

# Výuka teorie i praxe účetnictví na VŠE v Praze 1953-2013<sup>#</sup>

Miloslav Janhuba<sup>\*</sup>

## Úvod

Účetnictví jako jeden ze zakladatelských oborů na Vysoké škole ekonomické v Praze zaujalo mezi ostatními odbornými vědními disciplínami již v samých počátcích a v dalším rozvoji svoje pevné místo. Na začátku činnosti nově založené VŠE v Praze v roce 1953 bylo vedle financí, statistiky a národního hospodářství relativně stabilizovaným výukovým předmětem na vysokých školách v tehdejší Československu. Samostatně, anebo jako součást podnikohospodářských nauk, bylo až do založení VŠE prvkem odborné akademické výuky všude tam, kde se předpokládala nezbytnost spojení technické a správní praxe absolventů se znalostmi hospodářských (především daňových) souvislostí.

Nelze popřít, že účetnictví je *především* činností veskrze praktickou, vykonávanou všude tam, kde má příslušný subjekt potřebu zachytit systematicky a prokazatelně své hospodářské (obchodní) aktivity. Přestože pro většinu veřejnosti tvoří představu účetnictví právě ona každodenní rutina soustavných číselných záznamů, není takový obrázek zcela úplný. Účetnictví je spojeno s ekonomickými aktivitami člověka již odedávna.<sup>1</sup> Nešlo pochopitelně hned od počátku o propracovanou písemně-číselnou soustavu zápisů, které by měly vnitřní strukturu, jako je tomu v dnešním účetnictví. Zpočátku byly záznamy útržkovité a vztahovaly se jen k některým nedávným událostem jako jejich připomínka. S rozvojem obchodní výměny se však takové záznamy dále rozšiřovaly a z důvodu jejich využití různými subjekty v různé době a místě se také postupně unifikovaly. Cílem tohoto příspěvku není podrobné zmapování historického vývoje praktické dovednosti účtovat, ale pokus o stručný historický nástin relativního odloučení a dále samostatného dějinného vývoje metod, postupů a pojetí systému hospodářských záznamů (účetní vědy) od vlastního procesu zaznamenávání (účtování). V průběhu lidských dějin, přeměn společenských formací a politického uspořádání států plnilo účetnictví bezchybně svou funkci služby, komplexního zjišťování hospodářské situace subjektu v číslech.

## 1 Formování účetní vědy

Je nepochybné, že určité ad hoc vytvořené a praxí vyzkoušené podoby záznamů byly prvotní. Nad tím, *jak* záznamy vést, se lidstvo zamýšlelo zprvu jistě hlavně „za pochodu“, tj. cestou pokusů a omylů. Tak byly vytvořeny některé postupy, které se v další době osvědčily a byly přebírány, spolu s pokračující obchodní výměnou i v dalších bližších a vzdálenějších oblastech. Takové postupy a způsoby zaznamenávání byly ovšem průběžně dále modifikovány a přizpůsobeny potřebám konkrétního okruhu uživatelů. Tím byly historicky založeny rozdíly ve formách a nástrojích vedení záznamů, rovněž v silné závislosti na rozvoji písma a počtářské dovednosti v daném regionu.<sup>2</sup>

<sup>#</sup> Tento text je jedním z výsledků vědeckého projektu Ekonomické, politické a sociální okolnosti založení VŠE v Praze uděleného Interní grantovou agenturou VŠE (č. MF/16/2012).

<sup>\*</sup> 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>.

<sup>1</sup> Má se za to, že právě zaznamenávání množství ulovené zvěře, úrody či obětí božstvům a jejich počítání vedlo také k počátkům číselného vyjadřování kvant a následně k rozvoji matematiky.

<sup>2</sup> Nejstarší zmínka o podobě a použití jednotlivého účtu – zboží – se nachází ve Fibonacciho matematické učebnici *Liber abaci* z roku 1202.

Nepřekvapí nás, že propracovaný systém zaznamenávání skutečností, které měly ekonomické důsledky v budoucnu, byl užíván v takových střediscích kulturně a hospodářsky rozvinuté lidské společnosti, která již byla rovněž určitým způsobem organizována (řízení a správa). Podoba a v určité míře i obsah záznamů odpovídal velmi silně zejména rozvoji právního myšlení; jedním z důležitých úkolů účetnictví bylo rovněž představovat důkazní prostředek v soudních sporech. Tento vývoj pokračoval od starověku přes raný středověk až do pozdního středověku. Významně se v něm odrážela rovněž postupně stále více se prosazující pravidla regulace účetních záznamů a jejich souhrnných výstupů (výkazů).

Poznatky o způsobech provádění záznamů se předávaly formou vyučování dovednosti účtovat (vést zápisy). V nejstarších dobách se budoucí písař učil z paměti všem předepsaným textům smluv a formám jejich vyhotovení<sup>3</sup>; později se budoucí účetní seznamovali se základními prvky obchodování či hospodářské správy a s formou jejich vyjádření zápisem určitého tvaru. Odborné znalosti se předávaly z generace na generaci pravděpodobně ústně, případně s pomocí dnes již nedochovaných sbírek vzorových listin a účetních záznamů. Samostatně publikované pojednání o metodách a formě soustavného zaznamenávání hospodářských skutečností přišlo až mnohem později.

Jak výstižně uvádí R. Pakšiová, lze účetnictví pojmut jako „specifickou vědní disciplínu, která vznikla v minulosti přirozeným rozvíjením shromažďovaných poznatků o způsobu systematického zaznamenávání souvislostí v průběhu hospodářského života podniku, vycházejícího z principu zobrazujícího zachování hmoty a energie od prvopočátků vyvolaných potřebami praxe“ (Pakšiová – Janhuba, 2012, s. 13). Pro rozvíjení účetní vědy (accounting science) bylo ovšem nezbytné shromáždit v „paměti lidstva“ dostatečné množství v praxi uplatňovaných metod a pravidel uskutečňování hospodářských záznamů, aby bylo možné analyzovat a klasifikačně strukturovat dosažený stupeň celistvosti uplatňovaných záznamových postupů. Nepřekvapí přitom, že první tiskem vydané zobecněné poznatky v tomto směru mají podobu učebního textu. Za historicky první publikaci dokumentující vědecký přístup k účetnictví lze totiž označit část matematické učebnice *Summa de arithmetica, geometria, propositi et proportionalita* františkánského mnicha, magistra Lukáše Pacioliho, která vyšla v prvním vydání tiskem v Benátkách roku 1494. Pacioli byl ještě v poslední čtvrtině devatenáctého století považován za vynálezce podvojného účetnictví, což hlubší historická bádání postupně vyvrátila. Jeho učebnice obsahuje v naprosto převažující míře nauku matematickou, tj. aritmetiku a algebru v prvním díle, ve druhém díle geometrii. Výuka matematiky byla Pacioliho celoživotním povoláním. Jeho přednášky navštěvovali však kromě řádných universitních studentů pravděpodobně také kupečtí učni a tovaryši, aby si osvojili potřebnou část počtářských dovedností, které byly běžnou součástí jejich profesní dráhy. Pacioli proto do svojí učebnice zařadil celý jeden oddíl, věnovaný, dnes bychom řekli – užité matematice, tedy všem počtům a propočtům, které patřily do okruhu zájmu hospodářských (obchodujících) osob. A právě v rámci tohoto oddílu<sup>4</sup> nacházíme text úplně nejstarší tištěné učebnice účetnictví na světě: Traktát 11., o účetnictví<sup>5</sup>.

I když cílem Pacioliho Traktátu o účetnictví bylo prezentovat didakticky účinně komplikovanou látku zahrnující všechny složky úplného podvojného účetnictví podle benátského vzoru, obsahuje jeho text významný a v příštích staletích dotvořený teoretický

<sup>3</sup> V době vytváření zápisů do hliněných destiček byla forma přesně dána a měnila se jen jména a objemy (množství) předmětu obchodu.

<sup>4</sup> V učebnici *Summa* je to oddíl devátý „Užití matematiky v obchodním životě“ a obsahuje mj. části věnované procentnímu počtu a úrokování, počtu rozdělovacímu a směšovacímu, směnkám a směnárenství, mzdové politice, účetnictví a kalkulaci nákladů včetně tarifů, cel a daní – pozn. aut.

<sup>5</sup> V originále: *Tractatus XI. particularis, de computis et scripturis* [traktát jedenáctý, vyčleněný, o počtech a zápiscích].

přístup k výkladu podvojného zápisu, označovaný později jako „personifikační teorie účtů“. Pacioli se v Traktátu o účetnictví soustředil na výklad a velmi málo použil názorných schémat, i když nešetřil praktickými (slovními) příklady. Tím se zpracování Traktátu o účetnictví liší od ostatních částí knihy, kde schémata, nákresy a grafy jsou samozřejmě součástí výkladu.

Považujeme-li Pacioliho Traktát o účetnictví za první krok k osamostatnění úvah a výkladů o metodách záznamů v účetnictví, můžeme časově zakotvit počátek vědního oboru účetnictví v konci patnáctého století. Neplatí to však v tom smyslu, že by počínaje Pacioliho Traktátem došlo k rozvoji účetní teorie a nadále jsou vydávána díla, která se účetnictvím zabývají z pohledu hodnocení a komparace vlastností jednotlivých účetních metod, postupů a forem. Každodenní potřeba vzdělávat obchodníky (kupce) a hospodářské správce (úředníky panských a církevních dominií rovněž v účetnictví vedla k publikování prakticky zaměřených příruček, návodů a učebnic „vedení knih“. Z velké části šlo v prvních stoletích po vydání Summy o doslovné přepisy Pacioliho Traktátu, případně o jeho větší či menší přepracování, menší díl takových publikací představuje vlastní přínos jednotlivých autorů k této praktické problematice.<sup>6</sup>

K rozvoji teorie účetnictví přispěl významně až Lodovico Flori<sup>7</sup>. Dotvořil Pacioliho přístup k výkladu obsahu účtů, založený na zosobňování. Vznikl tak první ucelený tvar personifikační teorie účtů, v níž každý účet představuje osobu, jakéhosi správce, který přijímá a vydává, stává se věřitelem nebo dlužníkem. Podstata podvojných zápisů na účty (na jejich levou nebo pravou stranu) je v této teorii vysvětlena vztahem „správců“. Personifikační teorie účtů byla využívána při tvorbě účetních soustav až do konce devatenáctého století, i když je třeba uvést, že publikované texty tohoto zaměření jsou vesměs praktickými učebnicemi pro obchodníky. Na konci devatenáctého století vzniká a v první čtvrtině dvacátého století se poměrně bouřlivě rozvíjí materialistická (věcná) teorie účtů, která se odklání od dosavadního zosobňovacího přístupu a přiřazuje každému účtu jeho věcný obsah<sup>8</sup>.

„Další rozvoj účetnictví jako vědy ve velké míře ovlivnila ekonomická teorie, zejména mikroekonomie. Lze říci, že vlivy jsou v případě účetnictví oboustranné. Celou řadu zprvu ryze účetních kategorií a pojmů si mikroekonomie postupně „přivlastnila“ a pracuje s nimi (nikoliv snad ke škodě účetnictví) jako s vlastními.

Teorie účetnictví stejně jako teoretická ekonomie procházejí při uplatňování vědeckých metod zkoumání několika na sebe navazujícími fázemi: pozorování, analýza pozorovaných skutečností, formování hypotéz, ověřování hypotéz a jejich interpretace a konečně syntéza vedoucí k formulování teorie. Předmětem zkoumání teorie účetnictví jsou skutečnosti, které představují předmět praktického účtování. Účetní teoretik zkoumá předmět účetnictví ze zobecňujícího odstupu, analyzuje ho, přináší alternativní řešení, návody a postupy, stejně jako vědecká zdůvodnění různých oblastí účetní metodiky“ (Pakšiová – Janhuba, 2012, s. 21).

Od počátku dvacátého století se poměrně rychle rozvíjejí ty oblasti účetní teorie, které formulují pravidla účtování a vykazování hospodářských výsledků jednotlivých podniků, v závislosti na právním pojetí majetku a závazků konkrétní organizační a právní formy podnikání. Autoři, kteří v této době přispěli zásadním způsobem k rozvoji účetní vědy především v Evropě, jsou vesměs německy píšící universitní učitelé podnikového hospodářství

<sup>6</sup> Významná pro rozvíjení účetnictví v oblasti dnešní střední Evropy jsou zejména díla Heinricha Schreibera (Henricus Grammateus) z počátku 16. století, srov. Janhuba (2010, s. 168).

<sup>7</sup> V knize *Trattato del modo di tenere il libro doplii domestici col suo exemplare*, Palermo 1636. Podle Fuksa (1938-1940, díl 9, sl. 1207).

<sup>8</sup> Např. v pracích J. F. Schära (1932) a F. Hügliho (1923).

(Betriebswirtschaftslehre). Mnozí z nich patří k zakladatelům celé jedné části účetní teorie, která nese označení „teorie bilancí“<sup>9</sup>.

Účetní věda je disciplínou průřezovou, její rozvoj nemůže zůstat odtržen od rozvoje právních a organizačně-technických disciplín, které určují objekt zájmu účetnictví jako vědní disciplíny a také vymezují prostor vytváření soustav účtů v podmínkách soudobých informačních a komunikačních technologií.

Jak uvádí přední americký teoretik účetnictví, A. Riahi-Belkaoui, jsou dnes obsahem účetní vědy „účetní postuláty, teoretické koncepce účetních systémů a principy účetního zobrazování skutečnosti. Obecné hranice teorie účetnictví jsou dány již v minulosti jakožto zprostředkování kvantifikovaných údajů o hospodářských aktivitách, sestávající ze tří prvků:

1. data rozkrývající ekonomickou aktivitu,
2. změření těchto dat,
3. sdělování dat rozkrývajících ekonomickou aktivitu“ (Riahi-Belkaoui, 2000, s. 161).

Stejný autor charakterizuje účetní vědu jako disciplínu s více paradigmaty. Podle jeho přístupu lze rozvoj našeho vědního oboru sledovat na základě použití jednotlivých ústředních paradigmat v příslušných výzkumných sděleních. Takto jsou jednotlivé směry výzkumu v oblasti účetnictví spojeny buď s přístupem antropologicko-induktivním, nebo přístupem deduktivním, orientovaným na pravdivý výsledek hospodaření, nebo přístupem modelujícím důsledky rozhodnutí ve vztahu k jejich užitečnosti, anebo přístupem vycházejícím z chování účastníků agregovaného trhu, či přístupem vycházejícím z chování individuálního uživatele účetní závěrky. „Výzkum v oblasti účetnictví je postaven na obecném souboru předpokladů platných ve společenských vědách a rozvinul zdravou diskusi o způsobech jak docílit našeho porozumění účetnictví v praxi a rozšířit je. Hlavní směry výzkumu v oblasti účetnictví se orientují na paralely mezi exaktními a společenskými vědami a účetní vědou, opravňující užívání procesů hypoteticko-deduktivního zjišťování vědeckých vysvětlení s nezbytným potvrzováním hypotéz“ (Riahi-Belkaoui, 2000, s. 287).

## 2 Vývoj účetních soustav v českých zemích a na Slovensku

Po skončení druhé světové války byla zákonem zavedena jednotná organizace podnikového početnictví.<sup>10</sup> Smyslem zákona bylo sjednotit účetnictví, kalkulaci, rozpočetnictví a statistiku v rámci jednotlivých podniků. V tomto zákoně byly funkce podnikového početnictví vymezeny jako služba potřebám hospodářského plánování v podniku, zvláště potřebám hospodářských odvětví a daňovým potřebám. Zákon byl celkově velmi stručný a předpokládalo se, že budou realizována zmocnění pro generální sekretariát Hospodářské rady vlády ČSR dále tuto oblast legislativně upravovat. To se také uskutečnilo v letech 1946-47 vydáním zákona č. 204/1946 Sb., kterým se mění některé předpisy o obchodních knihách, a vládním nařízením č. 205/1946 Sb., kterým se ustanovují jednotné účetní zásady.<sup>11</sup> V roce 1947 pak byly vydány ještě další legislativní akty (celkem šest vyhlášek generálního sekretariátu Hospodářské rady).<sup>12</sup> Účetní závěrka v té době zahrnovala ROZVAHU a VÝSLEDOVKU, přičemž se rozvaha označovala jako účetní závěrka a výsledovka ji doplňovala. Ve srovnání s dnešním chápáním obsahu rozvahy byla aktiva vykazována ve skupinách: Investiční

<sup>9</sup> Jedná se především o Dr. Rudolfa Fischera, prof. Dr. Eugena Schmalenbacha, prof. Dr. Fritze Schmidta, prof. Dr. Wilhelma Riegera a prof. Dr. Heinricha Sommerfelda. Srov. Janhuba (2012, s. 113).

<sup>10</sup> Zákon č. 116/1946 Sb. Tento zákon také zakazoval vedení jednoduchého nebo kamerálního účetnictví.

<sup>11</sup> Dodnes v naší účetní praxi přežívá – jako jediné možné – třídění účtů na „rozvahové“ a „výsledkové“. Bylo zavedeno právě zmíněným vládním nařízením č. 205/1946 Sb.

<sup>12</sup> Zajímavý pro vývoj forem vedení účetnictví u nás je fakt, že teprve zákon 204/1946 Sb. právně potvrdil možnost vést účetnictví na volných listech.

majetek – Zásoby – Finanční majetek – Oprávky k cizímu kapitálu a Ztráta, pasiva pak byla vykazována ve skupinách: Vlastní kapitál – Cizí kapitál – Oprávky k majetku – Zisk.

Po roce 1948 zprvu v národním hospodářství platí jednotné podnikové početnictví, avšak pod silným politickým tlakem SSSR se urychleně připravuje a posléze právně zakotvuje soustava **účetní evidence** po vzoru účetnictví v tehdejší Sovětském svazu.<sup>13</sup> Příslušný zákon zcela nově vymezoval tzv. soustavu národohospodářské evidence, kterou tvořily operativně-technická evidence, účetní evidence (zahrnující běžnou účetní evidenci, výslednou kalkulaci vlastních nákladů a účetní výkazy, jichž bylo v té době 90(!)) a statistika.

Úlohou účetní evidence bylo „vyjadřovat hospodářské procesy uzavřenou soustavou vzájemně spjatých hodnotových (peněžních), případně i naturálních ukazatelů a poskytovat podklady pro řízení jednotlivých podniků, ostatních organizací a jejich složek i národního hospodářství jako celku“ (Šlosár, 2008, s. 76). Soustava účetní evidence v národním hospodářství Československa fungovala po různých úpravách až do roku 1966.

Připravované změny v organizaci ekonomiky Československa, spojené se jménem prof. Oty Šika a dalších ekonomů, se odrazily rovněž v realizaci přeměny účetní evidence zpět na účetnictví s těmi funkcemi, které účetnictví v normálně fungující ekonomice plní. Přestože se nakonec vlivem politického vývoje od podzimu 1968 původní představy o reorganizaci hospodářství v Československu neuskutečnily, účetnictví zaměřené spíše na tržní vztahy podniků zůstalo. Přeměna účetní evidence na účetnictví se nejvýrazněji kvalitativně projevila vydáním jednotné účtové osnovy pro hospodářské organizace (1965, 1966). Do té doby existujících 28 účtových osnov, což vedlo k nepřehlednosti až nesrozumitelnosti účetnictví a jeho výkazů pro příjemce mimo dané odvětví, se tak redukovaly na jednu. Kromě toho byla opuštěna *jednookruhová* organizace účtů (tj. bez provozního, vnitropodnikového účetnictví) a byla přijata organizace *dvouokruhová*, vytvářející účtový okruh základního účetnictví (dnes finanční účetnictví) a účtový okruh vnitropodnikového účetnictví (dnes manažerské účetnictví).<sup>14</sup> Platná pravidla účetnictví, přijatá v roce 1965, byla v podnikové a národohospodářské praxi aplikována prakticky beze změn až do roku 1971. V tomto roce byla nově zákonem vymezena tzv. Jednotná soustava sociálněekonomických informací (JSSI).<sup>15</sup> I když bylo proklamováno, že tato soustava je výrazným návratem k původnímu, podnikovému zaměření účetnictví, vznikla v období centrálně pánovaného řízení národního hospodářství a tím akcentovala soustředování *veškerých* informací ekonomického charakteru v centru. To vedlo k institucionálně roztržitému sběru a zpracování stejných informací od více vzájemně neprovázaných informačních oborů. Na zákon o JSSI navázalo v roce 1975 vydání nové účtové osnovy pro hospodářské organizace. Tato osnova určovala znovu *jednookruhovou* organizaci účtů v podnicích, ale prováděla ji takovým způsobem, že do té doby relativně velmi volné uspořádání druhého účetního okruhu, vnitropodnikového účetnictví, bylo vybaveno pevnou strukturou, což umožňovalo v případě potřeby předkládat informace o podnikovém hospodaření ve velmi proměnlivých strukturách.<sup>16</sup> Jednalo se však stále o předpis, určující uspořádání účetnictví v centrálně řízené, plánované ekonomice.

<sup>13</sup> Zákon č. 108/1951 Sb. a navazující vládní nařízení č. 41/1951 Sb., o účetních zásadách

<sup>14</sup> Dvouokruhová organizace účtového systému lépe odpovídá mikroekonomickému zaměření podnikového účetnictví. V teorii účetnictví není obecně počet samostatných okruhů účtů omezen, zpravidla se v podnicích realizuje ještě třetí okruh, a to daňové účetnictví.

<sup>15</sup> Zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně-ekonomických informací, určoval skladbu informační soustavy organizací s obory: účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, statistika, operativní evidence a zvlášť organizované evidence, pasporty a rejstříky. Na tento zákon navázalo nařízení vlády ČSSR č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací.

<sup>16</sup> Účtová osnova z roku 1975 platila u nás až do přijetí zákona č. 563/1991, o účetnictví; umožňovala mj. sestavování výsledovky v libovolné struktuře (tj. druhové, účelové, oborové, aktivitní), aniž bylo třeba zásadně měnit vnitřní uspořádání vedených účtů nákladů a výnosů.

Společenské a ekonomické změny, které nastaly po roce 1989, vedly rovněž k nezbytnosti legislativně zakotvit ty funkce a vyzvednout ty prvky účetnictví, které od jeho počátku byly plnoprávnou složkou záznamů o hospodaření prvku *tržní ekonomiky*. Po počátečních diskusích o směru dalšího rozvoje uspořádání účetnictví v tehdejší ČSFR se volba přiklonila k makroekonomicky orientovanému účetnímu modelu francouzskému, který zároveň umožňoval hned od počátku do budoucího českého účetnictví zapracovat pravidla platná v zemích EU. Postupně sílí vliv prosazování mezinárodně uznávaných standardů účetního výkaznictví již v etapě zpracování účetních záznamů v příslušných podnicích vede nadále k úpravám, které legislativně potvrzují praxi uplatňované obecně uznávané předpoklady a zásady řádně vedeného účetnictví.

### 3 Předmět účetní vědy

Při pokusech odlišovat vzájemně se prolínající chápání účetnictví jako praktické disciplíny *i* jako disciplíny společenskovední je třeba v prvé řadě vymezit správně rozdílnost předmětů prakticky prováděného účetnictví na jedné straně a účetní vědy a výzkumu na straně druhé. Předmětem prakticky uskutečňovaného účetnictví (v podnicích) je bezesporu podniková hospodářská aktivita jako taková spolu s jejími hmotnými nositeli – aktivy, která podnik plně ovládá a užívá ke svému prospěchu, a pasivy, odrážejícími využití zdroje kapitálu (vlastní a cizí). Naproti tomu předmět účetní vědy a výzkumu v současné době tvoří těchto pět vzájemně propojených oblastí teorie:

Účetní kategorie a pojmy – teorie účetního výkaznictví – teorie oceňování v účetnictví – teorie účtů a jejich soustav – regulace výstupů a jejich ověřování pro potřeby uživatelů – historie účetnictví.

Každá z uvedených oblastí prošla v minulosti poměrně rozsáhlým rozvojem, doprovázeným značnou výzkumnou aktivitou, některé z nich byly v určité době postupně konzervovány v tom stupni rozvoje, ke kterému v minulosti došly (např. teorie účtů a jejich soustav je dnes považována za uzavřenou stabilní část teorie účetnictví). Jiné oblasti (např. teorie oceňování v účetnictví a procesy regulace) jsou neustále předmětem dalších a dalších výzkumných aktivit.

Vědecký přístup k účetnictví, tj. odlišení jeho užití v praxi (formy vedení knih) od formulace pravidel, metod a postupů při účetních záznamech prosazoval jako první v našich podmínkách pražský účetní odborník, docent pro účetnictví na pražské technice, Karel Petr Kheil (mladší). Dobře je známá tato jeho publikovaná poznámka: „Neujal se dosud názor, že účetnictví je věda. Příčina je v tom, že podstata a duch účetnictví mnohdy zaměňuje se manipulací či lépe řečeno zručnostmi nebo obratnostmi při řádném účetnictví v praxi nezbytnými... Vědeckost účetnictví záleží v teoretickém výkladu.“<sup>17</sup>

Vývoj účetní vědy v našich zemích je od počátku dvacátého století spojen se zakladatelskou osobností prof. Pazourka<sup>18</sup>. Prof. Pazourek byl mj. prvním řádným universitním profesorem pro obchodní vědy v tehdejší rakousko-uherské mocnářství, zasloužil se jak o rozvoj středního obchodního školství v českých zemích, tak zejména o založení Vysoké školy obchodní v Praze v samostatném Československu roku 1919. Působil jako vydavatel a šéfredaktor Účetních listů, odborného účetního měsíčníku, jehož obsahem nebyly jen aktuality z účetní, daňové a revizní praxe, ale do kterého on sám a další jeho spolupracovníci přispívali zásadními články z oblasti účetní teorie. Měsíčník Účetní listy

<sup>17</sup> Časopis pro pěstování matematiky a fyziky, Praha 1888, str. 41. Cit. podle Blecha (1958, s. 46).

<sup>18</sup> JUDr. Josef Pazourek (1862 – 1933), profesorem pro obchodní vědy byl jmenován 1912.

vycházel v letech 1900 až 1947. Od roku 1953 na ně navázal časopis Účetní evidence, později Účetnictví, který vychází dosud.

Rozvoj vědeckého přístupu k výkladu účetnictví jako naukové disciplíny na vysokých školách v českých zemích zahájil již výše zmiňovaný doc. K. P. Kheil (ml.); vytvořil pro to nezbytný předpoklad v podobě závazné osnovy (syllabu) přednášek a praktických cvičení encyklopedicky pojímaného universitního kursu účetnictví. Kheilův syllabus zůstal v zásadních rysech v platnosti i na Vysoké škole obchodní, kde účetnictví přednášeli prof. Pazourek, prof. Košťál<sup>19</sup> a prof. Šlemr<sup>20</sup>.

Zatímco v době do druhé světové války lze označit za zásadní středisko rozvoje účetní vědy Německo (do začátku první světové války rovněž Rakousko-Uhersko), přebírají po skončení druhé světové války „štafetu“ rozvoje účetní teorie Spojené státy americké. Publikace vydané těsně před druhou světovou válkou a hlavně v období po roce 1945 v USA a zaměřené na účetní teorii jsou dnes spolu s německými autory meziválečného období počítány ke klasickému základu dalšího rozvoje účetní vědy.

Účetní věda a výzkum u nás se začaly na základně dané dřívějším vývojem v Evropě i jinde ve světě intenzivněji rozvíjet po založení Vysoké školy ekonomické v Praze roku 1953. Již v roce 1952 vznikla samostatná katedra účetní evidence, původně jako sekce katedry financí a úvěru a přešla po založení VŠE v Praze do svazku její fakulty financí a úvěru. Od počátku existence usilovala katedra nejen o zajištění kvalitní výuky účetnictví na vysokoškolské úrovni, ale rovněž o rozvíjení vlastního vědního oboru. Bylo to dáno i tím, že až do této doby (založení VŠE) se u nás neuskutečňovala komplexní oborová výuka specialistů v oblasti účetnictví, kontroly a revize, rozboru hospodářské činnosti nebo kalkulace.

„Na přelomu šedesátých a sedmdesátých let dospěla katedra účetnictví do velmi významné vývojové etapy. V předcházejícím období se na katedře stabilizoval kádr pracovníků, kteří zvládli zabezpečení pedagogického procesu v rámci vlastního studijního oboru i pro jiné studijní obory školy. Závažnou oblastí změn byl přístup k vědeckovýzkumné práci katedry jako nezbytné a nezastupitelné součásti její činnosti. Bez dostatečně široce založené vědeckovýzkumné práce nelze zabezpečit odpovídající úroveň pedagogické a výchovné činnosti, zvyšovat její odbornost a zajistit její trvalé zkvalitňování.

V roce 1970 se připravoval státní plán základního výzkumu ČSAV, která byla garantem jeho vědeckého zaměření. Ekonomická témata byla soustředěna v jednom stěžejním úkolu. Do hlavního úkolu VIII-2-4 katedra nabídla dílčí úkol „Informační soustava ve vztahu k řízení podniku“, v průběhu přípravných prací byl koordinačním pracovištěm změněn název dílčího úkolu na „Metodika analýzy a modelování informační soustavy“.“ (Pilný, 1989)

Je třeba objektivně konstatovat, že hlavní impulsy rozvoji *účetní vědy* v českých zemích a na Slovensku v sedmdesátých a osmdesátých letech pocházely především z dalších akademických pracovišť, zejména z Vysoké školy ekonomické v Bratislavě a ze strojní fakulty Českého vysokého učení technického. Zde byly vytvořeny nové základny teoreticky osvětlující funkci účetní, anebo makroekonomická „teória upotrebených, neupotrebených a reprodukováných hospodárskych prostriedkov“ (autor prof. V. Králiček 1969)<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> JUDr. František Košťál (1881 – 1929), profesorem podnikové ekonomiky obchodní a průmyslové byl jmenován r. 1920.

<sup>20</sup> JUDr. Jaroslav Šlemr (1881 – 1937), profesorem podnikové ekonomiky obchodní byl jmenován r. 1922.

<sup>21</sup> Prof. Ing. Vladimír Králiček, DrSc., dr. h. c., (1912 – 2005) patřil k výrazným osobnostem československého účetnictví, zejména jeho teorie a akademického ztvárnění. Byl jedním z prvních profesorů slovenské Vysoké školy obchodní v Bratislavě (zal. 1940).

V období let 1981 až 1989 se katedra účetnictví VŠE v Praze podílela na řešení řady dalších výzkumných úkolů v rámci tehdejšího Institutu řízení a také Ústavu teorie a metod řízení při VUT Brno. Přechodem katedry na Fakultu řízení došlo k „užšímu propojení spolupráce s ostatními katedrami fakulty i v oblasti vědeckovýzkumné činnosti. Proto se dílčí úkoly na katedře orientují na hlavní úkol Fakulty řízení, SPEV 902 333 105 Mechanismus řízení národního hospodářství v podmínkách intenzivního rozvoje.“ (Schroll, 1989)

#### 4 Návrat k tržní ekonomice

Po roce 1989 a zejména po vzniku Fakulty financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze se katedry účetnictví (katedra finančního účetnictví, později katedra finančního účetnictví a auditingu a katedra nákladového účetnictví a kalkulace, později katedra manažerského účetnictví) orientovaly na realizaci vědeckovýzkumné práce spojené zejména s fungováním účetnictví v tržní ekonomice a také s mezinárodní standardizací účetního výkaznictví, která tvoří až do současnosti nejrychleji se rozvíjející oblast účetní vědy, a to v celosvětovém měřítku.

Uskutečňovaná vědeckovýzkumná činnost a její výsledky v podobě publikovaných statí a rozsáhlejších prací členů řešitelských týmů dokládají stálý rozvoj účetní vědy na Vysoké škole ekonomické v Praze. K poznatkům vědeckého výzkumu oblasti účetnictví a účetního výkaznictví přispívají samozřejmě rovněž akademičtí a vědečtí pracovníci dalších vysokých škol a výzkumných pracovišť v ČR.

#### Závěr

Účetnictví má svoje oprávněné místo mezi ekonomickými vědními disciplínami, přestože v povědomí většiny je chápáno jako praktická dovednost, sestávající ze zaznamenávání číselných údajů z dokladů jednou a pro jistotu ještě jednou (podvojně) na jakési účty. Jistě, historický vývoj účetnictví stabilizoval jako praktickou činnost, neodmyslitelnou součást podnikové administrativy bez ohledu na společenskopolitické uspořádání daného času a místa na Zemi. Avšak účetnictví se (aspoň v posledních sto padesáti letech) zcela autonomně rozvíjí jako *věda o metodě* získávání, třídění, zaznamenávání a shrnování údajů o hospodaření podniku v číslech, vyjadřujících peněžní částky vydané či přijaté, k vydání určené, anebo očekávané k přijetí. Účetní věda koncipovala zcela unikátní modelový přístup k soustavám, které se původně v obchodní praxi vyvinuly a na základě tohoto modelového přístupu dokáže prvky takových soustav zobecňovat a pořádat tyto soustavy do struktur a vzorů, použitelných pro další zkoumání. **Šedesát let rozvoje** účetnictví jako vědní disciplíny v rámci katedry (kateder) účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze prokazuje nezbytnost sepětí rutinně uniformní podnikové praxe s teorií. Pevně strukturovaná teoretická základna účetnictví se snaží nacházet pro praxi všeobecně použitelná pravidla prezentování parametrů výkonnosti podniku (výsledek hospodaření) i velikosti prezentující jednotky (finančně-majetková situace).

#### Literatura:

- [1] Báča, J. (ed.) (1989): *Almanach katedry účetnictví a jejích absolventů*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 1989.
- [2] Blecha, J. (1958): *Účetní evidence jako studijní předmět na ČVUT*. In: *Sborník fakulty ekonomicko-inženýrské II*. Praha, SNTL, 1958.
- [3] Fibonacci, L. (2012): *Liber Abaci*. Roma, Fibonacci, 1202.
- [4] Fuksa, J. (ed.) (1938-1940): *Slovník účetně-technický, obchodní a daňový. 12 svazků*. Praha. Tiskové podniky Svazu průmyslu, 1938-1940.



- [5] Hügli, F. (1923): *Buchhaltungs-Systeme und Buchgaltungs-Formen*. Berlin, Wyss, 1923.
- [6] Janhuba, M. (2010): *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. Praha, Oeconomica, 2010.
- [7] Králiček, V. (2003): *Nástin přednášek z podnikového počtovníctva – Základy teórie účtovnej techniky*. Bratislava. KPMG, 2003.
- [8] Pacioli, L. (1494): *Summa de arithmetica, geometria, propositi et proportionalita, dist. IX., Tract XI. particularis, de computis et scripturis*. Venetia, Paganino Paganini, 1494.
- [9] Pakšiová, R. – Janhuba, M. (2012): *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja*. Bratislava, Iura Edition, 2012.
- [10] Pazourek, J. (1920): *Theorie i praxe účetních soustav*. Praha, Archiv, 1920.
- [11] Pilný, V.: *Vědeckovýzkumná činnost katedry účetnictví*. In: Báča, J. (ed.): *Almanach katedry účetnictví a jejích absolventů*, Praha, Vysoká škola ekonomická, 1989, s. 17-21.
- [12] Riahi-Belkaoui, A. (2000): *Accounting Theory*. London, Thomson, 2000.
- [13] Schär, J. F.: *Handbuch der gesamten Handelswissenschaften, I-II.*, Berlin, Simon, 1932.
- [14] Schroll, R.: *Současná vědeckovýzkumná činnost katedry*. In: Báča, J. (ed.): *Almanach katedry účetnictví a jejích absolventů*, Praha, Vysoká škola ekonomická, 1989, s. 22-23.
- [15] Šlosár, R. (2008): *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava, KPMG, 2008.

## Výuka teorie i praxe účetnictví na VŠE v Praze 1953-2013

*Miloslav Janhuba*

### ABSTRAKT

Účetnictví jako obor ekonomické vědy a výzkumu není v centru pozornosti ekonomů, ať se soustředí na makroekonomickou, anebo mikroekonomickou problematiku. Je však třeba zdůraznit, že právě v účetnictví vznikla celá řada pojmů a kategorií, které používá současný podnikový management, např. náklady, výnosy, zisk, hospodárnost produkce. Účetnictví jako vědní disciplína vyvíjená ve světě kolem nás v posledních sto padesáti letech představuje dnes část mikroekonomicky orientovaného výzkumu a formuluje některé významné teoretické závěry. Katedra účetnictví existuje na Vysoké škole ekonomické v Praze od jejího založení a soustřeďuje se na výuku a rozvoj teoretické základny oboru minimálně ve stejné míře jako na zprostředkování praktických poznatků v oblasti podnikového účetnictví. Studentům dává – především na vlastním studijním oboru – rozsáhlou sumu vědomostí i dovednostních návyků v takové podobě, aby byli schopni obstát v praxi. Československé účetní systémy v poválečné době prošly velmi pestrým vývojem a jejich teoretické zakotvení v historické linii má samo o sobě váhu významného prvku rozvoje teorie účetnictví.

**Klíčová slova:** Účetnictví; Účetní soustavy; Podnik; Universitní výuka účetnictví; Historie účetnictví.

## Accounting theory and praxis teaching at the University of Economics Prague 1953-2013

### ABSTRACT

Accounting as a branch of economic science and research is not in the center of attention of economists, whether they are focused macroeconomic or Business Administration (microeconomic). Whoever, it is necessary to underline the crucial importance of accounting for the formation of a number of findings from the field of business management, e. g. cost, efficiency and economy of production. Accounting is a branch of science developed in the world and around us in the last hundred and fifty years and represents today an accepted part of the microeconomic oriented research and the formation of some theoretical conclusions. Department of Accounting, University of Economics in Prague since the inception of the school – it is from then until now, part of it – fully engaged in growing doctrinal discipline while trying to provide students currently focused specialized teaching in accounting for the needs of their practice. Accounting system in the Czech Republic and the Slovakia in the last sixty years have passed so varied developments that maybe their mapping represents a contribution to the formation of the theory of functions of account and accounting systems, designed as a system focused on the needs of the state of the economy or the needs of the healthy development of a profitable company as elements of this economy.

**Key words:** Accounting practice; Systems of accounts; Enterprise; University teaching of accounting; Accounting history.

**JEL classification:** N94, M41.