

## I. Pojem bilance vůbec a její souvislost s ostatní účetní soustavou.

*Bilance* či *rozvaha jmění* jest srovnalý přehled obchodníková majetku i dluhů a jich poměru.<sup>1)</sup> Zřizuje se v podobě účtu, na jehož jedné straně píše se *aktiva*, na druhé straně *passiva*; vyšetřeným jich rozdílem (zůstatkem, saldem) se slabší strana účtu zarovná se stranou druhou, takže součty obou stran se *vyvažují, bilancují.*<sup>2)</sup>

Má-li převahu strana aktiv nad stranou passiv (bilance *aktivní*), udává vyšetřený rozdíl *čisté jmění* podniku toho dne, ke kterému rozvaha byla zřízena. Převažuje-li strana passiv stranu aktiv (bilance *passivní*), je podnik *passivním*, je předlužen, a vyšetřený rozdíl je ryzím dluhem podniku. Jsou-li aktiva a passiva na rovni, nemá závod ani čistého jmění, ani ryzích dluhů.

---

<sup>1)</sup> Slovem »majetek« rozuměti jest majetek v užším smysle či *aktivní* majetek. — Přesný výměr pojmu bilance v obch. zák. schází. V čl. 29. obch. zák. se užívá slova »bilance« omylem o závěru čili o rekapitulaci na konci popisu činěném. (*Reisch*, Monatsschr. f. H., 1904, str. 36). Není tudíž ani správným výměr *Bchrendāv* (Lehrb. I., str. 293), že »bilance jest účetní závěrou popisu«. — Ač ovšem u věci srovnává se bilance s popisem, jsouc výtahem popisu. *Maatz* (Monatsschr. f. H., 1903, str. 116) píše: Das Wort Bilanz ist erst verständlich in der Verbindung Inventur und Bilanz; wie jene das Vermögensverzeichnis bringt, so ist diese die Vermögensbilanz.

<sup>2)</sup> *Rehm* (Bil., str. 3) podává tento výměr bilance: »*Vermögensbilanz* ist die rechnerische Darstellung des Wertunterschiedes zwischen Vermögen und Schulden eines Kaufmannes.« (*Reisch* nazývá tento výměr »recht bedenklich«. Monatsschr. f. H., 1904, str. 34.) — *Simon* (Betr., str. 381) praví: »Der Kaufmann soll ferner durch Zusammenfassung der gleichartigen Posten und durch Gruppierung derselben einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß machen. Das ist seine Bilanz.« — V širším smysle lze užiti slova *bilance* či *rozvaha* i o účetním zjišťování rozdílu jiných poměrů, na př. příjmů a vydání, zisků a ztrát, přeplatků a doplatků a pod.

## Příklad:

a)	Aktiva.		Passiva.	
	Hotovost pokladní	1.000	Směnky dlužné	2.000
	Směnky	3.000	Dluhy osobné	4.000
	Zboží	10.000	Čisté jmění	10.000
	Pohledávky	2.000		
		<u>16.000</u>		<u>16.000</u>
b)	Aktiva.		Passiva.	
	Hotovost pokladní	500	Směnky dlužné	4.000
	Směnky	1.000	Dluhy osobné	7.000
	Zboží	2.000		
	Pohledávky	4.500		
	Ryzi dluh	3.000		
		<u>11.000</u>		<u>11.000</u>
c)	Aktiva.		Passiva.	
	Hotovost pokladní	1.000	Směnky dlužné	3.000
	Směnky	3.000	Dluhy osobné	4.500
	Zboží	2.000		
	Pohledávky	1.500		
		<u>7.500</u>		<u>7.500</u>

Bilance v této formě zřízené nejeví nijaké souvislosti s ostatními zápisy v knihách účetních, nehledíme-li ovšem k té okolnosti, že by jisté součásti aktiv a passiv, jako: pohledávky a dluhy na účtech osobných, směnky dlužné a j., bez účetních knih nebylo lze shledati.

Hlubší význam mají však rozvahy jmění při *účetnictví podvojném*. Zde nejsou jen výtahem popisu, nýbrž jsou zároveň členem *veškeré soustavy účetní*.

Účetnictví podvojně pojímá totiž v řádné sčítování *všechny* součásti aktiv a passiv. Hlavní kniha podvojná má nejen účty osobné jako hlavní kniha účetnictví jednoduchého, nýbrž má mimo to řadu účtů věcných, jimiž o nemovitostech, movitostech, cenných papírech a směnkách, o penězích a pod. soustavný výkaz poskytuje. Děje se to tím způsobem, že každý příjem a každý výdaj každé součásti majetkové se na příslušném účtě té které součásti majetkové zapisuje, a to, po ustáleném zvyku, počátečný vklad a každý následující příjem v levo, každý výdaj v pravo.

Důsledkem toho jest, že většina případů účetních zapisuje se na *dvou* účtech součástí *majetkových*; neboť skoro vždy příjem na jednom tomto účtě je výdajem na účtě jiné součásti majetkové čili na jiném účtě *zůstatkovém*.<sup>3)</sup> Koupí-li se zboží za hotových 500 K, vydává se na účtě pokladním 500 K, ale účet zboží přejímá tuto hodnotu ve zboží; prodá-li se zboží za 300 K na směnku, vydává se na účtě zboží hodnota 300 K, ale účet směnek hodnotu tuto přijímá; prodá-li se zboží na úvěr za 150 K, vydá se na účtě zboží hodnota 150 K, ale přejímá ji účet osobný, kdež zapíše se tato částka pohledávkou závodu.

Obraty tyto účtují se v účetnictví podvojném takto:

Příjem (+)	Účet pokladní.	(—) Výdaj
(Počátečný vklad	1000)	500
Příjem (+)	Účet zboží.	(—) Výdaj
	500	300
		150

<sup>3)</sup> Jev tento nazval *Goldschmidt* (System, str. 108) »Idee der Aequivalente«. —

*Knappe* (Bil., str. 44) k tomu praví: »Simon S. 65 polemisiert mit Recht dagegen, daß die Personifikation der Konten (viz str. 23.) mehr als ein Veranschaulichungsmittel, daß sie das Prinzip der Buchführung sein soll. Dasselbe liege vielmehr in der Idee der Aequivalente. Dies ist nicht vollständig, denn der doppelten Buchung liegen zwei Gedanken zu Grunde:

1. der *gleiche* Wert wird doppelt gebucht: Aequivalente,
2. derselbe wird auf *entgegengesetzten* Seiten gebucht:

Gleichgewicht, Bilanz.«

Sonach ist als Prinzip der doppelten Buchhaltung die Idee der Bilanz, welche die Idee der Aequivalente notwendig in sich schließt, zu bezeichnen. —

*Simon* (Betracht., str. 384) dí: »Aller kaufmännische Gewerbebetrieb beruht auf dem Grundsatz: *do ut des* oder *do ut facias* oder *facio ut des* oder *facio ut facias*. Jede Leistung muß eine Gegenleistung haben. Auf dieser Tatsache beruht die doppelte Buchhaltung«. — Užitím zásad »*do ut facias, facio ut des, facio ut facias*« o případech účetních, které nejsou směnamí v užším smysle (případy za hotové a úvěrové), tedy na př. o placení a přijímání úroků, provise, skonta, placení služného, nájemného, daní a j., kloní se *Simon* k t. ř. teorii *jednoúčtové* účetnictví podvojného čili *svěbytnosti* závodu. (Viz o tom na str. 23.)

Příjem (+)	Účet směnek.	(–) Výdaj
------------	--------------	-----------

	300	
--	-----	--

Příjem (+)	Účet odběratelů.	(–) Výdaj
------------	------------------	-----------

	150	
--	-----	--

Zápisy tyto se také slohově upravují, aby souvztažnost položek k sobě náležejících i zevně byla patrna. Úprava děje se dvojím směrem. Místo nadpisů stran účtů »příjem« a »vydání« nadepisuje se strana příjmů heslem »Má dáti« a strana vydání heslem »Dal«; k těmto heslům pojí se pak jména účtů souvztažných při té které položce, a to k heslu »Má dáti« váží se vždy souvztažné účty předložkou »na«, k heslu »Dal« předložkou »v«. Straně příjmů říká se též *strana dlužnická*, poněvadž účet v nadpise uvedený, částky v levo psané od příslušných účtů přijímaje, se jim za ně zavazuje, jest *dlužníkem*; strana vydání slove stranou *věřitelskou*, neboť účet, který hodnoty vydává, stává se za ně vůči účtům je přejímajícím *věřitelem*.

Upravují se tedy zápisy svrchu uvedené v hlavní knize podvojně takto:

Má dáti	Účet pokladní	
(Počátečný vklad	1000)	v účet zboží 500

Má dáti	Účet zboží	
na účet pokladní	500	v účet směnek 300 v účet odběratelů 130

Má dáti	Účet směnek	
na účet zboží	300	Dal

Má dáti	Účet odběratelů	
na účet zboží	150	Dal

Z této ukázky je zřejmo, že jednotlivé účty udají konečné zůstatky té které součásti majetkové, leč že nastal nějaký pohyb jmění, o němž jsme nezvěděli, anebo který jsme, ač nám byl znám, nezaúčtovali. Prvý tu zmíněný případ může nastati na př. odcizením části zboží, provážením, seschnutím a pod.; druhý případ naskytá se při závazcích rubopisných, rukojemských a pod., které se velmi často vůbec neúčtují. Ale jinak *udají spravidla účetní zůstatky účtů součástí majetkových konečný stav různých aktiv a passiv závodu*; a poněvadž účty součástí majetkových zahrnují v sebe v účetnictví podvojném veškerá aktiva a veškerá passiva, aspoň ve smyslu běžného názoru účetnické zvyklosti obchodní, *udávají úhrnem svých zůstatků celé konečné jmění.*

Ale nelze přece všechny konečné *účetní* zůstatky, v hlavní knize podvojně na účtech o součástech majetkových vykazované, přejímati beze všech dalších úvah jako konečné *skutečné* zůstatky. Jsou tu totiž dvě důležité výjimky. Účet zboží a účty jemu podobné, na př. účet cenných papírů, účet devis a pod., nevydávají zpravidla přijaté hodnoty přesně v téže ceně, za něž je byly přijaly, a nevykáže tudíž účetní zůstatek jejich konečnou zásobu, nýbrž tato musí se zjistiti dle počtu kusů, jak z následující ukázky je zřejmo.

Má dáti	Účet zboží		Dal
na účet pokladní (5 q à 100)	500	v účet směnek (2 q à 150)	300
zisk	150	v účet odběratelů (1 q à 150)	150
		konečná zásoba (2 q à 100)	200
	650		650

Druhou pak výjimku mohl by způsobiti nutný ohled na *směny cen*, jemuž některé součásti majetkové podléhají vlivem trhu, i na *pokles hodnot* jinými okolnostmi způsobený, na př. schátrání strojů a budov užíváním nebo prodlením doby vůbec, znehodnocení pohledávek u nejistých dlužníků a j.: tak že tyto součásti jmění, ač tu ve skutečnosti udaným počtem kusů a pod. jsou, nejsou té hodnoty, jak účetní zůstatek udává. Bude proto třeba všimnouti si otázky *ocenování* součástí majetkových pro rozvalu bedlivěji. (Viz část VIII.)

I jest úloha bilance při účetnictví podvojném dvojího druhu: formálná čili technická a věcná, meritorní. Po stránce *formálné*

zjišťují se jí *účetní zůstatky* jednotlivých účtů součástí majetkových a převodem na účet rozvažný se tyto účty bilancují a *uzavírají*. Po stránce *věcné* přehlíží se, zdali tyto účetní zůstatky jsou tu také ve skutečnosti, pokud ovšem tento přezkum podle povahy té které součásti jmění je možným, a po případě *ocňují se* veškeré shledané součásti aktiv a passiv. Jakékoli neshody, ať v počtu, míře, váze, ať v cenách a hodnotách, se zároveň zkoumají a *účetně* vypořádávají, což zase s technickou úlohou rozvahy jmění se stýká.

Toto *účetní vypořádání* čili *náležitě súčtování* naskytnuvších se rozdílů jest rovněž význačným pro účetnictví podvojně. Jestli dalším podstatným jeho příznakem mimo prve zmíněné soustavné účtování o veškerých součástech majetkových, že se při něm zřizují kromě skupiny účtů majetkových ještě další účty, *výsledkovými* zvané, na nichž se účtuje o každém *výtěšku* nebo *strátě*, pokud se při tom kterém jednotlivém případě obchodním anebo při závěru účtů úhrnem zjevily. Účty výsledkové vykazují měny *čistého jmění*, na rozdíl od účtů majetkových, které účtují o pohybu jmění vůbec.

Účty *čistého jmění* byla důmyslně doplněna podvojná soustava účetní. Jsou různé případy účetní, které nebylo by lze zaúčtovat podvojně pouze na účtech majetkových. Platí-li se nájemné z místností obchodních, úrok z výpůjček, přijímá-li se provise, úrok a pod., jsou prve případy výdajem peněz, ale nejsou příjmem jiné součásti majetkové, a druhé případy jsou příjmem peněz, ale nikoli současným výdajem jiného druhu jmění. Případy tyto značí vskutku *jednostranný* úbyt nebo přirost některé součásti jmění; jim neodpovídá současná úhrada na jiné součásti majetkové, nýbrž jimi zvětšuje nebo zmenšuje se *čisté* jmění.<sup>4)</sup> Případy tohoto druhu účtují se mimo na účtě příslušné součásti majetkové na některém účtě výsledkovém, jako: na účtě úroků a srážek, na účtě nájemného, na účtě výloh obchodních a j., a to tak, aby i tu podvojně protilehlé účtování

<sup>4)</sup> Tato theorie účetnictví podvojného (t. ř. theorie *dvojúčtová* či materialistická) nepojímá případy, které nejsou směnami v užším smysle (případy za hotové a úvěrové), jako: placení služného, provise, úroků a j., jako směny v širším smysle, při nichž se za poskytnutou úplatu zjednává nárok na služby, užívání věci nemovitě, peněz a pod., nýbrž považuje úplaty tyto za ryzí ztráty nebo těžby, vystihujíc jaksi již předem stav majetkové doby, kdy příslušný nárok nebo závazek bude vyčerpán. Dobře vyjádřil stanovisko toto *Seidler*, nazvav náklady a ztráty hodnotami mezi obdobím *konsumovanými*, těžby hodnotami *produkovzanými*. (Zeitschr. f. V., 1905, str. 400 a násl.) Předním zbudovatelem materialistické theorie dvojúčtové jest *J. Fr. Schär* (Einfache und doppelte Buchhaltung, 1895).

každé částky bylo možné. Účtují se proto přírůsty na jmění čistém neboli *těžby, zisky* na účtech čistého jmění *v pravo*, úbytky neboli *náklady, ztráty v levo*, poněvadž prvé jsou zaúčtovány na účtech zůstatkových *v levo*, druhé *v pravo*. Význam stran účtů jest tu tedy zvrácen u přirovnání s účty zůstatkovými. Na účtech čistého jmění jsou hodnoty příjmové, přírůsty *v pravo*, a hodnoty výdajové, úbytky *v levo*, kdežto na účtech zůstatkových jsou hodnoty příjmové, přírůsty *v levo* a hodnoty výdajové, úbytky *v pravo*. Slohově zachovává se i zde způsob u účtů majetkových obvyklý. Levá strana účtu nadepisuje se heslem »*Má dáti*« a příslušné účty věřitelské *v levo* psané přiřadují se předložkovou vazbou »*na účet . . .*«; pravá strana označena heslem »*Dal*« a účty řadí se tu předložkovou vazbou »*v účet . . .*« Jest zajisté zcela přirozeno, že *náklady* píší se tomu kterému účtu čistého jmění *dluhem* a *výnosy* jeho *pohledávkou*.

Aby výkaz o čistém jmění byl úplným, musí nejen jeho přírůsty a úbytky, nýbrž i *původní jeho obnos* v súčtování se pojati; což děje se zařízením zvláštního účtu pro ně, totiž *úctu základního*. Na něm vepíše se počátečné jmění čisté *v pravo*, dle zásady o účtech čistého jmění platné. Doplní-li se příklad prve uvedený tím, že počátečné jmění čisté bylo 1000 Kč v hotovosti a vydáno mimo obraty uvedené 50 Kč na činži z místností obchodních, zaúčtuje se věc takto:

Má dáti	<u>Účet pokladní</u>		Dal
na účet základní	1000	v účet zboží	580
		v účet výloh obchodních	50

Má dáti	<u>Účet výloh obchodních</u>		Dal
na účet pokladní	50		

Má dáti	<u>Účet základní</u>		Dal
		v účet pokladní (poč. vklad)	1000

Účetnictví podvojně poskytuje tedy výkaz o jmění závodu s dvojího hlediska, totiž jednak na *účtech majetkových*, kde súčtován jest kapitál závodní se zřetelem ke své *hospodářské funkci*, a na *účtech čistého jmění*, t. j. na účtů základním spolu

s účty výsledkovými, kde účtuje se o něm jako o veličině matematické, *výpočtem* zjištěné, se zřetelem k jeho *právní* struktuře.<sup>5)</sup> Na účtech *majetkových* jsou vytčeny všechny obraty, které v různých součástech aktiv a passiv postupně se udály, a konečné zůstatky tu udávají, kolik jest při závěře toho kterého druhu jmění vůbec. Zůstatky tyto se shrnují pro lepší přehlednost v účet jediný, totiž *účet rozvažný*, a jeho přebytek strany aktiv aneb passiv udá konečné čisté jmění závodu, jak tu jest. Na účtech *výsledkových* udáno, kolik se v kterém odvětví obchodním těžilo a ztrácelo; zde jaksi *početně* se zaznamenává, zda přibývalo čistého jmění neb ubývalo. Výsledky těchto účtů sepisují se souborně *na účtě ztráty a zisku*, a převaha jeho strany těžeb, v pravo, anebo jeho strany ztrát, v levo, udá, zdali přibýlo nebo ubylo za uplynulé období čistého jmění. Přičte-li se tento výsledek k čistému jmění počátečnímu, musí shodnouti se toto vypočítané konečné čisté jmění s úhrnným konečným jměním, jak je účet rozvažný vykazuje. Průkaz této shody provádí se v účetnictví podvojném při závěře *na účtě základním*. Převede-li se sem totiž při závědě, který není prodlužen a jehož období účetní končilo ziskem, výsledný zisk s účtu ztráty a zisku na pravo, pod zápis počátečního jmění čistého, a konečné výsledné jmění, jak je dáno konečným zůstatkem na účtě rozvažném na levo, musí obě strany účtu základního se rovnati, a tím jest proveden závěr veškerých účtů a celková závěra jest dovršena.

Obraz její z příkladu prve daného jeví se zejména v těchto účtech:

Má dáti	Účet rozvažný	Dal
na účet pokladni	400	v účet základni
na účet smenek	300	
na účet zboží	250	
na účet osobný odběratelů	150	
	<u>1100</u>	<u>1100</u>

<sup>5)</sup> J. Fr. Schür: Versuch, str. 7 a Zeitschr. f. B., r. 1906, str. 56. — Knappe (Bil., str. 63) praví: »Die Aktiva sind die Einzelwerte des (auf Kapital- und Kreditoren-Konto liegenden) Gesamtwertes. Výrazem »Gesamtwert« naznačeno asi totéž, co slovy »veličina matematická«; ale pojem účtu základního Knappe tím nevysvětluje, nerozlišuje čistého jmění od ostatních passiv. Podivno jest, že Knappe (Bil., str. 61) považuje za nesprávné, řaditi *účet ztráty a zisku* mezi účty čistého jmění (kapitálové). Schulte (Wertans., str. 7. a násl.) praví, že účet-



Má dáti	<u>Účet ztráty a zisku</u>		Dal
na účet výloh obchod.	50	v účet zboží	150
na účet základní	100		
	<u>150</u>		<u>150</u>

Má dáti	<u>Účet základní</u>		Dal
na účet rozvažný	1100	v účet pokl. (poč. vklad)	1000
		v účet ztráty a zisku	100
	<u>1100</u>		<u>1100</u>

Z uvedené závěry je dále patrné, jak účty majetkové a účty čistého jmění jsou vzájemně spjaty a doplňují se vespolek. Nastane-li tedy nutnost, nějaký účetní rozdíl na účtech zůstatkových *vypořádati*, buď že ubylo nějakým způsobem nevyúčtovaným na množství té které součásti, nebo že poklesly její ceny anebo že klesla hodnota její, nestačí vepsati příslušnou částku, jak ve skutečnosti se jeví, pouze do rozvahy jmění a do příslušného účtu zůstatkového, nýbrž musí zároveň objevivší se tím rozdíl na tomto účtě vyúčtovati se i na některém účtě těžebném jako úbyt čistého jmění, jako ztráta. Jinak by neshodl se při závěře účet rozvažný s účtem ztráty a zisku a nebylo by lze účty správně uzavříti. Uvedeme krátký příklad.

Někdo koupí stroj za 1000 K; na konci roku stroj cení se na 950 K. Schodek 50 K musí se při závěře vyúčtovati do ztrát na některém účtě čistého jmění. Tedy takto:

Má dáti	<u>Účet strojů</u>		Dal
na účet pokladní	1000	v účet rozvažný	950
		v účet ztráty a zisku	50
	<u>1000</u>		<u>1000</u>

Obdobný postup bylo třeba zachovati na účtě zboží v předěšlém příkladě uvedeném a musí býti dodržen i při ostatních účtech majetkových, které mimo zůstatky jmění i těžbu nebo

nictví podvojně vede účty pouze o jediném předměť, totiž o závodním kapitálu, ale pozoruje jej se dvou hledisk: s hlediska jeho rentability i s hlediska jeho složení; súčtování s prvního hlediska (o čistém jmění) nazývá »Rentabilitätsrechnung« na rozdíl od »Vermögensrechnung«, súčtování to s hlediska druhého. Kdežto materialistické theorii je základem rovnice: Jmění — Dluhy = Čisté jmění, jemu je základem rovnice Jmění = Vklad + Zisk.

ztrátu vykazují. Svrchu podaný účet zboží bude tedy v přesné účetní formě po závěře jeviti se takto:

Má dáti	Účet zboží	Dal	
na účet pokladní	500	v účet směnek	300
na účet ztráty a zisku	150	v účet odběratelů	150
	650	v účet rozvažný konečný	200
			650

Konečně poznáváme názorně ze závěry za příklad dané, že *účet rozvažný konečný* jest jedním článkem veškeré podvojně soustavy účetní, i že tvoří s ostatními účty jediný těsně souvislý celek.<sup>6)</sup> Na věci ovšem ničeho nemění, že *balance* v běžném smyslu slova se lišívá někdy slohovou úpravou položek — obyčejně nedovoláváme se v ní účtů, nýbrž jednotlivá aktiva a passiva přímo jmenujeme<sup>7)</sup> — anebo větší stěsnaností položek — bývajíť pro větší přehlednost některé podřízenější položky shrnovány v jeden celek s jinými a pod. Jest tedy *balance* ve smyslu účetnictví podvojněho *souborným účtem všech účtů majetkových*, a tkví tudíž kořeny svými *v zápisech účetních* o pohybu různých součástí majetkových. Ale s druhé strany nezapírá účetnictví podvojně zásadné povahy *balance* jako *výřahu popisu*, a doznává, že *balance* musí býti i obrazem *skutečnosti*. Vyskytnuvši se pak neshody v údajích obou stanovisek účetnictví podvojně zjišťuje a účetně vypořádává, jak svrchu bylo dotčeno.

Praxe obchodní i právní čím dál více přijímá tento názor na *balance* za svůj a tím i nepřímou vyslovuje se pro soustavu účetnictví podvojněho.<sup>8)</sup> Ale i v účetnictví podvojněm teprve pohnutým vývojem vyhránila se z původního *ryse formálního účtu rozvažného* nynější *balance*, jejíž význam především v jejím obsahu spočívá.

<sup>6)</sup> *Simon* (Betrachtungen, str. 381) praví: »Weder Inventur noch Bilanz darf der Kaufmann aber willkürlich nach einer ihm etwa gut dünkenden Methode formen. Beide sind Teile der Buchführung. (Obě věty doloženy jsou rozhodnutím něm. RG. in Strafs.)

<sup>7)</sup> *Rehm* (Bil., str. 159) nazývá bilanci v této úpravě »isolovanou«.

<sup>8)</sup> Také k tomu nutká častěji nyní vyslovovaný požadavek, aby při závěře i účet ztráty a zisku se předkládal. (Obch. zák. něm., § 260; akc. reg., § 79; při výměře daní dle zákona o přímých daních osobních z 25. října 1896, ř. z. č. 220).