované příklady a uvádí zde svoje interpretace k nim (úrok v nájmu z činžovního domu, úrok v odpisech používaných výrobních strojů).

Následuje již dříve zde zmíněný článek podnikatele Tomáše Bati „Použitá racionalisace“, ve kterém autor a světoznámý podnikatel osvětluje vlastní charakteristickou dikcí podstatu organizační výstavby svého obuvnického koncernu ve Zlíně.

Daňovou praxi Československa z počátku třicátých let charakterizuje příspěvek „Odpisy podle ustanovení §§15 a 17 zákona o přímých daních“, který podrobně popisuje problematiku oprav dlouhodobých aktiv⁶ a promítání nákladů na tyto opravy do daňového základu. Autoři v příspěvku ilustrují svůj vlastní přístup k určování poměrného rozdělení nákladů na opravy mezi jednotlivá léta na tomto příkladu:

„Pořizovací hodnota určitého stroje činí	Kč 20 000.-
konečná hodnota stroje po 15 letech ⁷	Kč 2 000.-
třeba tudíž odepsati v 15 letech částku	Kč 18 000.-

⁴ U zvláštní a všeobecné výdělkové daně platilo ustanovení, které v případě včasného zaplacení (předběžného, před daňovým přiznáním) umožňovalo celkovou výši daně snížit, a určovalo zároveň maximální daňové zatížení.

⁵ Stabilizační bilance byly sestavovány na základě zákona z r. 1926 a představovaly původně dobře myšlenou snahu zákonodárců převést ocenění majetku a závazků v podnicích na aktuální základnu, vzhledem k devastujícím důsledkům první světové války. Záměr se zcela nezdařil a od sestavování stabilizačních bilancí bylo po r. 1933 upuštěno – pozn. aut.

⁶ Tehdejší terminologii „investiční jmění“.

⁷ Dnes „zbytková hodnota“ – pozn. aut.

Podle nabytých zkušeností vyžádá si tento stroj, při normálním chodu, nákladu na opravy	
Kč 6 000.-, každých 5 let, t. j. po dobu trvání	Kč 12 000.-
Celkem	Kč 30 000.-

Zjištěnou částku rozvrhne na odhadnutou dobu trvání stroje a stanovíme tímto způsobem roční odpisy ve výši Kč 2 000.-. Náklady na opravy účtujeme ovšem v tom roce, kdy byly skutečně vynaloženy, na vrub účtu strojů. Námitku, že pravidelně není možno zjistiti přesně částku potřebnou pro určité období na opravy, možno značně zeslabiti poukazem na to, že rozdíl proti rozpočtu lze vždy v příslušném roce vyúčtovat na vrub nebo ve prospěch účtu provozovacího;“ (ÚL, 1931, s. 33)

Číslo 3

Úvodník tvoří první ze dvou částí zamyšlení „Návrh nového zákona o akciových společnostech v Německu“ od prof. Pazourka. V této první části prof. Pazourek poukazuje na obchodně-legislativní praxi v Německu, která v daném případě poprvé sáhla ke zvláštnímu zákonu (mimo Obchodní zákoník, Handelsgesetzbuch) v souvislosti právě s akciovými společnostmi, případně s komanditními společnostmi na akcie.

V komentářích k textu návrhu nového německého zákona se prof. Pazourek soustřeďuje především na problematiku regulace výkazů účetní závěrky⁸. Na počátku si všímá stále neukončeného, ve své podstatě teoretického, ale pro praxi důležitého sporu o strukturu rozvahy, sporu mezi statickým a dynamickým přístupem⁹, kdy dynamické bilancování je orientováno na výsledek hospodaření podniku při respektování vysoké míry ochrany vlastníků a věřitelů, zatímco statické bilancování si klade za (jediný) cíl zjistit k danému dni stav a strukturu jmění. Podstata naznačeného sporu v dalším textu článku ústí pochopitelně do komentáře o pravidlech pro oceňování položek bilance: dynamické bilancování vylučuje z výsledku předem všechny cenové změny, které mají svůj původ mimo podnik, anebo jsou náhodné povahy. Takové stanovisko bylo obsaženo již v dřívější německé zákonné úpravě a zůstalo v novém návrhu zachováno. Další zásadní problém prof. Pazourek správně vidí v pravdivosti bilance a její jednoznačné souvislosti opět s přijatými oceňovacími zásadami. Protože bylo jasné, že se v tomto ohledu jedná o prvořadou koncepční otázku, autor přechází k příkladům: „Cena některých součástí majetkových, kterou mají v den, k němuž bilance se zřizuje, není často ani formálně ani právně dána a musíme si ji sami odhadem vyšetřiti, musíme tyto majetkové součásti sami oceniti. Tím jest vždy zůstavena jakási volnost jak přeceňování, tak nedoceňování ... Nebylo zakázáno tvořiti skryté rezervy... Tímto přípustným nedocněním bilančních aktiv porušuje se mimo jiné i shoda mezi bilancí, sestavenou ve smyslu práva daňového k účelům předpisu daně výdělkové, a bilancí podle práva obchodního.“ (ÚL, 1931, s. 42)

Po úvodníku následuje podrobný komentář o nové úpravě zvláštní daně výdělkové, na základě návrhu novely příslušného zákona v Československu. Hlavní informaci, kterou zde v příspěvku V. Uzela můžeme získat, tvoří sazba této zvláštní výdělkové daně (8, resp. 9 %) a její ovlivnění existencí většinového vlastnictví akcií jiného podniku (ustanovení hovoří o vlastnictví 20 a více procent, místo dosavadních 15), dále jejím ovlivněním při (daňové) odčitatelnosti ztrát, uhrazených nad výši vytvořených zvláštních rezerv¹⁰. V závěru autor

⁸ V tehdejší terminologii ,výroční závěra‘. Sestávala z rozvahy (bilance) a z účtu ztráty a zisku. – pozn. aut.

⁹ V tehdejší Německu šlo o soupeření akademických autorit, sjednocených ,pod vlajkou‘ statické bilance, s prof. Dr. E. Schmalenbachem, zastáncem dynamického bilancování. – pozn. aut.

¹⁰ Dnešní zákonný rezervní fond; v tehdejší době tvorba těchto zvláštních rezerv znamenala za určitých okolností (založenost peněžními prostředky) daňově uznatelný náklad.

připomíná některé nepříjemné důsledky novely zákona, zejména dodatečné zdanění některých rezerv vytvořených v obdobích 1927-1930, ke kterému se staví negativně.

Následující příspěvek si všímá názvosloví používaného při běžných účtech, a to s důrazem na způsoby (metody) výpočtu úroků, dále problematiky položek splatných po uzávěrce, a konečně běžných účtů v soudobé praxi družstevního podnikání.

Ústředním článkem tohoto čísla je první část příspěvku prof. J. Kubeši „Tajné rezervy“, kde autor podal obsáhlý výklad těchto typů účetních rezerv. Vysvětluje nejprve všeobecně podmínky vzniku a existence takových rezerv v bilanci a konstatuje, že „Popud k rozlišování mezi zřejmými a tajnými rezervami plyne pouze z techniky bilancování, nikoliv z jejich hospodářského účelu. Hospodářský účel je u obou stejný: zvětšováním čistého jmění poskytnouti podniku možnosti čelit různým rizikům, která se při jeho provozování vyskytují a napomáhají třeba jeho rozšíření vlastním kapitálem.“ (ÚL, 1931, s. 48) Upřesňuje dále, že tajné rezervy jsou všechny ty, které se nedají zjistit z bilance. Způsob, jakým se toto „utajování“ rezerv stalo, určuje potom jejich skupinu. Jde buď o rezervy skryté (latentní), anebo o rezervy tiché. Skryté rezervy podle autora sice v bilanci číselně vyjádřeny jsou, ale nejsou zřejmé ani využitelné k bilanční kritice; jejich „utajení“ bylo dosaženo tím, že se část zisku promítla do některé položky cizích zdrojů. Tiché rezervy nejsou v bilanci ani číselně vyjádřené a vzniknou mj. např. nižším oceněním aktiv. Podstatným znakem skrytých rezerv je jejich souvislost s pasivy rozvahy (nadhodnocené cizí zdroje), kdežto u tichých rezerv jde o souvislost s (nedoceněnými) aktivy. Prof. Kubeša hodnotí existenci takovýchto rezerv spíše pozitivně (ovšem varuje před bilančními delikty) jako nástroje vyrovnání např. konjunkturálního zisku v delším časovém období.

Číslo obsahuje dále „zprávy“ a „hlídky“ – mj. návrh na reformu učebnic pro obchodní učiliště, vedle obsahových požadavků jsou tu uvedeny i požadavky na formální úpravu (normalizovaný, vázaný formát, obrázky zásadně podle fotografií skutečných objektů, typografie podle přesné dohody s autorem).

Na konci čísla najdeme další ze série článků „Racionalisace účtáren“, které se soustřeďují na zhodnocení propisovacích účetních forem.

Číslo 4

V úvodníku pokračuje komentář prof. Dr. Pazourka k návrhu nového zákona o akciových společnostech v Německu. Problémy, na které autor komentáře poukazuje, jsou jasnost a podrobnost účetních závěrek a zákonných ustanovení povinností statutárních orgánů společností poskytovat akcionářům informace, které požadují, na valné hromadě; v návrhu se projevila rovněž snaha o podrobnější reglementaci obsahu obchodní zprávy, zejména pokud jde o výklad rozvahy a účtu ztráty a zisku. Autor poukazuje dále na ustanovení povinnosti doplňovat rozvahu o závazky, které nejsou zatím číselně zjistitelné v konkrétní výši (převzaté ručení), dále o očekávané a dosud nejisté ztráty z již uzavřených smluv, přesné lhůty dlouhodobých závazků a významné události po datu závěrky. Nový byl v připravovaném německém zákonu také požadavek revize účetní závěrky včetně závěrečného zhodnocení jejího výsledku a jednoznačného jmenovitého uvedení příslušného revizora¹¹. Návrh rovněž sjednotil terminologii ve výkazech účetní závěrky (v Německu) opuštěním pojmu „fond“ a zevšeobecněním kategorie „rezerva“. Ve stejném legislativním návrhu se také poprvé

¹¹ V Německu byla uzákoněna povinnost ověření účetní závěrky akciové společnosti nezávislým kvalifikovaným revizorem (beeideter Wirtschaftsprüfer) v roce 1931 – pozn. aut.

objevují některé v německém obchodním právu dodnes používané kategorie, jako jsou „účty opravných položek“ (Wertberichtigungskonten) a „položky časového rozlišení“ (Rechnungsabgrenzungsposten). V závěru uvádí prof. Pazourek celou z návrhu zákona vyplývající závaznou strukturu aktiv a pasiv bilance a také rozčlenění účtu ztrát a zisků. Na straně aktiv byly tehdy v Německu stanoveny závazné (podrobně rozčleněné) skupiny:

- nedopladené vklady na základní kapitál,
- zařízení (investiční jmění),
- účasti, včetně cenných papírů účastnických,
- jmění oběžné,
- přechodná a dohadná aktiva.

Na straně pasiv potom obdobně:

- základní kapitál,
- rezervy,
- opravné položky,
- závazky,
- přechodná a dohadná pasiva.

V účtu ztrát a zisků byl stanoven závazný vzor uspořádání nákladů a výnosů:

- mzdy a služné
- sociální dávky
- odpisy na zařízení
- ostatní odpisy,
- úroky, pokud převyšují přijaté úroky,
- majetkové daně,
- ostatní (mimo nákladů na provozní hmoty u výrobců a náklady prodaného zboží u obchodníků).
- Výnosy z účastí,
- výnosové úroky, pokud jsou vyšší než nákladové,
- ostatní kapitálové výnosy,
- mimořádné výnosy a úhrady.

Přitom mělo platit, že celoroční čistý zisk/ztráta mají být uvedeny na konci rozvahy a na konci účtu ztrát a zisků celé, nerozdělené a nesloučené s výsledky předchozích období. Prof. Pazourek uzavírá svůj komentář k návrhu nového akciového zákona v Německu konstatováním, že v Československu v dohledné době nebude obdobná legislativa přijata a že „bude nutno řešiti některé naléhavé věci, jako je zvláště úprava povinné odborné revize“. (ÚL 1931, s. 67)

Na úvodník navazuje článek „Vědecké odůvodnění účetnictví“, ve kterém jeho autor, prof. B. Štursa, uvádí čtyři v té době obecně akceptované přístupy k vědeckému zdůvodnění účetnictví a jeho vedení: právní, matematické, národohospodářské a soukromohospodářské, s jejich stručnou charakteristikou a s odvoláním na autority, které příslušné způsoby odůvodnění zastávají.

Na další stránce najdeme pokračování stati prof. J. Kubeši „Tajné rezervy“. V této části se autor věnuje především cestám indikace možné tiché rezervy a způsobům vzniku takových rezerv (účetní hodnota majetku je nižší než řádná, čistý zisk byl zmenšen úmyslným podceněním některé složky aktiv, původně zřejmá rezerva ,ztichla‘, tj. byla zrušena proti

některé složce aktiv). Autor dále pokračuje: „... snadno pochopíme zásadní rozdíl mezi tichými a zřejmými rezervami. Tichá reserva vzniká malým oceněním některé majetkové součástky, jest spjata s jejím osudem, neboť, klesne-li tato součástka, klesá s ní i tichá reserva a naopak, stoupne-li, stoupne s ní zase reserva. Jest tedy jejím základním znakem měnlivost ... zřejmá reserva jest vykázána v pasivech bilance stále stejnou částkou, která se může změnit jen dotací neb za určitých předpokladů použitím.“ (ÚL, 1931, s. 69)

Ve ‚zprávách‘ a ‚hlídkách‘ tohoto čísla najdeme informaci o sjednocování komerčního názvosloví a o názvech a definicích z oboru vědecké organizace. Redakce uznala za užitečné informovat čtenáře rovněž o návrhu prof. Ježka (autor mj. dvoudílné středoškolské učebnice kupeckých počtů před druhou světovou válkou) na zavedení jednotných značek pro cizí peněžní jednotky. Daňová hlídka informuje o odečitelnosti náhrad za služební výdaje a o vrácení přeplatků při důchodové dani. V dalším příspěvku jde o podrobné srovnání jednotlivých článků a paragrafů novelizované a původní verze československých daňových předpisů, týkající se novely zákona č. 76/1927 od počátku berního roku 1930.

Čím ‚žilo‘ podnikové hospodářství v účetním ohledu, na to poukazuje příspěvek o daňových souvislostech zisku dosaženého z prodeje ‚majetkových předmětů trvale v podniku uložených‘. Na konci čísla dále pokračuje anketa a diskuse o racionalizaci práce účtáren.

Číslo 5

V tomto čísle je autorem úvodníku „Nutnost přesného rozlišování pojmů fondů a rezerv v daňové bilanci“ šéfredaktor časopisu, prof. J. Fuksa.

Sekretář Nejvyššího správního soudu, Dr. Klein, publikoval přehled aktuálních a projednávaných daňových deliktů. Za přehledem je zařazeno závěrečné, třetí pokračování statí prof. Kubeše „Tajné rezervy“. Zde se autor zabývá především účinky existence tichých rezerv a způsoby jejich zániku (pokles hodnoty majetkové součásti, ve které je tichá reserva uložena, prodej takové součásti, přecenění majetkové součásti na vyšší řádnou hodnotu s dopadem do výsledku, anebo přecenění na vyšší řádnou hodnotu současně s tvorbou rezervy¹²). Představy o souvislosti tichých rezerv s likviditou podniku prof. Kubeša spíše odmítá, anebo aspoň oslabuje: „Ve skutečnosti však jejich vliv není na likviditu tak rozhodný, poněvadž s ní přímo vlastně nesouvisí. Zde jest především rozhodná konstituce podniku... tím, že se jimi zisk zmenšuje a že se ho tudíž vyplácí méně, zůstává o tuto zmenšenou částku více likvidních prostředků v podniku.“ (ÚL, 1931, s. 93) Celý příspěvek je ukončen poukazem na nezbytnost právní úpravy postupů oceňování, které povedou v souvislosti s omezením vzniku tichých rezerv k vyrovnání váhy ohledu na ochranu věřitelů na jedné straně a ohledu na hospodářské upevnění podniku na straně druhé.

V hlídkách a zprávách z oblasti daňové a účetní je uvedeno připomenutí návrhu na úpravu formuláře pro daňové přiznání, přehled bibliografie k probíhající novelizaci daňového zákonodárství a dále úvaha o udržování tichých rezerv v podnicích pro dynamizaci možností přizpůsobení podnikové činnosti vnějším vlivům (alespoň v jisté míře). Konec čísla je opět věnován anketě o racionalizaci práce účtáren.

¹² V současné terminologii ‚přecenění na reálnou hodnotu‘ – pozn. aut.

Číslo 6

Úvodník tvoří stat' prof. Pazourka: „Soukromá ekonomika nebo nauka o hospodářství podnikovém nebo nauka o hospodářském provozu?“. Autor se v něm zamýšlí nad vývojem chápání obchodní nauky od momentů, kdy „jsem před lety začal u nás raziti cestu novým směrům...“. (ÚL. 1931, s. 105) Poukazuje na situaci v soudobém vývoji chápání obsahu pojmu, který dnes označujeme jako podniková ekonomika (podnikové hospodářství). Ústřední problém vidí v přílišném rozšíření tohoto obsahu: „... podobně jako také některé národohospodářské teorie pouštějí se až příliš daleko do úvah psychologických anebo etických, ... které se skutečným hospodářským děním souvisí jen nepřímo. A kamenem úrazu je v těchto novějších teoriích soukromoekonomických také pojem hodnoty...“¹⁵

Prof. Pazourek zmiňuje a hodnotí koncepce předních klasiků teorie účetního výkaznictví Schmidta, Schmalenbacha a Nicklische, kteří byli jeho současníky, a staví se vesměs nesouhlasně k těm, které tito teoretici zastávali. V závěru vyhodnocuje jednotlivé v té době užívané termíny a přiklání se k používání ekvivalentu německého „Privatwirtschaftslehre“, tj. v češtině k ‚(nauka o) soukromé ekonomice‘.

Následuje příspěvek p. M. Kyseláka z Jablonce n. N., ve kterém autor propaguje vlastní úpravu formy tabelárního deníku a „výrobní knihy“, v níž se zachycovaly výrobní náklady (Md) ve členění „výrobní látky“, „mzda“ a „režie“ spolu s tržbami (D) členěnými na „výrobky“, „opravy“ a „export“. Za článkem o výrobním účetnictví nacházíme rozsáhlejší citace z „Věstníku ministerstva financí z r. 1930“ o propočtu daňových sazeb zvláštní daně výdělkové s četnými příklady. Tento článek ukazuje i pro dnešního zájemce dost názorně rovněž metodiku výpočtu této daně v Československé republice třicátých let minulého století, založenou na připočítávání *municipálních přírážek* k výdělkové dani, jejíž úhrnná sazba v tam uvedeném příkladu poté činila 51,6 % základny¹³. Závěr čísla tvoří příspěvek o mechanizaci účtáren v pivovare, který popisuje zkušenosti pivovaru v Hruškách. Autor hodnotí jako nezbytné rozdělení postupu účetních prací na etapu dispoziční, výkonnou a kontrolní. Přitom se opírá o dobrou zkušenost, které v uvedeném pivovaru nabyli používáním účtovacího stroje s plochou deskou. Doporučuje vést pět deníků (výstavní [prodejní], nákupní, bankovní, pokladní a všeobecný) a rovněž dělit saldokonto do pěti skupin (dlužníci za pivo, půjčky, dodavatelé, banky aj. věřitelé, věcné účty).

Velmi zajímavý je i další příspěvek, který je vlastně originálním zadáním písemné (klauzurní) práce při kvalifikační zkoušce v Grémiu účetních a bilančních znalců v Praze ze dne 17. 1. 1931. Jde o komplexně zadaný případ (dnes bychom ho označili jako případovou studii) obchodníka v úpadku, předstupujícího před věřitele s návrhem vyrovnání na 35 % a předkládajícího pololetní bilanci, zásobníky zboží a saldokonto odběratelů a dodavatelů. Pokladní deník se mu ztratil. Úkolem zadání je rekonstruovat účetnictví a vypracovat příslušný znalecký posudek. Redakce vyzývá čtenáře k zasílání správného řešení. (ÚL, 1931, s. 125)

¹³ Hrubý zisk plus daň z nemovitostí minus výnosový standard (6%) dává základ daně; od něj se však ještě odečítala daňová rezerva (8procentní) se zahrnutím municipálních přírážek a šestiprocentní rentabilitní přírážky. Daňovou základnu tvořil základ zmenšený o tuto daňovou rezervu. Samo určení daňové rezervy vycházelo ze vzorce $R = (Z - R) \cdot p / 100$; $p = 0,08 + n \cdot 8 / 106 + 0,06$, při n – municipální přírážky (pro ČSR průměrně 470 %) a 0,06 je rentabilitní přírážka.

Číslo 7

Úvodník čísla pod titulkem „Theorie odbytu“ seznamuje poměrně přehledně a přístupně s matematickými postupy odvození optimální výše odbytu při maximálních tržbách – hledání extrému dané funkce. Vychází z předpokladu závislosti výše tržeb na ceně produktu a počítá extrém příslušné (v příkladu kvadratické) funkce.

Následuje rozsáhlý příklad způsobu účtování šeků v amerických bankách, se kterým se autor článku, Ing. Paulat, setkal. Uvádí podrobně způsob klasifikace šeků v jedné z newyorských bank a jejich denní vyúčtování v několika časech podle oddělení banky a podle přijatých šeků bank a privátní klientely.

V uvedeném čísle pokračuje série článků šéfredaktora, prof. Fuksy, o zdanění rezerv a fondů vykázaných v rozvaze podniku, které jsou doplněny praktickými příklady a jeví se dost zřejmě jako dílčí přetisk Fuksovy odborné publikace stejného jména z předchozího roku. V článku, označeném „Biografie“, je připomenut profesor Vysoké školy obchodní v Praze JUDr. Gustav Švamberg, který v říjnu roku 1930 oslavil padesátiny.¹⁴

Po „hlídce daňové a poplatkové“ tu byl publikován článek „Amortisace a udržování strojního zařízení při rozpočtové kontrole“ autorů D. Maršíka a Ing. A. Mužáka. Zajímavé i pro dnešní posuzování předmětné problematiky je jejich jednoznačné odmítání klesajících (zrychlených) odpisů dlouhodobých aktiv, při velmi přehledné argumentaci pro takový způsob stanovení odpisů rovnoměrných, který by respektoval jak opotřebení, tak zastarání a rovněž náklady na údržbu a opravy (při srovnání rozpočtovaných a skutečných nákladů na opravy a údržbu každého roku). Zcela běžně zde autoři operují rovněž kategorií, které dnes říkáme zbytková hodnota.

Na další straně je uvedeno správné účetní řešení a následný bilanční posudek zkušebního příkladu pro zkoušky účetních a bilančních znalců, který byl zadán v předchozím čísle. Příspěvek, který následuje, se věnuje informaci o mechanizaci účtáren státních podniků na příkladu státních drah. Text není rozsáhlý, proto si ho uveďme v úplném znění: „Počátkem roku 1931 bude provedena u všech ředitelství státních drah pronikavá reorganizace účtáren, jež jest výsledkem několikaletých studií a pokusů. Reorganizace bude provedena na základě zásadního rozhodnutí min. železnic, aby se účtovalo výhradně na strojích. Zároveň se zavedením účtovacích strojů budou zcela nově uspořádány práce v účtárnách, jež budou opatřeny nejnovějším kancelářským zařízením. Všeobecně bude zaveden v ředitelských účtárnách kartotekový systém expres, jenž umožňuje jedním hmatem okamžitý přehled 300 až 400 účtů. Všude budou zavedeny jednotné tiskopisy, a to v počtu 16 tiskopisů účetních a 7 pomocných. Hlavní směrnice připravované reorganizace byly projednány v minulých dnech na konferenci zástupců všech ředitelství a min. železnic v Bratislavě.“ (ÚL, 1931, s. 146)

Příspěvky tohoto čísla uzavírá „Hlídka účetního a obchodního názvosloví“, která je zamyšlením nad faktem, že „čeština, již se užívá v obchodním životě, je vedle češtiny novinářské a úřední největším semeníštěm jazykových chyb...“ (ÚL, 1931, s. 147) Jak se zdá, problematika znešvařování češtiny zcela jistě není „pouze“ záležitostí posledních let, ale trápila už naše dávnější předchůdce.

¹⁴ Prof. JUDr. G. Švamberg byl mj. v letech 1923/24 a 1929/30 rovněž děkanem Vysoké školy obchodní, stejně tak v krátkém poválečném období v roce 1947/48; v průběhu tohoto školního roku na funkci rezignoval.

Číslo 8

Úvodník prof. Pazourka „Neústrojené případy účetní“ se zabývá z hlediska teorie účetnictví i dnes zajímavými důsledky některých účetních zápisů. Nejprve jsou tu vymezeny ‚běžné‘ účetní zápisy, které vyjadřují pro podnik „...pohyb jeho jmění, neboť každý obchodní případ se projevuje pohybem jmění, ať již pohybem věcných součástí majetkových nebo pohybem pohledávek a dluhů ve smyslu práva obligačního, a to i pokud třeba ještě ani jedna ani druhá smluvní strana reálně neplnila a třeba se někdy nedal dosah smlouvy ani přesně číselně určit. Teoreticky jest proto nemožný účetní případ, který by se odehrával na dvou účtech těžebných¹⁵, tedy bez pohybu jmění, leč, že by šlo jen o pouhý formální převod s účtu na účet.“ (ÚL, 1931, s. 149) Dále píše o tzv. ‚nepravidelných‘ případech, kdy je zaznamenán *předpokládaný* pohyb jmění, anebo jde o důsledek určitého rozhodnutí. Takové případy dělí do čtyř skupin: pohyb jmění v budoucnosti očekávaný na základě odhadu (prof. Pazourek uvádí např. účtování u dispozic rozpočtu, které se dosud neprovedly); závěrkové úpravy o časové rozlišování a o dohadné či přechodné položky; odpisy všeho druhu na základě odhadů; ‚odraz‘ operací výsledkového charakteru v pohybu majetku. U poslední skupiny případů autor zdůrazňuje jejich spíše ‚správní‘ povahu, než povahu ‚podnikatelskou‘ a řadí je do sféry účtování nevýdělečných institucí. Za úvodníkem následují dva příspěvky věnované problematice cenných papírů: ‚Výplata kupónů v peněžních ústavech‘ a ‚Akcíe bez jmenovité hodnoty v USA‘. Informace o americké praxi emise akcií bez jmenovité hodnoty je doplněna příčinami, pro které byl ve třicátých letech tento postup v americkém obchodním právu kodifikován, a důsledky, které to má pro podnikatele. V následujících ‚zprávách‘ a ‚hlídkách‘ najdeme informaci o stanovení základu daně z obratu kontokorentní metodou, soudně-znalecké stanovisko k důkazu revizním nálezem v konkrétním případě obvinění družstevních funkcionářů, právní stanoviska, daňové důsledky odpisů neexistujícího aktiva, či odečitatelnost (daňovou) licenčních poplatků z patentů jednoho ze společníků ve spol. s ručením omezeným. Instruktažní hodnotu má příspěvek z účetní praxe: ‚Jak zakládati účetnictví?‘ od prof. A. Eisnera. V biografické noticce tohoto čísla jsou připomenuty 65. narozeniny Hugo Raulicha, inspektora čsl. obchodních škol a autora řady českých učebnic účetnictví či pojednání z jeho historie.

Číslo 9

Úvodník od Dr. Podrackého ‚Přiznání průmyslových podniků k poplatkovému ekvivalentu‘ je zevrubným právním výkladem (7 a půl tiskové strany) tehdy aktuálního vládního nařízení č. 184 Sb., z 5. 12. 1930. Šlo zřetelně o snahu redakce zajistit čtenářům zásadní odborné stanovisko, protože předmětná problematika, i když nebyla v daňovém systému zcela nová, jistě působila v praxi problémy.

Následuje vyhodnocení anketního výzkumu, který prováděl Ústav pro organizaci obchodu při Masarykově akademii práce, věnovaného problematice provozovacích poměrů velkoobchodníků a výrobců v Praze. Paralelně byl stejným ústavem proveden také výzkum týkající se shodné problematiky u pražských maloobchodníků. Autor příspěvku a zároveň vedoucí projektu, Ing. V. Fejtek z Ústavu pro organizaci obchodu, považuje za zásadní zjištění ankety míru vzestupu režijních nákladů v relaci k dosaženému obratu a doplňuje, že jde zčásti o vývoj obchodu vnucený státními opatřeními na zmírnění hospodářské krize. Následující delší (anonymní) článek se zabývá výpočtem anuit a správou hypoték v peněžním ústavu a popisuje praktické zkušenosti s využitím mechanické kalkulačky Thales.

¹⁵ Dnes účty nákladů nebo výnosů – pozn. aut.

Na dalších dvou stranách je uveden text šéfredaktora ÚL, prof. Fuksy, o zdanění rezerv a fondů v bilanci. Ve ‚zprávách‘ a ‚hlídkách‘ jsou uvedeny krátké informace o praktických zkušenostech s rozpočtovou kontrolou standardních výdajů a soudně-znalecké stanovisko prof. Kubeši: ‚Co má být podkladem každého konkursu a vyrovnání?‘. Krátká vysvětlení, publikovaná na dalších stránkách, se týkají stabilizační bilance u tiché společnosti, povinnosti k zaplacení dědické daně a problematiky konkursu takové firmy (přesněji řečeno problematiky její konkursní podstaty), u níž si zaměstnanci rovněž ukládali svoje úspory. Závěr tohoto čísla tvoří krátký výňatek z výroční zprávy První české vzájemné pojišťovny za rok 1930.

Číslo 10

Poslední číslo ročníku 1931 začíná úvodníkem prof. Pazourka o standardních rozvrzích účtů obchodních a průmyslových podniků. V tomto případě se jedná o zamyšlení a návrh, který se orientuje na již existující praktické zkušenosti. Prof. Pazourek navrhuje vytvoření účtové osnovy se skupinovým tříděním při využití dvou až třímístných číselných znaků. Zdůrazňuje praktické obtíže, se kterými se tvorba takového jednotného třídění pro účty bude potýkat (vyzývá k vypsání veřejné soutěže na návrhy ‚účetních plánů‘) a podtrhuje výhodnost číselného označování před jakýmkoliv geometrickými obrazci (jako příklad takového obrazcového označování uvádí Schmalenbacha).

Další rozsáhlejší článek je věnován obchodu s cennými papíry a jejich vyplácení Pražskou súčtovací bankou. V článku je uvedeno pět vzorů uspořádání účtového rastru¹⁶ a na závěr praktický přehledný účtovací příklad.

Článek D. Sýkory: ‚Organisování členské služby a vedení matrikového deníku ve spolcích‘ se zabývá spolkovou účetní praxí a uvádí některá doporučení pro vedení knih. Podrobně evidenci členských přihlášek a členskou knihou, inkasní knihou příspěvků a hlavní knihou spolku. Článek je uzavřen konstatováním: ‚Řádné vedení členské knihy, resp. členských kartoték i matrikového deníku je ve spolcích naprosto nutné, neboť členské příspěvky zejména u spolků nesubvencovaných, jsou hlavním zdrojem příjmu a jsou kalkulační základnou pro uskutečňování programu, jež má spolek vytčen.‘ (ÚL. 1931, s. 193)

Následují ‚hlídky‘, ‚zprávy z praxe‘, ‚literatura‘ a ‚dotazy a odpovědi‘, které obsahují přehled stručných sdělení zaměřených v tomto případě na úpadky a povolování bankovního úvěru, účtování daně z obrátu podle zákona z 19. XII. 1930 č. 180 Sb., odpisy motorových vozidel podle stupně jejich ročního používání (tedy dnešní výkonové odpisy), odčitelnost odměn revizorů v akciových společnostech, zpoplatnění obchodní korespondence a nakonec také reakci na ohlasy dříve uveřejněného článku o šeku v americké obchodní praxi.

Prošli jsme všech deset čísel časopisu *Účetní listy* ročníku 1931. Připomenuli jsme si tak, co bylo v té době aktuálním problémem československé účetní a daňové praxe a jak na takové problémy reagovala redakce a autoři jednotlivých příspěvků. Trvale platné poznatky z odborné oblasti bývají výhradně časopisecky publikovány málokdy. To platí samozřejmě i o obsahu *Účetních listů*. Nicméně některé z úvodníků prof. Pazourka a příspěvky dalších

¹⁶ Č. 1 Transakce pražské bursy ze dne 16. února 1930, č. 2 konkrétní cenné papíry: spol. Křížík, č. 3 Seznam převzatých cenných papírů, č. 4 Seznam dodaných cenných papírů, č. 5 Vyúčtování konkrétní partnerské bance.

našich významných účetních odborníků (prof. Kubeši za všechny další) jsou jistě trvalou součástí odkazu naší účetní teorie jak tehdejší, tak také dnešní účetní praxi.

Závěr

Účetní profese měla vždy za úkol plnit náročné požadavky všech uživatelů výstupů z podnikového účetnictví, včetně finančních orgánů státu. Současná doba prudkého pohybu globální ekonomiky přináší účetnictví v tomto směru nové a nové výzvy. Avšak nesmíme zapomínat občas se ohlédnout zpátky a srovnáváním zjišťovat, že účetnictví vlastně „pod palbou“ vnějšího hospodářského světa bylo i v dobách dřívějších. Nihil novi sub sole.

Literatura

- [1] Janhuba, M. (2003): *Univerzitní výuka účetnictví v zemích Koruny české*. Účetnictví, 2003. roč. 50, č. 8, s. 71-74.
- [2] Pazourek, J. (1920): *Theorie a praxe účetních soustav*. Praha, Archiv, 1920.
- [3] ÚL (1931): *Účetní listy, časopis věnovaný účetnictví a obchodním zájmům vůbec*. Ročník XXIII. Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků, 1931.

Osmdesátileté ,aktuality‘

Miloslav Janhuba

ABSTRAKT

Článek rekapituluje v komentářích a citacích obsah ročníku 1931 časopisu *Účetní listy*, který vycházel v předválečném Československu jako významný odborný měsíčník a byl široce respektován a přijímán odbornou veřejností.

Klíčová slova: Účet; Podnikové účetnictví; Daně a poplatky; Propisovací účetnictví; Účtárny; Zákonná úprava.

Eighty-years Old News

ABSTRACT

This article summarizes the citations and the comments of contents of the entire year 1931 in periodical *Účetní listy* (The bookkeeping letters), which was based in pre-war Czechoslovakia as an important professional monthly magazine and was widely respected and accepted by experts.

Key words: Account; Business accounting; Taxes and fees; Copying method of bookkeeping; Bookkeeping departments; Legal rights.

JEL classification: M49, N84.