

Universitní výuka účetnictví v českých zemích do třetí čtvrtiny dvacátého století

prof. Ing. Miloslav Janhuba, CSc.

Přednášky z účetnictví začaly zprvu na pražské technice¹ v roce 1806, a to v rámci jiných předmětů, zejména matematiky a stavitelství, později v nauce o hospodářské správě a v nauce o lesnictví. Zaměření účetní výuky bylo encyklopedické, v souladu s požadavky na absolventy, kteří se měli stát zeměměřiči, inženýry, státními a lesními úředníky, učiteli a profesory aj.²

Později zřízenou katedru státního účetnictví na pražské Karlo-Ferdinandově universitě (fakulta právnická) v roce 1830 obsadil matematik prof. Dr. Johann Christian Amman (1781 – 1850), který tu působil až do roku 1849. Přednášel podle vlastní učebnice spojené s malým německo-českým účetním a hospodářským slovníkem (Lehrbuch der Verrechnungskunde, theoretisch und praktisch dargestellt, Prag 1845). Nástupcem prof. Ammana se stal prof. Dr. Josef Schrott (1813 – 1888, zakladatel rakouské kamerální vědy), který roku 1870 přešel na vídeňskou universitu.

V roce 1850 začali německy přednášet účetnictví v Brně na technickém učilišti³ profesori obchodních věd Josef Auspitz, Otto Tkany a Jakob Scherber. Roku 1851 započala rovněž výuka účetnictví na báňské akademii v Příbrami.

Účetnictví se u nás tehdy na vysokých školách přednášelo sice samostatně, ale výuka měla charakter všeobecného přehledu, doplňujíc tak znalosti posluchačů technických věd. Odborná účetní literatura byla v té době zastoupena výhradně praktickými učebnicemi, s návody na účtování. Tyto učebnice sloužily k tomu, aby seznámily studující a samouky s mechanismy soustavy účtů a s různými metodami praktického účtování. Mimo jiné pomáhaly budovat počátky českého odborného účetního názvosloví, které jako nezbytný nástroj tvůrčího myšlení podporovalo rozvoj účetnictví na širším teoretickém základě a tak byl rovněž postupně vytvářen prostor pro rozvoj účetní vědecké práce. Přednášejícími byli vesměs právníci, poněvadž účetnictví bylo v té době vyučováno z pozice právních předpisů a právních souvislostí⁴. Prvních soukromých docentur v oboru dosáhli na technice roku 1864 JUDr. Dominik Ullmann (právo obchodní a směnečné a účetnictví v německé řeči vyučovací) a JUDr. Antonín, rytíř Mezník (dtto v české řeči vyučovací)⁵. Přednášelo se v letním semestru tři hodiny týdně, a to pro všechny tehdejší obory polytechniky.

Z významných účetních odborníků té doby je nezbytné připomenout zejména Antonína Skřivana a Karla Petra Kheila mladšího.

¹ Polytechnický ústav, do roku 1815 spojen s filosofickou fakultou University Karlo-Ferdinandovy. Zakladatelskou osobností tohoto ústavu je František Josef, rytíř Gerstner.

² V habsburské monarchii se účetnictví začalo přednášet snad již roku 1763 v Senci (Slovensko) na učilišti označeném „Collegium Oeconomicum“ a na universitě ve Vídni od roku 1773.

³ Zřízeno reskriptem císaře Ferdinanda I. Dobrotivého roku 1847. V roce 1867 jako Polytechnický institut a od roku 1873 německá Vysoká škola technická. Česká technika vznikla v Brně roku 1899 – pozdější VUT.

⁴ Takovýto přístup k výuce účetnictví je asi nezničitelný a dodnes převažuje; pochopitelně, účetnictví se prakticky provozuje vždy v konkrétním právním prostředí, avšak jeho podstatu, metody a cíle žádné právní předpisy nestvořily!

⁵ doc. JUDr. Antonín, rytíř Mezník (1831 – 1907) byl roku 1862 zvolen poslancem moravského sněmu, roku 1873 poslancem říšské rady. Roku 1882 byl jmenován dvorním radou c. k. správního soudu ve Vídni. Habilitoval se pro obchodní a směnečné právo a účetnictví s českým jazykem vyučovacím. Publikoval mj. práce „Das oesterreichische Wechselrecht“ (Praha 1861) a „Stručná nauka o směnkách“ (Praha 1864). Účetnictví přednášel pravděpodobně podle učebnic A. Skřivana, s jehož rodinou byl spřízněn, protože není známa žádná učebnice účetnictví, kterou by napsal. Honorované docentury se vzdal v roce 1880.

Ant. Skřivana (1818 – 1887) můžeme bez rozpaků označit za „otce“ celé řady českých odborných účetních termínů, mj. „pohledavek“, dnešní pohledávka, hlavně však „účetní“⁶ a „účetnictví“. V roce 1864 vydal v Praze první díl své česky psané učebnice „Kupecké účetnictví“ (druhý díl následoval 1873).

K. P. Kheil ml. (1843 – 1908) se neobyčejnou měrou zasloužil především o mezinárodní uznání české účetní historiografie v poslední čtvrtině devatenáctého století. Jeho životní dráha začala podle rodinné tradice v obchodnickém povolání. Po maturitě na gymnáziu se vyučil v obchodě svého otce a pracoval dva roky v jednom z pražských zasilatelství. Při učení současně studoval na pražské nedělní obchodní škole u A. Skřivana, absolvoval rovněž otcovu obchodní školu. V dalším svém vzdělávání byl autodidakt. Zaměřil se na pedagogickou dráhu, významně zastupoval svého otce, Karla Petra staršího, v jeho obchodní škole a učil za něj.⁷ Roku 1870 byl jmenován skutečným učitelem pražské gremiální obchodní školy, v roce 1875 dosáhl s vyznamenáním aprobace učitelství obchodních věd a otevřel si vlastní obchodní školu v Praze. V roce 1877 se habilitoval pro účetnictví na Českém polytechnickém institutu v Praze, nebyl však potvrzen místodržitelstvím jako docent, pouze jako suplent. Až ve školním roce 1887/1888, ve kterém byla dosud společná honorovaná docentura pro obchodní a směnečné právo a účetnictví rozdělena, mohl jako docent začít přednášet účetnictví v jednosemestrovém tříhodinovém kursu. Od roku 1895 se tento kurs změnil v dvousemestrový po dvou hodinách. Kheil jako první užil v češtině označení „podvojně účetnictví“ místo do té doby běžného termínu „složitě účetnictví“. Ovládal nejméně sedm jazyků (mj. dánštinu, ze které rovněž překládal), intenzívně cestoval po evropských archivech a pro své výzkumy si *ručně* kopíroval historické materiály. Byl rovněž veřejně činný, mj. více než dvacet let jako člen pražského městského zastupitelstva a celé řady výborů. Byl mu udělen titul rytíře Řádu železné koruny, podobně jako např. F. L. Riegerovi, A. Dvořákovi, L. Ženíškovi, F. Křížíkovi a jiným. V roce 1900 a znovu v roce 1906 zamítlo ministerstvo vyučování ve Vídni návrh na jmenování K. P. Kheila titulárním profesorem pro účetnictví s odůvodněním, že navrhovaný nemá vysokoškolské vzdělání, a on se od roku 1906 honorované docentury vzdal.

Výsledky své historickobadatelské činnosti publikoval Kheil česky i německy v Praze a ve Vídni. Nepodařilo se mu již dokončit zamýšlené rozsáhlé dílo o historii účetnictví, k němuž měl sebráno množství materiálu a pramenů. Vydán tiskem v pravém slova smyslu nebyl roku 1894 ani jeho původní český překlad Traktátu XI., o počtech a zápiscích, z roku 1494, jehož autorem je Luca Pacioli. Kheilova bohatá knihovna včetně výtisku Paciolovy Summy byla po jeho smrti prodána do Anglie.

Přednášky z účetnictví na pražské technice převzali po Kheilovi JUDr. Josef Pazourek (1862 – 1933), od školního roku 1907/08 jako honorovaný docent, od roku 1909 jako mimořádný profesor, řádný profesor od roku 1912, a JUDr. Karel Chlum (1873 – 1913), který se jako docent pro účetnictví habilitoval v roce 1910; své přednášky na technice zahájil ve studijním roce 1911/12. Bohužel, již v květnu 1913 ve věku necelých 40 let zemřel.

Až do vzniku Vysoké školy obchodní v Praze v roce 1919 bylo účetnictví systematicky přednášeno především budoucím učitelům ekonomických předmětů na obchodních učilištích ve dvouletém studiu. V prvním ročníku se přednášelo v zimním

⁶ původně – na což dnes zapomínáme – je každý „účet z něčeho“, v původním významu slovesa „učíst“, tedy „souhrnně číselně vyjádřit“ (srovnej též „výčet“).

⁷ Karel Petr Kheil starší (1817 - 1881) se roku 1849 ucházel o habilitaci v oboru účetnictví, případně o udělení „venia legendi“ pro obchodní vědy. Ministerstvo kultury a vyučování roku 1850 příslušnou žádost jako právně neopodstatněnou zamítlo. K. P. Kheil st. měl dva syny: K. P. mladšího a Napoleona Manuela (1849 – 1923), který byl zprvu řídícím učitelem otcovy obchodní školy a později, tak jako jeho bratr, provozovatelem vlastní obchodní školy v Praze. Napsal mj. „Terminologie, německo-český slovník odborných výrazů“, Praha 1884. N. M. Kheil však byl především entomolog a hispanolog.

a v letním semestru v rozsahu tři hodiny přednášek (teorie podvojného účetnictví, jednoduché a kamerální účetnictví, zákonná úprava účetnictví v zemi a v zahraničí, odpisy, rezervní fondy, akciový kapitál a jeho snížení, dlužní úpisy vlastního vydání, ážio a disážio, oceňování pro rozvahy, studium bilancí, revize, organizace provozu a účetnictví v různých podnicích) a dvě hodiny cvičení (tzv. cvičný kontor, spolu s obchodní korespondencí). Ve druhém ročníku se v zimním semestru přednášely dvě hodiny pokročilého účetnictví (dlužní úpisy, sanace akciové společnosti, fúze akciových společností a jejich přeměna ve společnosti s ručením omezeným, účtování likvidace a konkursu, dobrozdání o podniku na podkladě výroční účetní zprávy).

Založení Vysoké školy obchodní v Praze v roce 1919 pro české účetnictví znamenalo nový život, neboť teprve tehdy se začalo systematicky rozvíjet i jako vědní disciplína. V roce 1920 vydal prof. Dr. J. Pazourek, děkan VŠO ve studijních rocích 1919 - 1921, první českou vysokoškolskou učebnici účetnictví „Theorie i praxe účetních soustav“. Působení prof. Dr. Pazourka na VŠO od samého počátku poznamenalo velmi pozitivně zařazování účetnictví do vysokoškolské obchodní (ekonomické) výuky. V prvním ročníku studia VŠO bylo vyučováno v obou semestrech „Účetnictví I.“ celkovou výměrou dvě hodiny přednášek a dvě hodiny praktických cvičení (pojem účetnictví, jeho podstata a základní druhy, jednoduché účetnictví, výpočty úroků na běžných účtech, různé teorie podvojného účetnictví a jeho různé úpravy, kamerální účetnictví, konstantní účetnictví, dějiny účetnictví, právní předpisy o obchodních knihách, účtování ve společnostech, sanace a fúze). Ve druhém ročníku na to navázala výuka v předmětu „Účetnictví II.“ ve stejném rozsahu, tj. dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení po oba semestry (účtování komisionářských obchodů, rozvahy, rozbor položek účetní závěrky, odpisy, rezervní fondy, revize, tajné účetnictví, bankovní účetnictví, tovární účetnictví, zemědělské účetnictví, účetnictví a daňové předpisy). Na tuto výuku ve třetím ročníku navazoval seminář ze soukromé ekonomiky studovaného odvětví, který v převážném rozsahu semestru obsahoval rovněž látku z účetnictví (bilancování velkoobchodů, měnové, daňové a j. otázky účetnictví, zvláštnosti účtování dovozních a vývozních operací). Vedle prof. Pazourka vyučovali na VŠO účetnictví rovněž prof. J. Šlemr a prof. F. Košťál, mimo jiných. Rozsah a obsah výuky účetnictví byl po celou dobu předválečné existence Vysoké školy obchodní shodný s původními osnovami prof. Pazourka (resp. odpovídaly sylabu, který původně vytvořil již K. P. Kheil).

Po druhé světové válce zahájil přednášky z účetnictví na VŠO Dr. K. Žlábek za spolupráce tehdejšího asistenta, později profesora Dr. Ing. Josefa Blechy. Výuka byla rozdělena do tří na sebe navazujících kursů: Účetnictví I. pro absolventy jiných středních škol než obchodních akademií dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení v zimním semestru prvního ročníku (prof. Dr. Žlábek), účetnictví II. pro všechny studenty dvě hodiny přednášek a dvě hodiny cvičení v letním semestru prvního ročníku (prof. Čsl. obchodní akademie v Praze F. Salavec) a účetnictví III. ve druhém ročníku, v zimním i letním semestru dvě hodiny přednášek, v zimním semestru dvě hodiny cvičení (J. Blecha). Tuto výuku doplňovaly další kursy, zejména bankovního účetnictví, bilancí, kontroly a revize, správy jmění, hospodářského a účetního poradenství.

Vedle VŠO se po druhé světové válce přednášelo (obdobně jako již před válkou) účetnictví rovněž na Vysoké škole speciálních nauk (účetnictví I a II - prof. Fiala, 12 hodin), na Vysoké škole zemědělského a lesního inženýrství, na Vysoké škole inženýrského stavitelství a na elektrotechnickém oddělení Vysoké školy strojního a elektrotechnického inženýrství.

Po únoru 1948 byla VŠO postupně zlikvidována (stala se Vysokou školou věd hospodářských a její činnost byla stále více omezována, těsně před zrušením byla přejmenována na fakultu hospodářských věd ČVUT). V roce 1949 byla založena a po několik let vzdělávala studenti Vysoká škola politických a hospodářských věd. Účetnictví se tehdy

přednášelo vesměs jako „podnikové účetnictví“ ve stále menším rozsahu. Od školního roku 1952/53 vznikaly u nás po vzoru SSSR také fakulty ekonomicko-inženýrské, kde bylo účetnictví (tehdy se mu oficiálně říkalo „účetní evidence“) zařazováno v rozsahu čtyř (někdy pěti) hodin výuky v jediném semestru.

Rozsah výuky účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze od jejího vzniku roku 1953 (mimo vlastní obor „účetní evidence“) zprvu kolísal od čtyř do osmi hodin ve dvou ročnících. Výuku v té době zajišťovali „čerství“ absolventi VŠVH, kteří tvořili pedagogický sbor tehdejší katedry účetní evidence na VŠE. Přední odborníci ze zrušené VŠO, kteří vysokoškolskou výuku účetnictví v českých zemích rozvíjeli a koncipovali, se ovšem vlivem politického klimatu nestali přirozenou oporou jeho výuky na VŠE, ale vyučovali – pokud vůbec mohli – v dalších letech zejména na ČVUT (prof. Ing. Blecha, prof. Dr. Žlábek, kromě jiných). Na VŠE krátce, ale výrazně pedagogicky působil jen prof. Josef Fiala, který přišel na nově zřízenou katedru účetní evidence VŠE jako její vedoucí z Vysoké školy speciálních nauk v roce 1953 a působil zde do své smrti v roce 1958.

Zhodnocení vývoje výuky ekonomik odvětví a výuky účetnictví v době prvního desetiletí po vzniku VŠE podal v roce 1981 na stránkách časopisu Účetnictví tehdejší vedoucí katedry účetnictví, prof. Ing. Jiří Klozar, DrSc.: „V těchto letech se katedry ekonomik jednotlivých odvětví orientovaly spíše národohospodářsky, takže kurzy účetnictví měly dostatečný prostor pro výklad obsahových otázek na úrovni ekonomiky podniku, aniž by docházelo k překrývání s kurzy dalších kateder. Posuzováno z hlediska obsahu výuky účetnictví, přebíraly později některé katedry v procesu prohlubování své práce výklad některých otázek, které se dříve podávaly v kursech účetnictví (financování podniků, náklady, hospodářský výsledek, kalkulace ceny, rozdělování zisku aj.). Při odstraňování takto postupně vznikajících duplicit v některých kursech byla přijímána dokonce doporučení, aby katedra účetnictví omezila výklad obsahových otázek a soustředovala se na metodiku zobrazení hospodářských jevů v účetnictví s tím, že s obsahovými otázkami se studenti seznámí v jiných kursech. V šedesátých letech byla dost rozšířená představa, že by se kurs účetnictví měl omezit na rozsahem malou výuku základů účtování.“⁸

Hodinový rozměr výuky účetnictví na VŠE se od jejích počátků poněkud zmenšoval. Obsah byl - mimo vlastního studijního oboru „Účetní evidence“, později „Evidence a rozbor hospodářské činnosti“ - vesměs převážně praktický, tj. výuka počínala výkladem základních metodických postupů při účtování, dále bylo zařazeno zobrazení jednoduchých hospodářských operací a výklad vyústil v relativně podrobné seznámení studenta s platnou (předpisy vymezenou) účetní úpravou. Poměrně vysokou hodinovou dotaci výuky účetnictví na VŠE měl kromě vlastního oboru ještě také studijní plán oboru „Učitelství ekonomických předmětů“.

Je zásluhou několika vynikajících pedagogů, že se na vlastním oboru dostal do výuky účetnictví přehled bilančních teorií a (ovšem ve formě jejich kritiky, tehdy to snad ani jinak nešlo) také tvorba a obsah „kapitalistických“ účetních výkazů.

V sedmdesátých letech se výuka účetnictví na Vysoké škole ekonomické výrazněji diferencovala podle oborového zaměření na jednotlivých fakultách. Studijní plány oborů byly tehdy podrobně posuzovány „komisemi expertů“ pod vedením ministerstva školství, které také konečnou podobu plánů schvalovalo. Změny z toho plynoucí se projeví zejména v obsahu základní výuky. Ve studijních oborech fakulty výrobně-ekonomické (nyní Fakulta podnikohospodářská) se vedle úvodních všeobecných partií platné účetní praxe přednášely rovněž základy teorie nákladů a kalkulace v zemědělství (doc. Ant. Brčák), v průmyslu (prof. Jiří Janout) a v dopravě a spojích (prof. St. Svoboda). Obdobně na fakultě obchodní (dnešní

⁸ Účetnictví č. 2/1981, str. 47 a n., kráceno

Fakulta mezinárodních vztahů) byly příslušné přednášky zaměřeny na specifické úkoly účetnictví ve vnitřním obchodě (prof. J. Klozar) a v zahraničním obchodě (prof. Vl. Pilný). Na tehdejší národohospodářské fakultě byla v rámci účetního studijního oboru „Mechanizace a automatizace řídicích prací“ vyučována komplexně účetní teorie a odvětvová účetní československá i zahraniční praxe včetně rozborů hospodaření (doc. Vilém Zavadil) a kontroly a revize (prof. Vl. Pilný). Výuka zahrnovala i problematiku účetnictví rozpočtových (nevýdělečných) organizací.

Na dalších českých a moravských vysokých školách bylo účetnictví vyučováno většinou v základním rozsahu dva semestry po dvou hodinách přednášek a dvou hodinách cvičení. Na strojní fakultě ČVUT byla výuka obohacena o účetní teorii a ekonomickou analýzu (prof. Jiří Vysušil), účetnictví se přednášelo na VŠZ (prof. B. Pišvejc), na VŠCHT (prof. K. Musil), na VUT Brno (doc. V. Budík) a na VŠB v Ostravě.

Příspěvek je autorem upravenou verzí článku „Vysokoškolská výuka účetnictví v zemích Koruny české“, který vyšel v časopise *Účetnictví*, 2003, ročník 50, č. 8, s. 71–74. ISSN 0139-5661