

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2023/421000430604

**ČINNOSŤ PROFESNÝCH ORGANIZÁCIÍ ÚČTOVNÍKOV
V ČESKOSLOVENSKU V OBDOBÍ R. 1918 AŽ 1938**

Diplomová práca

Bratislava 2023

Bc. Anita Rošková

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**ČINNOSŤ PROFESNÝCH ORGANIZÁCIÍ ÚČTOVNÍKOV
V ČESKOSLOVENSKU V OBDOBÍ R. 1918 AŽ 1938**

Diplomová práca

Študijný program: Ekonomika a manažment
Študijný odbor: Účtovníctvo a audítorstvo
Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci záverečnej práce: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Bratislava 2023

Bc. Anita Rošková

ABSTRAKT

ROŠKOVÁ, Anita: ČINNOSŤ PROFESNÝCH ORGANIZÁCIÍ ÚČTOVNÍKOV V ČESKOSLOVENSKU V OBDOBÍ R. 1918 AŽ 1938 – Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva. Vedúci práce: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD. – Bratislava: FHI, 2022, 63s

Cieľom predkladanej diplomovej práce je analýza existencie a činnosti najvýznamnejších organizácií účtovníkov pôsobiacich v období rokov 1918 až 1938 na území Československa. Kľúčovým cieľom je zhodnotiť nielen činnosť týchto organizácií, ale aj objasniť ich význam a vplyv na vtedajšie profesijné pôsobenie účtovníkov v období prvej republiky. Predkladaná práca je rozdelená do troch kapitol. Prvá kapitola Súčasný stav riešenej problematiky popisuje zadanú tému diplomovej práce v troch teoretických častiach. Prvá časť je venovaná právnej úprave účtovníctva v aktuálnom období v Slovenskej republike a v Českej republike. Právna úprava účtovníctva je nasledovaná prehľadom aktuálne pôsobiacich profesijných združení v zmienených krajinách. Tretia časť mapuje právnu úpravu účtovníctva v období prvej republiky a zároveň aj zmeny v politickom usporiadaní v rokoch 1918 až 1938 a vplyvu týchto zmien na činnosť profesných organizácií účtovníkov v dotknutom období. V druhej kapitole sa venujeme cieľu diplomovej práce a opisu spôsobov zameraných na jeho dosiahnutie, na získanie relevantných údajov, na ich spracovanie a vyhodnocovanie do podoby záverov a verifikáciu týchto záverov. Záverečná časť diplomovej práce aplikuje poznatky uvedené v prvej teoretickej kapitole do chronologicky usporiadaných historických udalostí a faktov týkajúcich sa činnosti účtovných organizácií účtovníkov v Československu, v období rokov 1918 až 1938. Kapitola je rozdelená do viacerých oblastí, ktoré sú zamerané na zmapovanie organizačnej činnosti, vzdelávania a publikačné činnosti týchto organizácií. Výsledkom práce je zhodnotenie činnosti a prínosu profesných organizácií účtovníkov v období prvej Československej republiky, v rokoch 1918 až 1938.

Kľúčové slová: účtovníctvo, história účtovníctva, účtovnícka profesia, profesijné organizácie účtovníkov, Československo, medzivojnové obdobie

ABSTRACT

ROŠKOVÁ, Anita: OPERATIONS OF PROFESSIONAL BODIES OF ACCOUNTANTS IN CZECHOSLOVAKIA DURING THE PERIOD OF 1918 - 1938 – The University of Economics in Bratislava. Faculty of Economics; Department of Accounting and Auditing. Supervisor of the thesis: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD. – Bratislava: FHI, 2022, 63s

The aim of the presented thesis is to analyse the existence and activities of the most important organizations of accountants operating in the period 1918 to 1938 in the territory of Czechoslovakia. The key goal is to evaluate not only the activities of these organizations, but also to clarify their importance and influence on the professional activities of accountants during the First Republic. The presented work is divided into three chapters. The first chapter, the current state of the solved problem, describes the given topic of the diploma thesis in three theoretical parts. The first part is dedicated to the legal regulation of accounting in the current period in the Slovak Republic and the Czech Republic. Accounting legislation is followed by an overview of currently active professional associations in the mentioned countries. The third part maps the legal regulation of accounting in the period of the First Republic, as well as the changes in the political arrangement between 1918 and 1938 and the impact of these changes on the activity of professional organizations of accountants in the affected period. In the second chapter, we focus on the goal of the diploma thesis and the description of methods aimed at achieving it, on obtaining relevant data, on their processing and evaluation in the form of conclusions and verification of these conclusions. The final part of the thesis applies the knowledge presented in the first theoretical chapter to chronologically arranged historical events and facts related to the activity of accounting organizations of accountants in Czechoslovakia, in the period from 1918 to 1938. The chapter is divided into several areas, which are aimed at mapping organizational activity, education and publishing activities of these organizations. The result of the work is an evaluation of the activity and contribution of professional organizations of accountants during the period of the first Czechoslovak Republic, between 1918 and 1938.

Keywords: accounting, history of accounting, accounting profession, professional organizations of accountants, Czechoslovakia, interwar period,

Obsah

Úvod	6
Zoznam skratiek	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	9
1.1 Právna úprava účtovníctva a účtovnej profesie v SR a ČR v súčasnosti	9
1.1.1 Právna úprava účtovníctva v SR v súčasnosti	11
1.1.2 Právna úprava účtovníctva v ČR v súčasnosti	13
1.1.3 Právna úpravy činnosti účtovnej profesie v SR a v ČR v súčasnosti	13
1.2 Organizácie združujúce účtovnú profesiu v SR a ČR v súčasnosti	15
1.2.1 Organizácie združujúce účtovnú profesiu v SR v súčasnosti	15
1.2.2 Organizácie združujúce účtovnú profesiu v ČR v súčasnosti.....	17
1.3 Činnosť profesných organizácií účtovníkov v ČSR v období r. 1918 až 1938.....	18
1.3.1 Právna úprava účtovníctva v ČSR v období r. 1918 až 1938	19
1.3.2 Právna úprava revíznej účtovnej činnosti v ČSR v období r. 1918 až 1938..	24
1.3.3 Profesné organizácie účtovníkov v ČSR v období r. 1918 až 1938	26
1.3.4 Organizácie nepriamo ovplyvňujúce účtovnú profesiu v ČSR v období r. 1918 až 1938	29
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia	33
3.1 Zhodnotenie činnosti profesných organizácií účtovníkov v ČSR v období r. 1918 až 1938	33
3.1.1 Organizácie účtovných a bilančných znalcov	34
3.1.1.1 Grémium účtovných a bilančných znalcov	35
3.1.1.2 Publikačná činnosť Grémia účtovných a bilančných znalcov	41
3.1.1.3 Legislatívny návrh úradného uznania povolania účtovných a bilančných znalcov a ochrana titulu „úradne uznaný účtovník a bilančný znalec“ z roku 1928 ...	43
3.1.2 Revízne kancelárie účtovné a komerčné.....	48
3.1.3 Odborové organizácie účtovnej profesie	49
3.1.4 Zväz komerčných inžinierov, bilančných znalcov a organizačných poradcov ..	50
3.1.5 Štátne inštitúcie upravujúce výkon účtovnej profesie – štátnych účtovníkov.....	51
3.1.5.1 Najvyšší účtovný kontrolný úrad.....	51

3.1.5.2 Poľnohospodársky ústav účtovnícko-spravovedný	54
Záver	56
Zoznam použitej literatúry	58

Úvod

Pri skúmaní súčasného stavu v rôznych oblastiach vedy je potrebné obzrieť sa do minulosti a prostredníctvom faktických historických údajov poskladať obraz predmetu skúmania, za pomoci otázok a ich odpovedí sa prepracovať k záveru, ktorý nám dáva ucelenejší obraz o súčasnom stave. Inak to nie aj ani v skúmaní histórie a vývoja účtovníctva, v prípade tejto diplomovej práce konkrétne úsilia angažovaných odborníkov z oblasti účtovníctva nielen udržať, ale aj rozvíjať dotknutú vedeckú oblasť prostredníctvom profesných organizácií účtovníkov.

V prvej teoretickej kapitole diplomovej práce sa venujeme právnej úprave účtovníctva v súčasnom období z dôvodu, aby sme zmapovali zákonné podmienky nielen pre vedenie účtovníctva, ale aj pre zistenie, v ktorej dotknutej krajine je účtovná profesia upravená zákonom. Zároveň bližšie analyzujeme pôsobenie profesijných organizácií účtovníkov v aktuálnom období na Slovensku a v Českej republike. Na uvedenú časť nadväzuje zmapovanie právnej úpravy účtovníctva v období Československa v rokoch 1918 až 1938. Záver prvej kapitoly predstavujú teoretické poznatky zo štúdia organizácie profesijných organizácií účtovníkov v období prvej republiky. Významná časť je spracovaná práve získaním a spracovaním informácií a poznatkov z dobovej literatúry, prevažne odbornej z oblasti legislatívy účtovníctva a odbornej periodickej tlače. Neopomenuteľným zdrojom sú české národné archívy a tak isto, v užšom rozsahu, i slovenská a česká vedecká literatúra zo súčasného obdobia.

Podstatná časť predkladanej diplomovej práce, tretia kapitola, je venovaná rozboru pôsobenia profesných organizácií účtovníkov a ich vplyv na každodennú prax dotknutých odvetví v období prvej Československej republiky, v rokoch 1918 až 1938. Kapitola vyzdvihuje význam profesných organizácií, nielen ako edukačného a metodického nástroja účtovníkov, ale predovšetkým ako nástroj udržania pozornosti a záujmu profesijne angažovaných osôb. Zároveň poskytujeme pohľad na význam spoločenského vplyvu združení, spolkov a organizácií účtovníkov, ktoré sa postupne formovali s vývojom účtovníctva v prvorepublikovom období. Spolu s vývojom účtovníctva zastáva dôležitú úlohu aj výmena informácií, znalostí a skúseností medzi jednotlivými účtovníkmi. Vďaka tejto potrebe a nevyhnutnosti sa formovali po stáročia rôzne skupiny, spoločenstvá, ktoré poskytovali účtovníkom v praxi potrebné vedomostné a praktické zázemie. Rôzne odvetvia

a profesijné organizácie s nimi spojené, nielen v oblasti účtovníctva, sú neoddeliteľnou súčasťou každodennej odbornej diskusie v týchto kruhoch, ale aj spoločenských a vedeckých záverov. Profesijné organizácie nielen združujú, ale zároveň aj rozvíjajú dotknuté odvetvie, vedú odborné diskusie s cieľom odborne pomáhať, napredovať a vzdelávať členov týchto organizácií.

Cieľom predkladanej diplomovej práce je analyzovať pôsobenie profesijných organizácií účtovníkov v období prvej Československej republiky v rozmedzí rokov 1918 až 1938, bližšie posúdiť ich koexistenciu s ostatnými subjektmi v rámci vtedajšieho štátneho a spoločenského zriadenia.

Veríme, že diplomová práca bude hodnotným prínosom pre rozširovanie vedomostí záujmových strán a môže poskytnúť hlbšie poznanie o úlohe a význame profesijných organizácií účtovníkov v oblasti posilnenia národohospodárskej úlohy a zároveň dôležitosti účtovnej profesie v období prvej Československej republiky.

Zoznam skratiek

ACPA	– Asociace profesních účetní České republiky
IFAC	– International federation of Accountants (Medzinárodná federácia účtovníkov)
K	– koruna (mena)
Sb. z. a n.	– Sbírka zákonů a nařízení (zbierka zákonov a nariadení)
Sb.	– Sbírky (Zbierky)
SKCÚ	– Slovenská komora certifikovaných účtovníkov
Zb.	– Zbierky
z. r. č.	– zákona říšského číslo
Z. z.	– Zbierky zákonov

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Súčasný stav problematiky doma a v zahraničí v prvej kapitole diplomovej práce sme skúmali z pohľadu nosnej témy a zároveň aj snahy činnosti profesných organizácií účtovníkov v období prvej Československej republiky a to *právnej úpravy činnosti účtovníkov, úradné uznanie účtovnej profesie*. Zadaná téma diplomovej práce Činnosť profesných organizácií účtovníkov v Československu v období rokov 1918 až 1938 je v súčasnej odbornej literatúre spracovaná prevažne len ako doplňujúca téma. Po preštudovaní dostupných literárnych zdrojov sme tému spracovali vychádzajúc predovšetkým z českých archívnych dokumentov, literatúry a periodickej tlače. V nasledujúcej časti diplomovej práce chceme poukázať, nielen, na rozdielnosť medzi českou a slovenskou legislatívou upravujúcej výkon účtovnej profesie v oboch krajinách. Dôvodom potreby objasnenia stavu autorizácie účtovnej profesie v aktuálnom období prvej republiky je fakt, že uvedená otázka bola významnou náplňou úsilia odbornej verejnosti z oblasti účtovníctva v období prvej Československej republiky. Presnejšie výkon účtovnej profesie v súčasnosti je v Českej republike viazanou živnosťou, na rozdiel od Slovenskej republiky, kde účtovná profesia, definovaná ako poskytovanie služieb v oblasti účtovníctva a účtovnej evidencie, ako je navrhovanie účtovných systémov, vypracovanie finančných výkazov a vedenie účtovných kníh, vypracovanie daňových priznaní fyzických osôb a právnických osôb bez poskytovania daňového poradenstva, je považovaná za voľnú živnosť, nevyžadujúca náležité kvalifikačné predpoklady pre jej výkon. V prvej kapitole prinášame pohľad, či súčasná situácia úradného overenia účtovníkov v Slovenskej a Českej republike je odlišná od výsledku snahy účtovníkov v medzivojnovom období. Súbežne sme mapovali súčasný stav činnosti organizácií ktoré združujú účtovníkov v Slovenskej a v Českej republike. Záverom prvej kapitoly sme prepojili uvedené poznatky s činnosťou profesných organizácií spolu s legislatívnou úpravou účtovníctva a účtovnej profesie v období prvej Československej republiky.

1.1 Právna úprava účtovníctva a účtovnej profesie v SR a ČR v súčasnosti

Súčasná spoločnosť a možnosti medzinárodného obchodu očakávajú vysokú mieru spoločenskej zodpovednosti a predpokladá určitú sociálnu angažovanosť. Práve dopyt po

spoločenskej zodpovednosti a verejnom záujme možno naplniť fungujúcou a reagujúcou legislatívou, jej dodržiavaním. Môžeme pozorovať, že úloha účtovníka je od nepamäti považovaná za spoločensky váženu funkciu, blízko spätá s plnením povinností v súlade s dobovým právom a praxou, dodržiavaním etiky a morálky. Hranica medzi tým, čo je legálne ale zároveň nie etické a naopak čo je etické, ale nie legálne je pre účtovníka veľmi častou otázkou, na ktorú odpoveďou môže byť úspech a spoločenské uznanie, alebo nezvratný neúspech. Uvedený fakt je tenkou deliacou čiarou, na ktorej práve účtovník denne spracováva a vyhodnocuje detailné účtovné operácie, tvoriace jeden výpovedný celok – účtovníctvo.

Aktuálna legislatíva Slovenskej a Českej republiky týkajúca sa účtovníctva vychádza z jednotného, spoločného právneho predpisu z čias Československej socialistickej republiky. V roku 1991 sa Federálne zhromaždenie Českej a Slovenskej Federatívnej republiky uznieslo na novom zákone a pôvodný predpis bol definitívne nahradený *Zákonom číslo 563/1991 o účtovníctve*, v zmienenom období platný pre obe republiky rovnako. Uvedený zákon je v platnosti v Českej republike dodnes, Slovenská republika pôvodný Zákon nahradila *Zákonom o účtovníctve číslo 431/2002 Z.z.* Oba právne predpisy vychádzali z rovnakej koncepcie a zámeru, je možné ich porovnávať približne v rovnakej štruktúre. Vstupom do Európskeho spoločenstva obe republiky postupne transponujú do národných právnych predpisov týkajúcich sa účtovníctva usmernenia a odporúčania Európskej únie týkajúcej sa harmonizácie účtovnej a daňovej legislatívy.

V nasledujúcej časti diplomovej práce sme zachytili legislatívne požiadavky na vedenie účtovníctva a zároveň aj na výkon účtovnej profesie v Slovenskej a Českej republike, platné v aktuálnom období písania diplomovej práce. Keďže výkon účtovnej profesie je úzko spojený s legislatívou a v určitej časti legislatívnych predpisov aj upravujúci jej výkon, naším zámerom bolo posúdiť, či aktuálna legislatíva v oboch štátoch nariaďuje odborné požiadavky na výkon účtovnej profesie. V neposlednom rade, pôsobiace profesné organizácie účtovníkov svoju aktívnu a edukačnú činnosť stavajú práve na aktuálnej legislatíve. Napriek tomu, že obe krajiny vychádzali zo spoločného právneho predpisu a podmienky pre výkon účtovnej činnosti boli identické pre obe krajiny, v súčasnosti identifikujeme rozdiely v podmienkach živnostenského oprávnenia pre účtovné činnosti. V Slovenskej republike bolo vedenie účtovníctva a činnosť účtovných poradcov z *Prílohy číslo 2 Živnostenského zákona číslo 455/1991*, ktorá obsahuje zoznam viazaných živností,

k 1. septembru 2001 odstránené. Týmto sa výkon účtovnej profesie zaradil medzi voľné živnosti, bez podmienky náležitej kvalifikácie pre výkon. V Českej republike zostalo vedenie účtovníctva v zozname viazaných živností s doplnením ďalších podmienok, ako bližšie uvádzame v nasledujúcej časti diplomovej práce.

1.1.1 Právna úprava účtovníctva v SR v súčasnosti

Fyzické a právnické osoby, ktoré sú povinné viesť účtovníctvo vo forme jednoduchého alebo podvojného účtovníctva, sa musia riadiť právnymi predpismi, ktoré nariaďujú formálnu a vecnú stránku vedenia účtovníctva. Tieto predpisy určujú nielen povinnosť viesť účtovníctvo ale vymedzujú aj formu, druh a množstvo informácií, ktoré musia byť relevantným podkladom pre vykazované skutočnosti. Základnou podmienkou fungujúceho podniku je, že skutočnosti, premietnuté v účtovníctve sú v súlade s legislatívou a právnym prostredím, zobrazované verne, pravdivo a úplne, ako uvádza Sedliačiková (2018). Účtovné jednotky musia rešpektovať a riadiť sa pri vedení účtovníctva predovšetkým nasledovnými zákonmi a opatreniami v Slovenskej republike.

Najvyšším metodickým orgánom pre oblasť účtovníctva je v Slovenskej republike Ministerstvo financií, ako sa uvádza na webovej stránke www.mfsr.sk. Jednou z rozpočtových organizácií v zriaďovateľskej pôsobnosti ministerstva je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. A práve v sekcii daňovej a colnej, patriacej pod Finančné riaditeľstvo, pôsobí odbor legislatívy finančnej správy a správy daní. Uvedený odbor riadi prípravu legislatívy v oblasti daní, účtovníctva a auditu, cla a poplatkov. Okrem iného spolupracuje pri vypracovávaní zákonov a všeobecne záväzných predpisov, vypracováva metodické pokyny, nariadenia, usmernenia, vysvetľuje právne normy, ktoré sú v ich kompetencii. Ak porovnáme štátom regulovanú metodiku účtovníctva v Slovenskej republike napríklad so situáciou vo Veľkej Británii, môžeme poukázať na fakt, že metodika účtovníctva je vo Veľkej Británii založená na zvykovom práve a postupoch, ktoré overila účtovná prax. Účtovníctvo je regulované nezávislým mimorezortným verejným orgánom Radou pre finančné výkazníctvo (The Financial Reporting Council – FRC). Právnou normou, ktorá upravuje povinnosť viesť účtovníctvo na území Slovenskej republiky je *Zákon NR SR číslo 513/1991 Zb. Obchodný zákonník* v znení neskorších predpisov, presnejšie § 35 až § 40 Hlava IV Účtovníctvo podnikateľov, ako súčasť Prvej časti Zákona Všeobecné ustanovenia. *Obchodný zákonník* stanovuje povinnosť zostavovať a overovať

účtovnú závierku, povinnosť zverejňovať údaje účtovnej závierky v registri účtovných závierok podľa osobitného predpisu. Právny predpis upravujúci účtovníctvo je *Zákon číslo 431/2002 Z. z. Zákon o účtovníctve* v znení neskorších predpisov. Sprvu spomenutý *Obchodný zákonník* sa odvoláva v § 35 Účtovníctvo podnikateľov na povinnosť podnikateľa viesť účtovníctvo v rozsahu a spôsobom určeným osobitným zákonom, a to práve prostredníctvom *Zákona o účtovníctve číslo 431/2002 Z. z.* Na Zákon o účtovníctve nadväzujú *Postupy účtovania* a rámcové účtovné osnovy pre jednotlivé typy podnikov, organizácií a *Opatrenia Ministerstva financií* týkajúce sa vedenia podvojného a jednoduchého účtovníctva. Uvedené predpisy dopĺňajú a vysvetľujú povinnosti vyplývajúce zo Zákona. Sú vydávané Ministerstvom financií.

Špecifickú formu podnikania na území Slovenskej republiky je živnosť, ktorá sa riadi *Zákomom číslo 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní*, kedy určená osoba podniká na základe živnostenského oprávnenia vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku a za podmienok upravených práve v Živnostenskom zákone. Živnostenský zákon dovoľuje prevádzkovať tri druhy živností, a to voľnú, viazanú alebo remeselnú a podľa zvláštnej prílohy umožňuje činnosti, ktoré môžu vykonávať iba osoby s osobitnou odbornou spôsobilosťou. Podľa indikatívneho zoznamu *voľných živností* Ministerstva vnútra je vedenie účtovníctva možné vykonávať ako *voľnú živnosť* v oblasti účtovníctva a účtovnej evidencie ako je navrhovanie účtovných systémov, vypracovanie finančných výkazov a vedenie účtovných kníh, vypracovanie daňových priznaní fyzických osôb a právnických osôb bez poskytovania daňového poradenstva. Podmienkou pre vydanie osvedčenia o živnostenskom oprávnení je splnenie všeobecných podmienok prevádzkovania živnosti podľa § 6 ods. 1 Živnostenského zákona, ktorými sú dosiahnutie veku 18 rokov, spôsobilosť na právne úkony a bezúhonnosť. *Zákon 47/1992 Zb. Občiansky zákonník* upravuje občianske majetkové vzťahy fyzických a právnických osôb, nielen medzi sebou ale aj voči štátu. Zároveň definuje vzťahy vyplývajúce z práva na ochranu osôb, ak ich neupravuje iný právny predpis. Občiansky zákonník definuje účastníkov občianskoprávných vzťahov, splnomocnenia, zastúpenia a rôzne formy zmlúv a dokumentov medzi týmito subjektami. Pre oblasť účtovníctva stojí za zmienku právna úprava Príkaznej zmluvy, ôsma hlava, prvý oddiel, § 724 – § 727, ktorá je v účtovnej praxi často využívaná ako zmluvná dokumentácia medzi účtovníkom a zákazníkom využívajúcim účtovné služby, upravujúca poskytovanie účtovných činností.

1.1.2 Právna úprava účtovníctva v ČR v súčasnosti

V roku 1991 vstúpil v Českej republike do platnosti *Zákon číslo 563/1991 o účtovníctve*. Súčasťou právnych predpisov pre vedenie účtovníctva sú v Českej republike *Vyhlášky* vydávané Ministerstvom financií Českej republiky, upravujúce záväzné účtové osnovy, metodiky vedenia účtovníctva, predpísané formy účtovných výkazov nielen pre podnikateľov, ale aj banky, finančné inštitúcie, poisťovne, územné správne celky, zdravotné poisťovne a štátne fondy. V roku 2002 bola v Českej republike prijatá novela *Zákona o účtovníctve číslo 353/2001 Sb.*, s platnosťou od 1. januára nasledujúceho roka. Prostredníctvom spomenutej novely boli zedefinované zásady potrebné k prijatiu smerníc IAS do českého účtovného systému. Výsledkom sú v dnešnej dobe už používané *České účtovné štandardy*, ktoré na rozdiel od medzinárodných štandardov, sú súčasťou českej legislatívy. K aktuálnemu dátumu sú štandardy v Českej republike rozdelené do troch celkov, podľa formy dotknutého subjektu, pre podnikateľov (ktorí účtujú podľa *Vyhlášky 500/2002 Sb.*), pre finančné inštitúcie (ktoré účtujú podľa *Vyhlášky 501/2002 Sb.*) a pre poisťovne (ktoré účtujú podľa *Vyhlášky 502/2002 Sb.*). V Českej republike sa viazaná živnosť činnosť účtovných poradcov, vedenie účtovníctva a vedenie daňovej evidencie, tak isto riadi *Zákonom číslo 455/1991 Sb. o živnostenskom podnikaní*, platným pre Českú republiku. Činnosť účtovných poradcov, vedenie účtovníctva a vedenie daňovej evidencie je uvedené v prílohe číslo 2 živnosti viazané s definovanými odbornými a inými zvláštnymi spôsobilosťami pre výkon činnosti.

1.1.3 Právna úpravy činnosti účtovnej profesie v SR a v ČR v súčasnosti

Ako vyplýva zo zhrnutia vyššie spomínanej legislatívy nielen o úprave vedenia účtovníctva ale aj účtovnej profesie v Slovenskej republike, v aktuálnom období nie je účtovná profesia, na rozdiel od audítorskej (riadi sa *Zákonom číslo 540/2007 Z. z. o audítoroch, audite a dohl'ade nad výkonom auditu a o zmene a doplnení zákona číslo 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov*), regulovaným povoláním na území Slovenskej republiky. Poskytovanie služby vedenie účtovníctva je považované za *voľnú živnosť*, pre ktoré je postačujúci zápis do živnostenského registra, po splnení všeobecných podmienok, v časti voľných živností živnostenského registra. Z uvedeného vyplýva, že na území Slovenskej republiky preukázanie náležitej kvalifikácie a dĺžka praxe v odbore účtovníctvo nie je podmienkou pre zápis živnosti do živnostenského registra

a následne ani podmienkou pre výkon účtovnej profesie. Ako uviedol Maděra (2014) vo svojom článku, v ktorom sa venuje absencii regulácie účtovnej profesie V Slovenskej republike a možným riešeniam pretrvávajúcej situácie, „*Vzhľadom na vysokú mieru zainteresovanosti auditorov a daňových poradcov do účtovníckej problematiky možno navrhnúť, aby sa do procesov regulácie profesie účtovník angažovali, bez ohľadu na stav riešenia danej problematiky našou národnou právnou úpravou, spolu s účtovníkmi i tieto spriaznené profesie spolu s ďalšími spoločenskými subjektmi, ktoré majú skutočný záujem na ozdravení profesie účtovníka*“.

V Českej republike je činnosť účtovných poradcov, vedenia účtovníctva a daňovej evidencie považovaná za *viazanú živnosť*, ktorej výkon je podmienený požadovanou kvalifikáciou a dĺžkou praxe. Záujemca o výkon činnosti účtovných poradcov, vedenia účtovníctva a daňovej evidencie musí podľa *Živnostenského zákona číslo 455/1991 Sb.* platným v Českej republike spĺňať náležité požiadavky pre výkon účtovnej profesie. Patria k nim požiadavka dosiahnutého veku 18. rokov, vysokoškolského vzdelania a trojročnej praxe v odbore účtovníctvo, alebo musí mať dosiahnuté vyššie stredné vzdelanie, prípadne stredoškolské vzdelanie s maturitnou skúškou alebo musí byť absolventom rekvalifikácie v odbore účtovníctvo, vo všetkých troch prípadoch s päťročnou praxou v odbore účtovníctvo. V prípade, že záujemca nedosiahol požadovanú dĺžku praxe, zodpovednosť do času splnenia podmienky požadovanej praxe môže prevziať tzv. odborný garant, ktorý dohliada na činnosť účtovníka a ktorý sa riadi ustanoveniami § 11 *Zákona číslo 455/1991 Sb. o živnostenskom podnikaní*, ktorý upravuje prevádzkovanie živnosti prostredníctvom zodpovedného zástupcu. Súčasne *Príloha číslo 6 k Živnostenskému zákonu* uvádza doplňujúcu podmienku pre *viazanú živnosť* – činnosť účtovných poradcov, vedenie účtovníctva, vedenie daňovej evidencie a to, že pre výkon tejto činnosti právnickou osobou sa vyžaduje bezúhonnosť jej skutočného majiteľa a osoby, ktorá je členom jej štatutárneho orgánu, zástupcom právnickej osoby v tomto orgáne alebo v postavení obdobnom postavení člena štatutárneho orgánu, a odborov činností živnosti voľnej podliehajúcich povinnému ohláseniu.

Predchádzajúcej časti diplomovej práce sme sa venovali právnej úprave účtovnej profesie a k nej prislúchajúcej právnej úprave účtovníctva v Slovenskej a Českej republike, aby sme získali hlbšie poznatky a porozumenie právnej úpravy účtovnej profesie v oboch krajinách, a mohli tieto poznatky posúdiť a porovnať. Zistili sme podobnosti a rozdiely

v týchto predpisoch a definovali, aký majú vplyv na výkon účtovnej profesie. Dôležité je to z nášho pohľadu práve preto, že obe krajiny historicky vychádzali z rovnakých podmienok úpravy výkonu účtovnej profesie a legislatívy a v súčasnosti môžeme pozorovať významné rozdiely v legislatívnych podmienkach upravujúcich tento výkon v oboch krajinách.

1.2 Organizácie združujúce účtovnú profesiu v SR a ČR v súčasnosti

Významným prvkom v procese združovania sa rôznych profesných a záujmových skupín je pôsobenie občianskeho združenia, ktoré je oddelené od štátu¹, ktoré zastrešuje ich záujmy a dbá na rozvoj členov týchto skupín. Ako uvádzajú Gajdošová a Košičiarová (2019), občianske združenia majú súkromnoprávny charakter, t.j. nie sú založené štátom, ale jednotlivcami – fyzickými osobami, nie sú integrované do štátnych štruktúr a nevykonávajú administratívnu a disciplinárnu právomoc, ktorá by mala verejnomocenskú povahu. V týchto formách pôsobia na území oboch štátov mnohé organizácie, ktoré, okrem iných, združujú odborníkov z oblasti účtovníctva. Združenia formujú nielen odborné diskusie ale sú nápomocné v legislatívnom procese, ktorý zasahuje do odboru účtovníctva, auditu a daní.

1.2.1 Organizácie združujúce účtovnú profesiu v SR v súčasnosti

Podľa registra mimovládnych neziskových organizácií vedených Ministerstvom vnútra SR², je zaregistrovaných viacero neziskových združení, ktoré podľa zverejnených stanov ako svoje ciele deklarujú predovšetkým podporu profesionálneho rozvoja účtovníkov, ochranu práv a záujmov svojich členov v súvislosti s výkonom povolania, ochranu záujmov a výmena skúseností jeho členov, poskytujú svojim členom vzdelávaciu činnosť formou školení, seminárov, pracovných stretnutí a odborných konferencií, získavanie informácií a odborných vedomostí za účelom skvalitnenia práce v oblasti účtovníctva neziskových organizácií. Otázkou súčasného pôsobenia uvedených združení sme sa nezaoberali z dôvodu možného odchýlenia sa od podstaty zadanej témy diplomovej práce. K doposiaľ registrovaným mimovládnym účtovníckym organizáciám patria nasledujúce združenia:

¹ Ústava Slovenskej republiky, čl. 29 ods. 4

² Dostupné na <https://ives.minv.sk/rmno/>

Názov organizácie	IČO	Dátum vzniku
<i>Tatranský zväz účtovníkov</i>	00690015	05.11.1990
<i>Európske združenie konzultantov–Slovensko–Európske združenie účtovníkov, právnikov, daňových a podnikových poradcov–Slovensko</i>	48422011	22.12.1994
<i>Únia mzdového účtovníctva</i>	37951645	13.01.2004
<i>Slovenská asociácia účtovníkov neziskových organizácií</i>	45027111	30.12.2008
<i>Združenie účtovníkov miest a obcí Slovenskej republiky</i>	42216567	28.02.2011
<i>Akademické združenie účtovníkov a audítorov Academic Association of Accountants and Auditors</i>	42267846	12.12.2012
<i>Slovenský cech informatiky, účtovníctva a managementu</i>	31769934	04.06.2013
<i>Združenie účtovníkov Slovenska</i>	45786259	20.04.2015
<i>Slovenská asociácia účtovníkov</i>	50200321	01.03.2016
<i>Uctovniq</i>	53270398	09.09.2020
<i>Asociácia účtovníkov</i>	55018742	30.12.2022

Zdroj: vlastné spracovanie

Jednou z profesných organizácií združujúcich účtovníkov na Slovensku v súčasnosti je Slovenská komora certifikovaných účtovníkov (SKCÚ), ktorá bola založená v roku 1990 a pôvodne pôsobila pod názvom Slovenský zväz účtovníkov. Ako uvádza Šlosár (2008), poslaním Slovenskej komory certifikovaných účtovníkov je združovanie účtovníkov Slovenskej republiky, zvyšovanie úrovne a celkovej kvality profesie účtovníka, rozvoj teórie a praxe účtovníctva a zabezpečovanie celoživotného vzdelávania účtovníkov. Predpokladom získania dobrovoľnej certifikácie je úspešné absolvovanie vybraných predmetov z účtovníctva, daní, auditu a manažmentu. Systém certifikácie účtovníkov prostredníctvom SKCÚ je akreditovaným systémom Ministerstva školstva, vedy, výskumu

a športu Slovenskej republiky. SKCÚ vydáva ročne v 12 číslach odborný Časopis ÚAD, v spolupráci so Slovenskou komorou audítorov, Slovenskou komorou daňových poradcov, Ekonomickou univerzitou v Bratislave a s organizáciou ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants). S uvedenými organizáciami SKCÚ úzko spolupracuje, nielen v oblasti odbornej publikačnej činnosti. SKCÚ externe participuje na doplňujúcom odbornom vzdelávaní formou IFRS akadémie a Daňovej akadémie. Študijný program IFRS akadémie je vhodnou prípravou pre úspešné absolvovanie medzinárodne uznávanú kvalifikáciu ACCA.

1.2.2 Organizácie združujúce účtovnú profesiu v ČR v súčasnosti

Na území Českej republiky pôsobia viaceré profesijné organizácie, združujúce účtovníkov. V novodobej histórii je najstaršie fungujúci *Zväz účtovníkov Českej republiky* (Svaz účetních České republiky), ktorý bol založený v roku 1990 ako dobrovoľná, nezávislá profesijná organizácia s celoštátnou pôsobnosťou. Podľa informácií na webovej stránke zväzu <https://www.svaz-ucetnich.cz/>, zväz združuje účtovníkov, audítorov, daňových poradcov a ostatných záujemcov, ktorí súhlasia s programovanými zásadami definovanými v stanovách Zväzu a v ďalších dokumentoch. Zväz uvádza, že ich najvýznamnejšou úlohou je prispieť k rozvoju a skvalitneniu účtovnej profesie v Českej republike a dosiahnutie porovnateľnej úrovne s krajinami Európskej únie. Od roku 1994 poskytujú pre odborných záujemcov systém certifikácie ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants). Okrem spomenutého systému ACCA certifikácie, Zväz poskytuje systematickú vzdelávaciu a poradenskú činnosť prostredníctvom vlastnej metodologickej sekcie. Zväz vydáva odborné časopisy *Metodické aktuality*, *Účtovníctvo* a *Účtovníctvo neziskových organizácií a obcí*.

V roku 1999 bola ako samostatná organizačná zložka Zväzu účtovníkov založená *Komora certifikovaných účtovníkov* (Komora certifikovaných účetních). Komora združuje odborníkov, ktorí sú už absolventmi systému certifikácie účtovnej profesie alebo obdobného systému členskej organizácie IFAC-u. Podľa informácií na webovej stránke Komory <https://www.komora-ucetnich.cz/>, má komora dve základné úlohy, prispieť k rozvoju a skvalitneniu účtovnej profesie v Českej republike a poskytovať odborný a ďalší servis svojim členom.

V roku 1999 bola v Prahe založená *Národní účetní rada* (Národní účetní rada). Napriek tomu, že Národní účetní rada nie je primárne pôsobiaca ako organizácia združujúca účtovníkov, uvádzame ju v práci vzhľadom na dopad na účtovnú profesiu. V zmysle stanov Rady je hlavnou činnosťou Národnej účtovnej rady vzájomná spolupráca s Ministerstvom financií Českej republiky a vládou na tvorbe zákonov súvisiacich s tvorbou zákonov týkajúcich sa účtovnej legislatívy, tvorba, aktualizácia, vydávanie a distribúcia českých účtovných štandardov, metodická spolupráca s Európskou úniou týkajúca sa národných účtovných štandardov a ako posledný bod stanov Rada deklaruje spoluprácu pri rozvoji a podpore účtovných profesií. Členmi Rady sú organizácie sú Komora audítorov ČR, Komora daňových poradcov ČR, Zväz účtovníkov ČR a Fakulta financií a účtovníctva Vysokej školy ekonomickej v Prahe.

Ustanovujúcim snemom v roku 2010 bola v Prahe založená *Asociácia profesijných účtovníkov České republiky* (Asociace profesních účetní České republiky – ACPA). Ako uvádza Asociácia na svojej webovej stránke, jej hlavným poslaním je zvyšovanie etickej a odbornej úrovne účtovných profesií a dosiahnutie prestížneho postavenie účtovných odborníkov v Českej republike porovnateľnej s inými krajinami Európskej únie. Dlhodobým cieľom Asociácie je napĺňovanie úloh správcu nezávislej účtovnej profesie v Českej republike, garantujúca vysokú etickú a odbornú úroveň profesných účtovníkov a plniaci záväzky voči relevantným medzinárodným organizáciám. Asociácia poskytuje možnosť kontinuálneho profesijného vzdelávanie profesijných účtovníkov.

1.3 Činnosť profesných organizácií účtovníkov v ČSR v období r. 1918 až 1938

Vzniku organizovaných profesných organizácii na území Rakúska-Uhorska predchádzalo pôsobenie osvetových a remeselných združení, ako uvádza Gajdošová (2020) „*O spolkoch a združeníach ako prejavocho slobody združovania v dnešnom zmysle, možno hovoriť až v období, keď šlo o uvedomelý vzťah garancie občianskej slobody voči štátu, teda až od 19. storočia*“. Spočiatku, v priebehu 19. storočia, za čias Rakúska-Uhorska sa osvetové a profesné organizácie rozvíjali predovšetkým v mestách, ktoré dokázali reagovať na spoločenské zmeny flexibilnejšie. Do popredia sa dostával význam a úloha jednotlivca v spoločenskom dianí, nastupujúce osvetové zriadenia kládli dôraz na vzdelávanie moderného národa. Keďže práve tieto zriadenia predstavovali voľnejšie a dobrovoľné

sociálne zoskupenia, v nastupujúcej dobe industriálnej spoločnosti boli vítaným nástrojom nielen pre zhromažďovanie sa ľudí s podobným cieľom, ale aj nenahraditeľným nástrojom vzdelávania a výmeny informácií. Začiatok 20. storočia sa niesol v znamení významných zmien v štátnom usporiadaní. Po rozpade monarchie Rakúska-Uhorska, vznikla samostatná Československá republika, ktorá bola vyhlásená 28. októbra 1918 v Prahe. Napriek tejto zásadnej zmene v štátnom usporiadaní a pribúdajúcim ohlasom na zastaranosť právneho poriadku, začiatok 20. storočia nepriniesol významnejšie zmeny v spôsobe a metodike účtovníctva, predovšetkým z dôvodu opatrnosti. Zásadnejšie reformy boli aplikované v daňovej oblasti, keďže prevzatý systém daní a poplatkov z čias Rakúska-Uhorska bol nejednoznačný a zastaraný. Uvedenú tému sprevádzala výrazná spolupráca účtovných odborníkov popri prebiehajúcej daňovej reforme. Po preštudovaní dobovej literatúry, ponímajúcej legislatívu, stanov organizácií združujúcich účtovníkov, správy týchto združení, odbornú literatúru a časopisy z obdobia prvej Československej republiky týkajúcej sa činnosti profesných organizácií účtovníkov môžeme usúdiť, že primárnym úsilím organizácií združujúcich účtovných odborníkov bolo dosiahnuť uznanie povolania účtovných a bilančných znalcov a ochrana titulu úradne uznaný účtovník a bilančný znalec (konsulent)³.

Prepojeniu uvedených spoločenských aspektov sa budeme venovať bližšie v nasledujúcich častiach diplomovej práce s dôrazom na vzájomné vzťahy medzi profesnými združeniami účtovníkov a úsilím účtovných odborníkov nielen v týchto organizáciách, ale aj s dôrazom na ich angažovanosť v prebiehajúcich reformách.

1.3.1 Právna úprava účtovníctva v ČSR v období r. 1918 až 1938

Do obdobia vzniku prvej Československej republiky existovalo monarchistické zriadenie so silnou centralizáciou riadenia, ktorá nepripúšťala iné, ako štátne zásahy do organizácie účtovníctva. Novovzniknutá Československá republika recipovala všetky právne predpisy zo zaniknutého Rakúska-Uhorska, *Zákonom Národného výboru Československého číslo 11/1918 o zriadení samostatného štátu československého*. Týmto predpisom sa podľa článku 3. zachovali dovtedy platné právne normy, presnejšie „*Všetky úrady samosprávné, štátne a župné, ústavy štátne, zemské, okresné a predovšetkým aj*

³ Ako definuje Pazourek (1922): „konsulent“ – z lat. poradce

obecne sú podriadené Národnému výboru a zatiaľ úradujú a konajú podľa doterajších platných zákonov a nariadení“. Pre územie Čiech to znamenalo prevzatie Rakúskeho právneho systému (*Všeobecný obchodný zákonník z roku 1863, Zákon číslo 1/1863 ríšskeho zákona*) a pre Slovensko prevzatie Uhorského právneho systému (*Obchodný zákon z roku 1875*). Uvedená situácia je historicky pomenovaná ako duálny právny systém.

Prevzaté normy boli príliš komplikované a praxou v niektorých smeroch prekonané nielen pre oblasť účtovníctva a podľa Dusila (1924) „*patří do starého haraburdí*“. Bolo nutné ich v záujme právneho poriadku nahradit' modernými zákonmi, keďže rozdielne zdroje pre právny poriadok v Českej a Slovenskej republike sa stávali pre budúcnosť fungovania jednotného štátu obmedzujúce. Ako uvádza Slavičková (2017) v období po vzniku prvej Československej republiky pribúdali právne predpisy, ktoré obsah Všeobecného obchodného zákonníka z roku 1862 ďalej rozvíjali s ohľadom na potreby novo vzniknutého štátu a aktuálnu politicko-hospodársku situáciu. Pôvodný všeobecný *Obchodný zákonník* neupravoval nijako metodiku vedenia účtovníctva, účtovalo sa len o inventáre a bilancii, buď prostredníctvom jednoduchého alebo podvojného účtovníctva. Sústava jednoduchého účtovníctva neplnila funkciu účtovníctva uspokojivo, keďže neposkytovala informácie o stave hmotného majetku a bolo možné z neho spoľahlivo dostať len informáciu o výsledku hospodárenia. Sústava podvojného účtovníctva predstavovala spoľahlivejšiu formu vedenia účtovníctva, poskytovala detailnejšie informácie nielen o stave majetku, ale aj o jeho povahe. Rozdiely medzi *Obchodným zákonom z roku 1875* (používaný na území Slovenska) a *Obchodným zákonníkom z roku 1862* (používaný na území Čiech a Moravy) boli nevýznamné. Účtovníctvo v *Obchodnom zákone z roku 1875* bol upravená v 12 paragrafoch a účtovníctvo v *Obchodnom zákonníku z roku 1862* bolo upravené v článkoch 28 až 40. Ako vysvetľuje Šlosár (2008) „*Obidva zákony (Obchodný zákonník z roku 1862 i Obchodný zákon z roku 1875) nepredpisujú vedenie konkrétnych účtovných kníh a ani to, aký spôsob vedenia účtovníctva si má obchodník zaviesť (či jednoduché alebo podvojnú účtovníctvo)*“. Štefan (1921) zhrnul, že pre účely všeobecnej dane z prevodu majetku, z pracovných výkonov a prepychovej dane boli fyzické a právnické osoby povinné viesť zvláštne daňové zápisy. Fiala (1923) označil *Zákon číslo 658/1919 Sb. o všeobecnej dani z prevodu majetku a z pracovných výkonov a o dani prepychovej* za predpis, ktorý veľmi účinne zasiahol účtovný odbor. Novou formou priamej dane bolo podnikom predpísaná povinnosť viesť upravené účtovné knihy a daňové záznamy. Fiala (1923) spomenul, „že

zavedenie dane prispelo nemalou mierou k pozdvihnutiu účtovníctva a nepreháňa, ak povie, že mnohí obchodníci až od platnosti tejto dane začali poriadne viesť účtovníctvo“. Predpis považoval v kladnom zmysle slova za prísny, čo sa týka účtovania, pre účely daňovej kontroly. Počas existencie prvej Československej republiky vznikali len zákony ktoré čiastočne ošetrovali také účtovné mechanizmy, ktoré to aktuálne vyžadovali, ako uvádza Slavíčková (2020). Ako sme už spomínali, jednalo sa prevažne o zákony upravujúce daňovú oblasť, ako *Zákon číslo 309/1920 Sb. o dávke majetku a dávke z prírastku majetku*, ktorý jednorazovo zdaňoval majetok a jeho prírastky. Fiala (1923) tak isto uviedol, že významnejší vplyv na účtovníctvo súvisel s daňovou, dávkovou a poplatkovou legislatívou. Ako významnú udalosť po vzniku ČSR označil okolkovanie bankoviek a zostavenie súpisu majetku za účelom predpisu „*majetkové dávky*“, čo bolo upravené *Zákonom číslo 84/1919 ktorým sa minister financií poveruje, aby vykonal nariadenie okolkovania bankoviek a súpis majetku za účelom uloženia majetkovej dávky*. Druhým významným zákonom bol už spomenutý *Zákon číslo 309/1920 o dávke z majetku a dávke z prírastku majetku*. Na základe uvedených predpisov boli dotknuté subjekty povinné zostaviť k 1. marcu 1919 likvidačné bilancie, ktorej hodnotu mala predstavovať predpokladaná cena dosiahnutá predajom podniku. Kompetencie orgánov štátnej správy a stanovenie práv a povinností právnickým osobám v oblasti hospodárenia s majetkom štátu a v oblasti finančného práva boli ustanovené *Zákonom číslo 404/1922 Sb., o úprave hospodárenia v štátnych závodoch, ústavoch a zariadeniach*. Ako sa uvádza v § 1 zmieného Zákona, bolo nariadené aby „*Štátne závody, ústavy a zariadenie, ktoré prevažne nemajú plniť úlohy správnu, môžu byť nariadením vlády prehlásené za podniky spravované podľa zásad obchodného hospodárenia*“. Pokračujúc v uvedenom § 1 je dané, že ustanovenia pôvodných obchodných zákonníkov z čias monarchie Rakúska-Uhorska ostávajú nedotknuté. *Zákon o stabilizačných bilanciách číslo 78/1927*, v ktorom bolo upravené predovšetkým oceňovanie majetku pre účely platenia priamych daní, dôchodkové dane a vymedzené všeobecná výnosová daň. Uvedený zákon mal za následok preceňovanie vlastného imania, podniky navyšovali kapitál, napríklad vydaním bezplatných akcií – grátis akcií. Podnikom priniesol zákon výhodu vo forme úprav bilancií. V súlade s tým, ako uvádza Bujňáková (2015), uvedený zákon bol vydaný ako súčasť daňovej reformy, kedy bolo potrebné odstrániť rozpory medzi dovtedajšou daňovou sústavou a hospodárskymi záujmami štátu, spočívajúce vo vysokom zaťažení daňami negatívne ovplyvňujúcimi proexportné zameranie štátnej politiky a tvorbu kapitálu a uľahčiť podnikateľské aktivity v krajine.

Rozsiahlo sa problematikou právnej úpravy účtovníctva v prvých rokoch Československej republiky zaoberal Fiala (1923). Zameril sa predovšetkým na legislatívne predpisy, ktoré boli v čase vydania publikácie *Právní předpisy Československé republiky, pokud se týkají účetnictví* ešte aktuálne, prípadne už nie neaktuálne, ale boli svojím spôsobom zaujímavé, aby sa o nich zmienil. Fiala (1923) spomenul úvodom oba nosné predpisy pre účtovníctvo z čias pred vznikom Československej republiky, *Obchodné zákony*. V sledovanom období prešli viacerými legislatívnymi zmenami ustanovenia týkajúce sa obchodných kníh, ktoré boli zároveň účtovnými knihami. Zároveň nevenoval vo svojej publikácii pozornosť zákonom, ktoré upravovali štátne účtovníctvo. Fiala (1923) zmeny týkajúce sa účtovnej legislatívy rozdelil do 2 oblastí ako zmeny všeobecného charakteru a zmeny súvisiace s daňovým a poplatkovým systémom. Charakteristiku nových účtovných predpisov zhrnul nasledovne. Tak ako pred vznikom Československej republiky, aj po novom boli právne predpisy týkajúce sa účtovníctva roztrúsené v celej rade rôznych zákonov, nariadení a vyhlášok, neboli v ucelenom súhrne. Pri presadení nových predpisov zavázili predovšetkým daňové dôvody. Do popredia sa dostalo presvedčenie o dôležitosti účtovníctva. Nové predpisy sú rozšírené aj o zdôvodnenie navrhovateľov zmien. Poukazuje na nejednotnosť predpisov v rámci územného členenia republiky, Slovensko a Podkarpatská rus sa riadila uhorskými zákonmi vychádzajúc z *Obchodného zákona z roku 1875*.

Ako prvé prešli zmenami legislatívne predpisy týkajúce sa účtovania akciových bánk. *Vyhláškou ministerstva financií zo dňa 3. januára 1921 o zavedení jednotného vzorca pre sústavu záverečných účtov akciových bánk a predkladaní povinných výkazov* boli ustanovené jednotné schémy pre účtovné výkazy dotknutých subjektov. Po mnohých, kladne ocenených zmenách (týkajúce sa aj odborného vyjadrovania), ktoré vyhláška priniesla, Fiala (1923) poukazuje aj na skutočnosť, že problematika oceňovania bilancí je vo vyhláške pokrytá len okrajovo „*nutno vyúčtovati veškerá aktiva a pasiva v hodnotách, které mají v době závěrky*“. Avšak uvedenú vyhlášku považuje za významný úspech pre účtovníctvo a prijal si, aby aj v iných odboroch, pokiaľ by to bolo možné bolo zákonodarcami rovnako postupované. Zásadnými zmenami boli dotknuté aj sporiteľne, ktorých dovtedy platný regulatív už nevyhovoval nastupujúcim hospodárskym zmenám. *Zákonom číslo 302/1920 Sb. z. a n. zo dňa 15. apríla 1920 o opatreniach k vykonaniu 2. odst. §u 63 ústavnej listiny* boli upravené právne pomery sporiteľní. Okrem zmien týkajúcich sa vykazovania dočasne voľných prostriedkov uložených v iných sporiteľniach alebo bankách a zaistenia

predpísaných prémiových rezerv, novela priniesla povinnosť sporiteľní byť členom zväzu „*Svaz československých spořitelén*“ spojenou s povinnou revíziou⁴ minimálne raz za dva roky. Poistovne pôsobiace na Slovensku a Podkarpatskej Rusi boli *Nariadením číslo 307/1922 o zriaďovaní, zariadení a hospodárení súkromných poisťovní na Slovensku a Podkarpatskej Rusi (poisťovací regulatív)*, zaviazané sa riadiť poisťovacím regulatívom platným pre územie ČSR, počnúc *Nariadením číslo 321/1919 ktorým sa mení, prípadne dopĺňajú niektoré ustanovenia ministerského nariadenia zo dňa 5. marca 1896 z. r. č. 31 (poisťovací regulatív)*. Poukazujúc na anotáciu zadanej diplomovej práce, musíme uviesť, že Fiala (1923) sa vo svojej publikácii zmieňuje o legislatíve týkajúcej sa priamo revízie len jednou vetou „*Nariadenie číslo 147/1922 Sb. z a n. obsahuje ustanovenia o revízorstve pre spoločnosti s r.o.*“ Rovnako minimálnu pozornosť venuje i ostatným právnym predpisom týkajúcich sa účtovníctva, ktoré boli v uvedenej publikácii spomenuté už len okrajovo.

V roku 1937 bol v Nemecku zavedený systém záznamov hospodárskej činnosti a bol označovaný ako podnikové počtovníctvo⁵ (nemecky Rechnungswesen). Uvedený výnos bol vydaný v nadväznosti na prípravu vojnovnej ekonomiky a zdôvodňovaný novými cieľmi nemeckého hospodárstva, ktoré vyžadovalo narastajúci výkon a zvýšenú hospodárnosť (Slavíčková, 2017). Predpis uvádzame ako doplnenie faktu, že neskôr v povojnovom Československu bol základom pre kodifikáciu *Zákona číslo 116/1946 Sb. Zákon o jednotnej organizácii podnikového počtovníctva*, v zmysle budúceho vývoja centrálne riadenej a plánovanej ekonomiky. Zákom boli stanovené kompetencie a povinnosti orgánov štátnej správy a zároveň boli v uvedenom predpise vymedzené samostatné časti podnikového počtovníctva ako účtovníctva, kalkulácie, štatistiky, operatívnej evidencie, rozpočtovníctva a zvlášť organizovanej evidencie, pasporty a registre (Janhuba, 2018).

V skúmanom období predstavuje významný príspevok k rozvoju nielen účtovníctva ale aj metodika a procesné nastavenie účtovnej evidencie výrobného závodu Baťa a. s. Zlín. Rozvinutý a prepracovaný spôsob ekonomického riadenia bratov Baťovcov možno z dnešného pohľadu považovať za najvyspelejší toho obdobia. Organizácia bola

⁴ Ako definuje Pazourek (1922): *Reviser* – „*prohlídka, méně správně přehlídka, jest důležitý doplněk správy hospodářské, zejména obchodní a úvěrní*“, *revidovati* – „*přehlížeti, zkoumati správnost účetních zápisů*“, *revident* – „*přehlížitel, obyč. úřední titul*“, *revisor* – „*přehlížitel účtů (dočasný), dozorce, v Anglii auditor*“.

⁵ Počtovníctvo – z nemeckého Rechnungswesen – účtovné náuky

decentralizovanou sústavou, skladajúca sa z menších útvarov, ktoré samostatne hospodárili a viedli účtovníctvo. Zároveň aj zamestnanci boli motivovaní svojou účasťou na zisku spoločnosti, boli odmeňovaní finančnou prémieou podľa výsledku útvaru, v ktorom pracovali. Ako uvádza Křeček (2018), účtovná evidencia bola v Baťových závodoch rozdelená na dva okruhy na *finančné účtovníctvo*, ktoré spĺňalo evidenčné požiadavky zo strany štátu a *prevádzkové účtovníctvo*, ktoré bolo nastavením vyhovujúce pre jednotlivé podnikové útvary závodov. Dôležitou súčasťou závodu bola fungujúca Baťova škola práce, ktorá zabezpečovala budúcim pracovníkom okrem vzdelávania cudzích jazykov aj výučbu účtovníctva. Podstavou výučby účtovníkov bola praktická ekonómia a zostavovanie rozpočtov.

1.3.2 Právna úprava revíznej účtovnej činnosti v ČSR v období r. 1918 až 1938

Snahy o zriadenie profesných organizácií účtovníkov po vzniku Československa boli ešte len v začiatkoch a ich primárna snaha o úradné uznanie účtovnej profesie sa neraz stretávala s nezaujmom či už vlády alebo s nepochopením verejnosti. V porovnaní so storočnou tradíciou účtovného znalca v krajinách ako Veľká Británia alebo Holandsko, v ktorých už účtovný znalec mal spoločenské postavenie a váženú pozíciu v hospodárskych odvetviach. Do doby vzniku prvej republiky fungovali na našom území len prísazní súdni znalci z odboru účtovníctva, spolupracujúcich s obchodnými, krajskými a zemskými súdmi, bez zvláštnych kritérií, pracujúcich len na základe voľného uváženia dotknutého prezídia súdu. Ako uviedol Soušek (*Účetní listy číslo 9/1926*) právne predpisy tej doby nemali dost' pochopenia pre túto dôležitú hospodársku funkciu a predpisy o revízii sa vyskytovali len sporadicky. Po vzniku Československej republiky boli niektoré právne nedostatky upravujúce revíziu odstránené. V období pred vznikom prvej Československej republiky uvádzame len všeobecne zákony, v ktorých bola upravená činnosť revízií a to v zákonoch upravujúcich činnosť sporiteľní, poisťovní, akciových spoločností, spoločností s ručením obmedzeným a nariadenie o revízii zárobkových a hospodárskych spoločenstiev. Po vzniku republiky boli pôvodné predpisy a v nich činnosť revízií upravujúcich buď doplnené alebo nahradené nasledovnými právnymi predpismi. Soušek (*Účetní listy číslo 9/1926*) ich zoradil chronologicky od času vzniku prvej Československej republiky:

V marci 1919 bolo vydané *Nariadenie vlády republiky Československej číslo 96/1919 o zriadení revízneho odboru pri ministerstve financií*. Nariadením bolo zriadený

revízny odbor, ktorého úlohou bolo vykonávanie kontrol v odbore osobných priamych daní, daní z vojnových ziskov, vojnovej dane a dávky z majetku. Funkcie štátnych úradníkov revízneho odboru boli zriadené *Nariadením číslo 170/1920 o zaradení revíznych úradníkov ministerstva financií do skupín štátnych úradníkov podľa § 52 služobnej pragmatiky* a *Nariadením číslo 163/1922, ktorým sa organizuje revízna služba na ministerstve financií, zaraďujú sa úradníci tejto služby do skupín časového postupu a stanovia sa ich úradné tituly*. Úradníci revízneho odboru mali značné práva, boli oprávnení robiť si výpisy dodávateľov a zákazníkov kontrolovaného subjektu, čo bolo do toho času považované za obchodné tajomstvo. Úpravu legislatívy týkajúcej sa možnosti nahliadať do obchodných a hospodárskych kníh, označil Fiala (1923) ako významnú pre uznanie dôležitosti účtovníctva. Ako príklad uviedol niekoľko nálezov súdov, kedy bolo potrebné pre správne rozhodnutie súdu nahliadnuť do spomínanej dokumentácie

Určité obdobie po vzniku ČSR spadali družstvá na Slovensku pod zákonnú revíziu iného štátu, predovšetkým zemskému úverovému ústrednému združeniu „*Országos központi hitelszövetkezet*“⁶ so sídlom v Budapešti. Uvedená situácia bola upravená *Zákomom číslo 210/1919 Sb. z. a n. o úprave pomerov družstiev na Slovensku*, ktorý nariadil dotknutým družstvám so sídlom na Slovensku a Podkarpatskej Rusi vypovedať členstvá v revíznych zväzoch iných štátov najneskôr do konca júla 1919. Po uvedenom vypovedaní členstiev boli družstvá povinné stať sa členom Ústredného družstva v Bratislave. Neskôr, *Nariadením číslo 492/1919 Sb. z. a n.* boli definované podmienky povinných prehliadok týchto družstiev, proces ustanovenia revízora súdom, priebeh prehliadok, podávanie správ z prehliadok, vyúčtovanie nákladov na prehliadku a povinnosť revízora zachovať tajomstvo.

Zákomom číslo 302/1920 Sb. z. a n., ktorým sa upravujú právnej pomery sporiteľní, bola sporiteľníam v § 34 predpísaná povinnosť revízie, na základe nariadenia ministra vnútra a na náklady týchto sporiteľní.

Zákon číslo 239/1924 Sb. z. a n. o vkladných knižkách, akciových bánk a revízií bankových ústavov upravoval v Časti III. *O revíznej povinnosti bankových ústavov* povinnosť bankových ústavov absolvovať povinnú revíziu vykonávanú ministerstvom financií.

⁶ Országos központi hitelszövetkezet – preklad „národné ústredné úverové družstvo“

Prehľadom právnej úpravy účtovníctva a účtovnej profesie v období prvej Československej republiky môžeme konštatovať, že účtovná profesia nebola úradne uznaným povoláním. Zároveň, revízia bola legislatívne upravovaná len v rokoch 1919 – 1924, konkrétne pre revízny odbor ministerstva financií, pre družstvá, sporiteľne a akciové banky. Následné obdobia, až do roku 1940, sa revízia v rôznych formách organizácií riadila týmito predpismi. Bližšie snahe účtovných odborníkov dosiahnuť úradné uznanie účtovnej profesie v období prvej Československej republiky venujeme v tretej kapitole diplomovej práce.

1.3.3 Profesné organizácie účtovníkov v ČSR v období r. 1918 až 1938

Po vzniku prvej československej republiky sa spolu s potrebou prispôsobiť sa novému štátnemu zriadeniu a medzinárodným trendom, začali aktivovať rôzne odborné a profesijné združenia s celorepublikovou pôsobnosťou. „Zlatý vek“ spolkového života bližšie opísal Lašťovka a kol. (1998). Ako uvádzajú, v období po vzniku Československej republiky zaznamenali neustály nárast novovznikajúcich spolkov. V roku 1938 dosiahli tieto novovzniknuté spolky podľa Pražského spolkového katastra dvojnásobný počet (9115 spolkov) oproti stavu z roku 1919. Tak ako väčšina právnych noriem bola po vzniku prvej Československej republiky prevzatá z Rakúska-Uhorska, rovnakú situáciu sledovalo aj Československé právo spolkové. Ako uvádza Dusil (1924), *Ústavnou listinou z 28. októbra 1918, číslo 11 Sb. z a n.* bolo recipované bývalé spolkové právo Rakúske a Uhorské a stalo sa časťou právneho poriadku Československej republiky. Spolky, rozdelené na dobrovoľné a zárobkové, Dusil (1926) definoval ako *„Súhrn osôb (právnických alebo fyzických) združujúcich sa dobrovoľne podľa predpísaných noriem ako samostatná osoba za účelom sledovania určitej dovolenej činnosti“*. Ďalej Dusil (1924) objasnil rozdiel v dovtedajšom spolkovom práve. Právo spolčovania ako ústavná záruka platila pre územie Čiech aj v období bývalého Rakúska. Pre Slovensko však došlo k zmene, pretože v bývalom Uhorsku nebolo spolkové právo ústavnou zárukou, ale formou vládnej moci vykonávanej prostredníctvom nariadení. Bohuslav (1923) vyzdvihol význam spolčovania v tej dobe nasledovne *„stala se činnost spolková v našem věku, a to nejen u vás, jedním z nejpoulnějších oborů práce národní, takže se velká část kulturního a intelektuálního, společenského i charitativního života projevuje činností spolkovou. Ona je měřítkem*

vyspělosti národa, nýbrž i zrcadlem jeho snah osvětových a sociálních proudů v něm kolujících“.

V novovzniknutej Československej republike nepôsobili organizácie združujúce účtovníkov s niekoľkoročnou históriou, tak ako to bolo v západných krajinách. Bližšie uvádza Fuksa (1929), v Taliansku pôsobili od roku 1906 autorizovaní revízori „collegio di ragioniere“, v Rumunsku privilegované zväzy „corps“, v Dánsku od roku 1909 „autorisered revisorer“, v Amerike odborné korporácie „certified public accountant“, vo Francúzsku autorizovaní „d'experts comptables“ od roku 1927, v Anglicku prináležal certifikovaným účtovníkom privilegovaný stavovský titul „chartered accountant“, v Nemecku pôsobili inštitúcie polouúradných revízorov a vo Fínsku, Švédsku, Nórsku autorizovaní revízori ustanovení odbornými komorami. V období po vzniku prvej ČSR môžeme na území republiky zaznamenať úsilie odborných kruhov presadiť uznanie účtovnej profesie, práve prostredníctvom profesných organizácií účtovníkov. Pôsobili v dvoch rovinách, organizácie združujúce a upravujúce činnosť štátnych účtovníkov a organizácie, ktoré združovali ostatných účtovníkov.

Jednou z novozaložených profesných organizácií združujúcich účtovníkov na území Československej republiky po jej vzniku bolo *Grémium účtovných a bilančných znalcov*, založené 3. júna 1923 v Prahe. Čestným predsedom sa stal Josef Pazourek, ktorý zároveň pôsobil na Českom vysokom učení technickom (ČVUT – České vysoké učení technické). Ako vo svojej zakladateľskej listine uvádzajú zakladajúci členovia (Banka československých légii v Prahe, Česká banka Union v Prahe, Pražská úverová banka, Škodové závody Plzeň, Zemská banka v Prahe a Živnostenská banka v Prahe), hlavným cieľom Grémia bolo vytvoriť skupinu kvalifikovaných odborníkov v odbore účtovníctvo, usilovať sa o ochranu titulu účtovníka a audítora, podporovať tímového ducha práce medzi členmi, dohliadať na česť profesie, podporovať charitatívne, ekonomické a vzdelávacie úsilie svojich členov.

V roku 1923 založený *Syndikát účtovných znalcov a odborných revidentov Československej republiky (Syndikát účetních znalců)* bol podľa vtedajších zdrojov považovaný za sesterskú organizáciu Grémia. V spolupráci so Verband der deutsche Buchsachverständigen und Bücher-Revision so sídlom v Ustí nad Labem organizovali bilančné, daňové a revízne kurzy. Členovia Syndikátu spolupracovali pri vypracovaní

návrhu na povinnú revíziu akciových spoločností a spoločností s ručením obmedzeným. Taktiež z radov Syndikátu vyšiel podnet na vydanie zákona o revízorstve. Syndikát bol považovaný za organizáciu s liberálnejšími podmienkami členstva, kde dbali predovšetkým na praktickú revíznu činnosť z výkonu povolania, účtovná kvalifikácia nebola podmienkou členstva. Ako profesor Pazourek v publikácii *Ottův ochodní slovník Díl II, Část 2. Pie Žurnál* uvádza „*Důfajme, že snahy, které sa v oboch uvedených spolkoch prejavili, povedú k náprave dnešných smutných pomerov, aby boli rehabilitované tak revízie samy, tak predovšetkým i povest' účtovných revízorov a ich odbornej i morálnej kvalifikácie.*“

Revízne kancelárie účtovné a komerčné vykonávali kontrolu („*prehliadku*“) podnikov, poskytovali účtovnú a bilančnú poradenskú činnosť. Ako uvádza Soušek (1936)⁷ prevádzkovanie účtovnej revíznej kancelárie bolo samostatným podnikaním, prevádzkované ako slobodná živnosť podľa živnostenského poriadku na základe ohlásenia. Ich výkon nebol podmienený preukázaním spôsobilosti ani potrebou živnostenského oprávnenia. Vlastnou činnosťou revíznych kancelárií bolo založenie účtovníctva, vedenie účtovných kníh, zostavovanie bilancií, revízia účtovných kníh a dokladov, účtovnícke poradenstvo a účtovno-znalecké posudky. Ako Soušek (1936) ďalej uvádza „*mimo anglosaský svet, kde nie je obchodná morálka tak prevládajúca, domáhajú sa revízne kancelárie len postupne svojho uplatnenia v hospodárskom živote*“. Uvedené Soušek (1936) tvrdil v súvislosti s jeho konštatovaním, že vo Veľkej Británii „*Chartered Accountants*“ užívajú vážnosti pre svoju dômyselnosť a svedomitosť.

K vyššie spomínaným účtovno-znaleckým organizáciám Grémium účtovných a bilančných znalcov a Syndikát účtovných znalcov a odborných revidentov patrili aj *Zväz komerčných inžinierov – organizačných poradcov, Zväz účtovných revízorov z povolania a účtovne revíznych podnikov Československej republiky so sídlom v Prahe, Sekcia revízorov pri Grémiu pražského obchodníctva a Verband der deutschce Buchsachverständinger so sídlom v Ústí nad Labem.*

K založeniu uvedených organizácií viedli takisto snahy, aby povolanie účtovného a bilančného znalca bolo vykonávané skutočnými kvalifikovanými odborníkmi

⁷ Soušek (1936) – ako súčasť publikácie FUKSA, J. 1936, Slovník obchodně-technický, účetní a daňový: obchodně-technická praxe a teorie, zvláště z oboru otázek účetních, finančně právních a daňových se zvláštním zřetelem k soukromo-ekonomickým potřebám průmyslu, obchodu, živností a zemědělství. VIII. Díl: („Přímé daně v ČSR“ – „Skladištní podnikání“). Praha: nákladem Tiskových podniků Ústředního svazu československých průmyslníků v Praze, 976 s

s poloúradným overením. Presadzovali, aby mali v tomto smere predovšetkým absolventi vysokej školy obchodnej (komerční inžinieri) možnosť získať autorizáciu, tak ako ostatní civilní inžinieri vo svojich odboroch. Revízie mohli byť v podnikoch vykonávané len odbornými účtovnými a bilančnými znalcami, s ktorými nesmeli byť kontrolované podniky spriaznené. Dôležitosť revízie vystihli Bednář, Fuksa (1936) „*žiadna závada neunikne bystrému zraku revízora, budú dbať, aby svoje povinnosti k podniku riadne a svedomite plnili, aby všetky účtovné doklady boli v poriadku a pohotovo k nahliadnutiu a budú stále svojou prácou skúmať správnosť*“.

1.3.4 Organizácie nepriamo ovplyvňujúce účtovnú profesiu v ČSR v období r. 1918 až 1938

Prvou inštitúciou, ktorá mala vplyv na organizáciu účtovníkov a bola ustanovená zákonom po vzniku prvej Československej republiky bol štátom zriadený Najvyšší účtovný kontrolný úrad. Do toho času fungujúci, monarchiou zriadený Najvyšší účtovný dvor (1866) bol nahradený *Najvyšším účtovným kontrolným úradom, Zákonom číslo 175/1919 o zriadení a pôsobnosti uvedeného úradu*. Ako uvádza Baláži a kol. (2016) kontrolné funkcie Najvyššieho účtovného kontrolného úradu boli pomerne rozsiahle, prakticky postihovali celé hospodárenie štátu, jeho podnikov, dokonca aj objektov, na hospodárení ktorých mal štát záujem. Štefan (1925) uviedol, že úlohou Najvyššieho účtovného kontrolného úradu bol dozor nad štátnym hospodárstvom, štátnym majetkom a štátnym dlhom novovzniknutej Československej republiky. Úrad sídlil v Prahe a bol samostatným úradom, rovnocenný ministerstvám a zároveň od nich nezávislý a sústredil sa na kontrolu účtovníctva štátnych úradov. Zostavoval výročnú štátnu účtovnú závierku z výkazov, ktoré mu predkladali podriadené úrady. Túto závierku Najvyšší účtovný kontrolný úrad predkladal Národnému zhromaždeniu. Ako uvádzajú Bednář, Fuksa (1936), úlohou Najvyššieho účtovného kontrolného úradu bolo „*aby štátne účtovníctvo bolo čo najjednoduchšie a najvýhodnejšie a aby umožňovalo ľahkú a úplnú kontrolu*“. Najvyšší účtovný kontrolný úrad pôsobil až do roku 1951. *Vládnym nariadením číslo 73/1951 Sb.* bolo zriadené Ministerstvo štátnej kontroly a zároveň bol uvedeným nariadením Najvyšší účtovný kontrolný úrad zrušený.

V roku 1919 bol nariadením vlády Československej republiky číslo 400 Sb. zriadený *Pol'nohospodársky ústav účtovnícko-spravovedný (Zemědělský ústav účetnicko-spravovědný – ZÚÚS)*, s pôsobnosťou pre celé územie Československej republiky so sídlom v Prahe.

Pôvodný ústav bol založený v roku 1912 ako Ústav pre poľnohospodárske účtovníctvo českého odboru Poľnohospodárskej rady pre kráľovstvo České. Ako sa uvádza v § 1 *Nariadenia číslo 400/1919*, ústav bol zriadený spojením dovtedy pôsobiacich účtovníckych ústavov pri poľnohospodárskych radách v Čechách a na Morave a pri Ústrednej hospodárskej spoločnosti v Sliezsku. Ako zakladajúci členovia v návrhu uviedli, zámerom činnosti Ústavu bolo „*vyvolať život poľnohospodárskej učtárne v čo najkratšej dobe*“. Podľa súčasných informácií zverejnených na webovej stránke ústavu, pôvodný ústav naplňal svoju funkciu v dvoch oblastiach. Na pravidelnej báze zbieral a vyhodnocoval účtovné informácie poľnohospodárskych podnikov, spracovával ich účtovníctvo a následne individuálne informoval podniky prostredníctvom ročných závierok o výsledku ich hospodárenia. Okrem vyššie spomenutej činnosti ZÚÚS a ustáleného výskumného programu v oblasti poľnohospodárstva, ústav úzko spolupracoval so Štátnym úradom štatistickým a Ministerstvom poľnohospodárstva ČSR za účelom prípravy rôznych ekonomických podkladov a štúdií, na analytických prácach a spracovaní podkladov pre prípravu zákonov a nariadení. ZÚÚS sa v medzivojnovom období zapojil do medzinárodnej spolupráce a stal sa jedným zo zakladajúcich členov *Medzinárodného ústavu poľnohospodárskeho účtovníctva* v Ríme, pôsobil v expertnej oblasti v rámci Európy a participoval na medzinárodnom výskume. Obdobie okupácie po roku 1939 malo na Ústav zásadný organizačný vplyv. V súvislosti so vznikom samostatného Slovenského štátu došlo k odčleneniu slovenskej pobočky a pobočky podkarpatskej rusy a ostávajúca časť ústavu sa obmedzila na vedenie účtovníctva pre poľnohospodárske podniky, zverejňovanie výsledkov ročných závierok dotknutým subjektom bolo ukončené.

V overených historických zdrojoch sme našli informácie o niekoľkých organizáciách a združeniach, ktoré sa v období prvej Československej republiky venovali účtovnej profesii a jej regulácii. Tieto organizácie a združenia mali za cieľ zabezpečiť odbornú spôsobilosť a dôveryhodnosť osôb, ktoré vykonávajú účtovnícke a bilančné služby, a zlepšiť kvalitu a profesionalizmus v tejto oblasti. Po porovnaní so súčasnou situáciou organizácií združujúcich účtovníkov a s legislatívnou úpravou účtovnej profesie na území Slovenskej a Českej republiky v prvej časti diplomovej práce sa v tretej časti budeme bližšie venovať jednotlivým organizáciám a ich činnosti v období rokov 1918 až 1938.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom diplomovej práce je analyzovať pôsobenie a činnosti profesných organizácií účtovníkov v období rokov 1918 až 1938, objasniť ich význam v kontexte pôsobenia profesijného pôsobenia účtovníkov v období prvej Československej republiky. Zároveň poskytujeme komplexný pohľad na činnosť týchto profesných organizácií a chronologicky, v dotknutom období. Cieľ sme naplnili na základe poznatkov, získaných analyzovaním literárnych zdrojov, prevažne archívnych dokumentov, ktoré sa zaoberajú činnosťou profesných organizácií účtovníkov v období od roku 1918 po rok 1938. Podrobnejšie sme sa zamerali na oblasť legislatívnu, organizačnú a vzdelávaciu, týkajúcu sa samostatných združení. Zamerali sme sa na sledovanie a analýzu historických faktov, aby sme získali relevantné poznatky o činnosti týchto organizácií v danom období.

Pre splnenie hlavného cieľa diplomovej práce sme si v prípravnej fáze stanovili štruktúru práce s definovaním jednotlivých tém, ktoré majú byť obsahom jednotlivých kapitol diplomovej práce. Následne sme sa postupne oboznamovali s týmito témami v historických zdrojoch a v odbornej literatúre, aby sme mohli plniť hlavný cieľ diplomovej práce. Z dobovej literatúry sme čerpali predovšetkým z dôvodu, pretože súčasná literatúra nemá dostatok literárnych zdrojov, ktoré by komplexne mapovali zadanú tému diplomovej práce. Podstatnú časť v diplomovej práci použitej dobovej literatúry a periodickej tlače máme fyzicky k dispozícii, vyhladané v českých a slovenských antikvariátoch. Zamerali sme sa na skutočnosti, ktoré prepájali jednotlivé združenia a organizácie, na postrehy, ktoré priniesli nové informácie v skúmanom celku. Identifikovali sme spoločné znaky týchto organizácií a vzťahy medzi nimi. Týmto spôsobom sme získali hlbšie pochopenie o fungovaní týchto organizácií a o ich vplyve na oblasť účtovníctva daného obdobia. Zameranie sa na postrehy, ktoré priniesli nové informácie, môže prispieť k rozšíreniu vedomostí o skúmanej téme a k posunutiu výskumu vpred. Významným zdrojom informácií pri písaní práce bol aj archív legislatívnych predpisov z medzivojnového obdobia. Práve tieto zdroje boli nápomocné pri dopĺňaní faktov, ktoré sme v pôvodných zdrojoch našli len heslovito, napr. len uvedené číslo zákona sme doplnili zaujímavým detailom priamo z predpisu, prípadne ho previazali so súvisiacimi dokumentami a činnosťou profesných organizácií účtovníkov. Dôležitým zdrojom informácií boli aj stanovky týchto profesných

organizácií, články v časopisoch, informujúce o ich činnosti, ale aj definície pojmov z odborných dobových slovníkov.

Po prvotnom zhromaždení a následnej selekcii vhodnej literatúry, ktorá slúžila ako základ pre prácu, sme naplnili základné idey v jednotlivých častiach práce. Vybranú literatúru sme naďalej dopĺňali aj o vhodné súčasné zdroje a práce odbornej verejnosti, ktoré súvisia so zadanou témou a počas písania práce sa rozsah a vhodné postrehy postupne rozširovali. Pre zabezpečenie logického a prehľadného usporiadania jednotlivých poznatkov v rámci práce sme jednotlivé vybrané poznatky analyzovali a zlúčili ich do tematických celkov. Tieto tematické celky sme potom chronologicky zoradili do vhodného poradia, aby bola výsledná práca jasne prehľadne štruktúrovaná a aby boli jednotlivé témy logicky prepojené. Záverom sme zoradené celky zahrnuli do obsahu diplomovej práce tak, aby celkový obsah práce čitateľovi poskytol zrozumiteľný prehľad o skúmanej téme.

3 Výsledky práce a diskusia

Dobrovoľné organizácie združujúce účtovníkov sa v období prvej republiky spoločne domáhali povzniesť a ochraňovať svojich členov, čo videli práve v zákonnej úprave autorizácie účtovných revízorov. K skutočnému správne postaveniu revízorov bolo potrebné ich postaviť do nezávislej pozície, štátne privilegovaní ako napríklad notári alebo patentní zástupcovia. Popri uvedenom bolo potrebné pojem účtovného znalca a revízora presne vymedziť a eliminovať činnosť neodborných zásahov do revízie. Napriek intenzívnej snahe o nápravu, neustále zaostávala dôkladná skúsenosť a teoretická znalosť účtovnej problematiky v odborných kruhoch revíznej a účtovnej profesie. V rannom období vzniku Československej republiky viedli snahy účtovných odborníkov k návrhu zákona o úradnom overení účtovných znalcov. V tom istom období zároveň súdy z iniciatívy ministerstva spravodlivosti revidovali zoznam zapísaných znalcov z odboru účtovníctva a revízie s podmienkou, že noví znalci boli menovaní len na základe odporúčania obchodnej a živnostenskej komory a na základe kladného vyjadrenia organizácie revízorov (Grémia). V nasledujúcej časti diplomovej práce sme analyzovali činnosť profesných organizácií účtovníkov v medzivojnovom období. V dobe, kedy bola hlavnou hospodársko-ekonomickou témou daňová reforma a stabilizačné bilancie podnikov, nebolo jednoduché pre hlavných aktérov dosiahnuť úradného uznania účtovných znalcov. Možné dôvody neúspechu sme formulovali v nasledujúcej aplikačnej časti diplomovej práce.

3.1 Zhodnotenie činnosti profesných organizácií účtovníkov v ČSR v období r. 1918 až 1938

Po vzniku Československej republiky, začiatkom 20. storočia, predstavovali vzniknuté rôzne osvetové a profesné organizácie prínosné zázemie pre narastajúci záujem o spoločenský život, poznačený značným sociálnym uvoľnením v porovnaní s dovtedy fungujúcim monarchistickým zriadením. Takto zriadené organizácie sa riadili svojim vlastnými stanovami a pravidlami, členstvo bolo dobrovoľné a vedúce osobnosti sa volili ostatnými členmi združenia. Hlavným cieľom týchto organizácií bolo nielen združovanie sa rovnakých profesií a verejné diskusie v odbornej rovine, ale aj verejnoprospešný význam, finančne podporovaný predovšetkým členmi týchto združení.

S nástupom rozvoja hospodárstva a priemyslu sa po zmene štátneho zriadenia do popredia dostávala otázka dôležitosti účtovnej profesie. Záujmom vlastníkov v narastajúcom objeme obchodu a majetku, v zložitých hospodárskych transakciách bola práve dôvera v účtovníka. Úloha účtovníka ako znalca účtovných sústav a foriem podnikového hospodárstva, jeho vedomosti obchodnej a daňovej problematiky zastávali dôležitú pozíciu a význam v živote podnikového hospodárstva. Z uvedeného dôvodu bola hlavnou témou odborných diskusií práve otázka úradného overenia kvalifikácie účtovníka, podporená náležitým vzdelaním a praxou. Na území Československa vzniklo krátko po vzniku prvej republiky niekoľko profesných organizácií účtovníkov, ktoré zastávali a presadzovali požiadavky účtovnej profesie a združovali odborných účtovných revízorov, účtovných znalcov všetkých odborov, t.j. autonómnych i štátnych úradov, zväzových revízorov spoločenstiev, sporiteľní a okresných hospodárskych záložní, súkromných revízorov a súdnych znalcov v odbore účtovníctvo.

Na zhodnotenie činnosť profesných organizácií účtovníkov v prvej Československej republike bolo potrebné analyzovať ich činnosť, štruktúru, prípadne výstupy a posúdiť, do akej miery napĺňali svoje základné ciele a poslanie. Stanovili sme si niekoľko kritérií, ktoré sme zvažovali pri hodnotení a to akým spôsobom podporovala organizácia svojich členov, či mala organizácia náležitý vplyv na ostatné subjekty hospodárskeho života, prípadne či odborná kvalifikácia bola podmienkou pre členstvo alebo prácu v organizácií. Dôležitým predmetom skúmania činnosti uvedených organizácií bola oblasť vzdelávania svojich členov.

3.1.1 Organizácie účtovných a bilančných znalcov

Podľa dobovej odbornej literatúry neboli bilanční a účtovní znalci definovaní priamo predpisom, alebo zákonom. Pre účely daňového konania bol v *Zákone číslo 76/1927 Sb. o priamych daniach* prostredníctvom § 301 *Súčinnosť tretích osôb*, vymedzený znalec nasledovne: „Každá osoba či fyzická alebo právnická je povinná vymeriavacím úradom (komisiám) o skutkových okolnostiach, ktoré sú v daňových (trestných) veciach iných osôb dôležité, vydať svedectvo alebo vypovedať ako znalec alebo osoba prezvedná. Svedectvo, znalecký posudok alebo výpoveď osôb prezvedných podať podľa pravdy a podľa najlepšieho vedomia a svedomia.“. Úryvok uvádzame z dôvodu, že napriek absencii zákonnej úpravy účtovných znalcov sa pojem „znalec“ používal v odbornej literatúre upravujúcej účtovnú

profesiou v danom období výrazne rozšírene. Bližšie definoval znalecký „nález“⁸ Komárek (1934), keď potvrdil aj vyššie uvedené nasledovne „*Predpisy trestného a civilného súdneho riadenia poskytujú len všeobecné smernice o tom, v akej forme súdni účtovní znalci majú súdu predkladať výsledok svojho skúmania. Preto je prax v tomto smere tak rozdielna*“.

Z nášho pohľadu skúmania činnosti profesných organizácií účtovníkov v medzivojnovom období môžeme konštatovať, že najaktívnejším združením bolo Grémium účtovných a bilančných znalcov. Uvedenému združeniu venujeme samostatnú, nasledujúcu časť diplomovej práce vzhľadom na rozsah a význam výsledkov ich aktívnej činnosti v medzivojnovom období. Popri Grémiu účtovných a bilančných znalcov pôsobil ako profesijná organizácia účtovníkov od roku 1923 Syndikát účtovných znalcov a odborných revidentov. O rok neskôr, v roku 1924 bol založený nemecký spolok Verband der deutschen Buchsachverständigen und Bücherrevisoren in der Čsl. Republik so sídlom v Ústí nad Labem. Uvedené organizácie združovali účtovných revízorov a účtovných znalcov autonómnych štátnych úradov, zväzových revízorov spoločenstiev, sporiteľní a okresných hospodárskych záložní, súkromných revízorov a súdnych znalcov. Ako uvádza Soušek (1926) v *Účetních listech* číslo 9/1926, zaujímavé je, že syndikát mal v roku 1925 viac členov (117) ako Grémium (35). Dôvodom mohol byť práve liberálnejší prístup k výberu členov Syndikátu, ktorý úplne abstrahoval od podmienky náležitej účtovnej kvalifikácie. Nemecké združenie Verband malo v roku 1925 49 členov a bolo zamerané nacionálne a na kontrolu nemeckých spoločností pôsobiacich na území Československa. V roku 1930 vydal Syndikát účtovných znalcov a odborných revidentov československej republiky 302 stranovú publikáciu „*Účetně-znalecké aktuality*“. Odborná redakčná rada sa v uvedenej publikácii venovala okrem snahy o zákonnú úpravu povolania revízorov v Československu aj medzinárodným združeniam revízorov, zásadám racionalizácie účtovníctva, daňovým a poplatkovým témam.

3.1.1.1 Grémium účtovných a bilančných znalcov

V nasledujúcej časti diplomovej práce sa budeme primárne venovať činnosti *Grémia účtovných a bilančných znalcov*, keďže práve táto organizácia mala silné zastúpenie

⁸ Citácia je súčasťou publikácie FUKSA, J. 1934, Slovník obchodně-technický, účetní a daňový: obchodně-technická praxe a teorie, zvláště z oboru otázek účetních, finančně právních a daňových se zvláštním zřetelom k soukromo-ekonomickým potřebám průmyslu, obchodu, živností a zemědělství. VI. Díl: („Nakladatelství“ – „Pojištění soukromé“)

v odborných diskusiách týkajúcich sa nielen účtovníctva, ale predovšetkým v snahe presadiť zákonnú úpravu účtovnej profesie. Nezávisle na činnosti štátom zriadených účtovných útvarov, odborná verejnosť vyvíjala tlak na založenie profesných organizácií účtovníkov, pokrývajúce nielen revíziu účtovníctva obchodných spoločností, ale aj úradné overenie kvalifikačných predpokladov účtovných revidentov. Úsilie z kruhov kvalifikovaných účtovných odborníkov viedlo v roku 1923 k založeniu účtovno-znaleckej organizácie *Grémium účtovných a bilančných znalcov*.

Podľa stanov⁹ Grémia, schválené výnosom Zemskej správy politickej v Prahe 16. marca 1923, bolo jeho účelom vytvoriť zbor kvalifikovaných účtovných a bilančných znalcov, ktorí sa domáhali ochrany titulu „revízor“ a „účtovník“, udržiavať medzi členmi „*ducha pospolitého, zveľaďovať česť stavu, ako i podporovať humanitné, hospodárske a vzdelávacie snahy členov grémia*“. Členovia Grémia boli rozdelení na riadnych, prispievajúcich, korešpondentov, zakladajúcich a čestných členov. Jednou z podmienok bol minimálny vek 30 rokov. Kandidát za člena organizácie musel byť tak isto bezúhonný, musel byť absolventom aspoň strednej školy obchodnej, alebo strednej školy s účtovných vzdelaním. Podmienkou členstva bola aj 5 ročná prax účtovnícka alebo revízorská. Kandidát musel zároveň úspešne absolvovať odbornú skúšku z oblasti účtovníctva a revízie pre skúšobnou komisiou Grémia. Skúška sa skladala z dvoch častí, z písomnej skúšky, ktorý bola kauzálnou prácou z oblasti účtovnej teórie, praxi a revízie a z ústnej skúšky, ktorej predmetom boli právne predpisy o účtovníctve a účtovnej revízií, právne predpisy daňové a poplatkové so zreteľom na účtovníctvo. Ako poukázal Pazourek (1924), dôležitým predpokladom úspešného absolvovania skúšky bola aj znalosť, prehľad, orientácia a odborné porozumenie právnym predpisom daňovým, pokiaľ mali vzťah k účtovníctvu a revízií. Posledným krokom k úspešnému prijatiu kandidáta za člena Grémia bolo zloženie sľubu predstavenstvu Grémia. Všetci členovia grémia sa zaviazali plniť stanovy a rokovací poriadok Grémia, dbať na spolkovú česť, hájiť záujmy stavu, „*starati se všemožně o zdar gremia*“. Povinnosťou členov Grémia bolo odvádzať členské príspevky a iné platby spolkové. Ročný členský príspevok predstavoval pre riadnych členov najmenej 120 Kč, prispievajúci členovia najmenej 60 Kč a zakladajúcim členom Grémia bol ustanovený ročný poplatok vo výške 200 Kč alebo jednorazový poplatok 2 000 Kč. Ostatní členovia neplatili

⁹ Stanovy Grémia sú súčasťou publikácie FUKSA, J. 1929, *Prakse a teorie účetního znalce*. Praha: Tiskem Otakara Janáčka 190 s

ročné členské poplatky. O zániku členstva v Grémiu rozhodovalo valné zhromaždenie Grémia. Členstva mohol byť člen Grémia zbavený v prípade nedodržania stanov alebo poškodenia záujmov a vážnosti Grémia, uvedenému kroku predchádzalo písomné upozornenie zo strany vedenia Grémia. O riadny chod Grémia sa staralo valné zhromaždenie, predstavenstvo, revízori účtov, skúšobná komisia a rozhodcovský súd. Úlohou *valného zhromaždenia* bolo raz ročne zvoliť predstavenstvo Grémia, najneskôr vždy v marci a ich právom bola voľba predsedu predstavenstva, 9 členov predstavenstva a 4 náhradníkov. Valné zhromaždenie volilo okrem predstavenstva i členov ostatných odborov Grémia. Každoročne valné zhromaždenie schvaľovalo správu predstavenstva o činnosti Grémia, výročné správy a rozpočet pre nasledujúci rok. Do *predstavenstva* Grémia boli pozývaní po jednom delegáti Ústrednej obchodnej a živnostenskej komory v Prahe a Zväzu českých spolkov absolventov obchodných akadémií v Prahe. Funkčné obdobie predstavenstva Grémia bolo 3 roky. Členovia predstavenstva sa stretávali spravidla mesačne a ich právomocou bolo prijímať členov Grémia, prijímať ich sľub a rozhodovať o pripustení k skúške, v prípade potreby udeľovať výnimky pre odpustenie skúšky prispievajúcim členom. Predstavenstvo zároveň spravovalo majetok Grémia, zabezpečovalo administratívu a zastupovalo organizáciu navonok. *Revízori účtov* boli volení valným zhromaždením na 1 rok a mali právo kedykoľvek skúmať knihy, doklady, pokladňu grémia a výročné správy. O výsledku kontrol informovali revízori účtov valné zhromaždenie. *Skúšobná komisia* Grémia bola volená na tri roky, z troch členov musel byť aspoň jeden z predstavenstva Grémia. Do pôsobnosti skúšobnej komisie patrilo navrhovanie skúšobného poriadku, skúšanie kandidátov pripustených k skúške, ktoré boli dôverné, vydávali posudky o kvalifikácii úspešných absolventov a informovali valné zhromaždenie o priebehu skúšok. Členov *rozhodcovského súdu* volilo valné zhromaždenie Grémia na 3 roky, členovia rozhodcovského súdu nemohli byť zároveň členovia predstavenstva Grémia. Členovia rozhodcovského súdu rozhodovali o odvolaniach vylúčených členov Grémia, prípadne o sporoch medzi členmi Grémia. Predstavenstvo Grémia mohlo v priebehu roka zvoliť členské schôdze, ktorých programom bývalo prerokovanie spoločných, stavovských, odborných a iných otázok týkajúcich sa organizácie. Hlasovacie právo v tomto prípade mali len riadni členovia, korešpondenti a čestní členovia Grémia.

Správna komisia pre Obchodnú a živnostenskú komoru v Prahe bola 11. decembra 1923 požiadaná Ministerstvom spravodlivosti, aby „*podporila činnosť novo vzniknutého*

Grémia, menovite v takom smere, aby sa jeho riadnym členom dostalo účelového zamestnania v odbore, v ktorom sú zvlášť vyškolení a v ktorom pre vecnú kvalifikáciu na nich požadovanú musia nad ostatnými vynikať“. Komora bola požiadaná aby upozornila všetky ostatné obchodné a živnostenské komory na činnosť Grémia a na členov Grémia. Zároveň komora odporúčala členov Grémia na revízne a bilančné práce a zdôrazňovala význam Grémia. Z uvedené vyplýva, že činnosť Grémia bola rešpektovaná a podporovaná zo strany Ministerstva spravodlivosti, čo mohlo byť nápomocné pri presadzovaní zámeru Grémia, presadiť úradné uznanie povolania účtovných a bilančných znalcov.

Podľa článku zverejnenom v čísle 1/1926 *Účetních listů* s názvom *Odborná účetní revise a pokoutní písařství* sa Grémiu vyjadrovalo k vládnemu návrhu zákona o pokútnictve, podľa ktorého mal byť prinútený k náhrade škody každý, kto nie je podľa právnych predpisov oprávnený k výkonu, ktorým spôsobil škodu (napr. poskytovanie právneho poradenstva). Grémium sa k uvedenému návrhu vyjadrilo, že pojem pokútnictvo je stanovený nepresne a príliš paušálne. Navrhovali, aby bol tento pojem zahrnutý v zákone len počas prechodnej doby ako i pojem „*pokoutní revisorství*“, po dobu, kým nebude možné overiť kvalifikáciu autorizovaným účtovným znalcom a tým predchádzať rôznym „*pokoutným*“ revízorským kanceláriám a poradniam.

V roku 1926 vydalo Grémium účtovných a bilančných znalcov v Prahe publikáciu „*Zpráva o revisorství v Československé republice, kterou podalo Gremium účetních a bilančních znalců v Praze u příležitosti Mezinárodního kongresu účetních znalců v Amsterdamě v měsíci červenci 1926*“. Ako uvádza Fukátko vo svojom príspevku o konaní medzinárodného kongresu¹⁰, zúčastnilo sa ho viac ako 500 delegátov z 24 najrôznejších krajín. Kongres bol organizovaný holandskými odbornými revízorskými organizáciami *Nederlandsche Instituut van Accountants*, *Bond van Accountants* a *Nederlandsche Organisatie van Accountants*. Československo zastupovali na prvom medzinárodnom kongrese revidentov zástupcovia Grémia účtovných a bilančných znalcov, Jaroslav Fukátko a Syndikátu účtovných znalcov a odborných revidentov Miloš Jonáš, revident Ústrednej jednoty hospodárskych družstiev v Prahe. Ako Fukátko vo svojom článku zverejnenom v čísle 1/1927 *Účetní listy* uvádza „*medzinárodný titul revidenta „accountant“*“, ako dosvedčil kongres, vo väčšine krajín udomácňuje. Názov „*accountant*“ má byť medzinárodným

¹⁰ Správa je súčasťou publikácie *FUKSA, J. 1929, Praxe a teorie účetního znalce. Praha: Tiskem Otakara Janáčka 190 s*

štandardom, ktorého nositeľ v sebe spĺňa po odbornej stránke kvalifikáciu, i po stránke mravno-charakterovej vysoké požiadavky, ktoré od neho vo výkone jeho zodpovedného povolania záujmové okruhy požadujú“. Zámerom zástupcov Československa bolo, aby štát zasiahol v otázke zákonnej úpravy povolania revidenta. Len týmto spôsobom bolo podľa názoru Fukátka možné eliminovať zneužitie povolania účtovníka a predchádzať hospodárskym stratám, ktoré sú dôsledkom nekvalifikovaný zásahov do účtovnej evidencie. Výsledkom uvedenej iniciatívy bolo podanie návrhu na úradné uznanie povolania účtovných a bilančných znalcov v roku 1928, ktorému sa venujeme v samostatnej časti diplomovej práce.

Grémium úzko spolupracovalo s Vysokou školou obchodnou v Prahe. Ako sa uvádza v časopise *Účetní listy číslo 4/1926*, členovia Grémia požiadali profesorský zbor, aby vyslovili zásadný súhlas so zriadením dvojročného učebného štúdia pre vzdelanie účtovných revízorov a bilančných znalcov. Štúdium malo byť určené len pre absolventov stredných škôl všeobecného charakteru, stredných odborných škôl (obchodných akadémií) a pre študentov Vysokej školy obchodnej. Keďže bol uvedený návrh naviazaný na rozpočet a povolenie ministerstva školstva a národnej osvetly, s otvorením prvého ročníka mohli počítať najskôr až od októbra 1927.

V roku 1929 mali podľa článku v časopise *Účetní listy číslo 1/1928* prebiehať prípravy na Medzinárodný kongres revízorov. Kongres mal byť rozdelený do štyroch skupín, skupina profesorov účtovníctva, priemyselní účtovníci, revízori a účtovníci štátnych a samosprávnych služieb. Vo vydaní *Účetní listy číslo 3/1930* bola zverejnená informácia o konaní sa tretieho medzinárodného kongresu účtovných znalcov v New Yorku v dňoch 9. až 14. septembra 1929. Grémium účtovných a bilančných znalcov bolo zastúpené Dr. Ing. Žlábkom, ktorý na kongrese v prvý deň predniesol príspevok na tému zákonodarstvo týkajúce sa účtovných odborníkov v Československu. V čase vydania zmieneného článku je možné pozorovať úpadok v informovaní o snahách zákonnej úpravy účtovnej profesie a vôbec k o činnosti profesných organizácií účtovníkov vo vydaniach časopisu *Účetní listy*. K zastúpeniu Grémia na medzinárodnom kongrese bolo venované len vyššie uvedených pár viet. Dôvodom mohla byť aktuálnejšia téma tej doby, stabilizačné bilancie a reforma daňového systému a pravdepodobne aj skutočnosť, že hlavným redaktorom *Účetních listů* sa stal profesor Fuksa, ktorý sa primárne venoval týmto témam stabilizačných bilancií a daňovej reforme.

Za významnú udalosť v pôsobení Grémia môžeme považovať prednášku guvernéra Národnej banky Dr. Pospíšila, ktorý sa v roku 1929, 23. mája v rámci valného zhromaždenia prihovril prítomnému auditóriu. Predniesol prednášku na tému „*O dôležitosti riadne vybudovaných organizácií revíznych*“, čím vyjadril rešpektovanú podporu organizáciám združujúcim účtovníkov a ich snahe presadiť úradne uznanie povolania účtovných a bilančných znalcov. Tento prejav môžeme považovať za významný pre odbornú verejnosť, s ohľadom na fakt, že vystúpenie guvernéra malo zvyčajne veľký vplyv na verejnú mienku. Guvernér s dôležitosťou poukázal na nutnosť vybudovania revízneho systému a jeho význam pre hospodársky život republiky, ako prirodzený dôsledok potreby väčšej racionality a produktivity hospodárstva, keďže po prvej svetovej vojne všeobecne poklesla morálka, čo citlivo zasiahlo do sféry hospodárskeho života. Práve úlohou hospodárskych lídrov a štátnikov bolo pozdvihnúť poklesnutú morálku. Zdôraznil, že revízne inštitúcie sú nástrojom dôvery a kontroly dôveryhodnosti. V uvedenom čase bola zákonná revízia upravená v oblasti zárobkových a hospodárskych spoločností, ako sme bližšie uviedli v teoretickej časti diplomovej práce. Uvedený fakt dával Teplý do pozornosti práve pri snahách zákonom upraviť i činnosť revízie v ostatných oblastiach hospodárskeho života. Reforma revízie mala upravovať aj otázku mravnej o odbornej kvalifikácie revízorov a ďalej mala uspokojivo vyriešiť otázku zabezpečenia väčšej vykonateľnosti revízie. Dr. Pospíšil vyzdvihol snahu Grémia povzniesť úroveň súkromnej revízie, popri zväzovej revízií, na ktorú bola reforma zameraná. Uviedol, že zväzová revízia by mala byť upravená legislatívne a systém primerane upravený napríklad formou určitého grémia alebo komory, kým súkromná revízia môže mať formu slobodného povolania. Zdôraznil, že povolanie súkromného revízora predpokladá vysokú úroveň kvalifikácie nielen po odbornej stránke ale aj charakterovej a týmto by sa postavenie revízora malo priblížiť k postaveniu notára. Tento vysoký štandard mal byť zabezpečený prísny výberom osôb a vytvorením dostatočných opatrení, ktoré by boli verejnosti zárukou, že „*dôvera v revisory skládaná bude plne opodstatnená*“ zdôraznil Dr. Pospíšil. V rovnaký deň pred valným zhromaždením predstúpil aj generálny riaditeľ Zemskej banky Dr. Roos, ako predseda Poradného zboru pre otázky hospodárske. Tak ako Dr. Pospíšil, Dr. Roos zdôraznil potrebu riadneho vybudovania revíznych inštitúcií.

3.1.1.2 Publikačná činnosť Grémia účtovných a bilančných znalcov

Významnou formou vystupovania Grémia smerom k odbornej verejnosti bola rozsiahla publikačná činnosť členov Grémia. V nasledujúcej časti diplomovej práce prinášame prehľad knižnej tlače, ktorá bola publikovaná členmi Grémia. Ako prvá bola v roku 1923 vydaná publikácia pod vedením Josefa Teplého „*O úkolech revise, O úkolech Gremia účetních a bilančních znalců ; Stanovy a Zkušební řád Gremia účetních a bilančních znalců*“.

Najaktívnejším členom Grémia v publikačnej činnosti bol Josef Fuksa (profesor Československej akadémie obchodnej v Prahe). Fuksa v rozmedzí rokov 1925 až 1930 publikoval tzv. súboru organizačných zásad pre obchodno-technické a právne vedenie podnikov pod názvom „*Nástin soukromé ekonomiky obchodní, průmyslové a zemědělské*“. Za najdôležitejšiu časť z uvedeného súboru Fuksových diel, v súvislosti s dôrazom na dôležitosť účtovnej profesie, môžeme považovať v roku 1929 vydanú VI časť zo súboru s názvom „*Bilance a daně*“, v ktorej Fuksa riešil právne a daňové problémy, v kontexte trvalej zmeny, ktorú priniesla daňová reforma. Vyjadril rešpekt k schopnosti úradníkov daňovej správy, avšak zdôraznil, že im nebola poskytnutá dostatočná príležitosť prispôbiť sa pokroku v oblasti účtovníctva a k nemu náležitej administratívy. V súvislosti s novým konceptom daní a ich výmery, ktoré mali byť zostavené na základe bilancií, považoval Fuksa za nutnosť, aby daňový úradník vedel tieto podklady posúdiť aj z účtovného hľadiska. Z pohľadu daňovníka bolo zámerom Fuksu, aby nová daňová reforma bola po administratívnej stránke čo najzrozumiteľnejšia. Chcel, aby sa eliminovali chyby daňovníka, ktorý vďaka spletnosti zákona a neprehľadnosti formulárov chyboval a aby forma daňového priznania vychádzala z položiek účtovníctva. Fuksa za dôležité považoval aj výber úradníkov daňovej správy, odporúčal výber z radu absolventov obchodných škôl a komerčných inžinierov, pretože neodborná a protichodná účtovná terminológia v daňovom konaní má za následok množstvo zlej judikatúry, nerozoznávajúcej a mätúcej si pojmy bilančné a daňové. V roku 1921 uverejnil monografiu o budúcnosti, povahe a spôsobe vysokoškolského štúdia a skúšok v obchodných vedách pod názvom „*Vysoká škola obchodní*“. V uvedenej publikácii Fuksa mapoval nielen históriu a fungovanie Vysokej školy obchodnej, ale podstatnú časť práce tvoril detailný náhľad napríklad do problematiky organizácie štúdia, študijných osnov, výberu odbornej literatúry, rozsahu

učebnej látky, prípadne state venované účelom a forme skúšok. V roku 1925 vydal II časť „*Nástin soukromé ekonomiky obchodní, průmyslové a zemědělské*“ s podtitulom „*Fuse a sanace společností akciových a společností s ručením obmezeným*“. Ako autor v úvode uviedol, publikácia má byť technickou štúdiou a kritikou metód praktického vykonania fúzie a sanácie v akciových spoločnostiach a v spoločnostiach s ručením obmedzeným podľa najnovších zákonných predpisov, doplnené praktickými príkladmi, predovšetkým po účtovnej stránke. V roku 1926 nasledovala III časť s podtitulom „*Bilanční odpisy a jejich zdanění*“, v ktorej sa autor zaujíma o dôkladné objasnenie bilančných odpisov z pohľadu účtovníctva, daní, bilancie, kalkulácie. Vo IV. Časti, vydanéj tak isto v roku 1926, s podtitulom „*Reservní fondy a jejich zdanění*“, sa autor venoval definíciám rezervných fondov predovšetkým z dôvodu nejasností a neúplnosti zákonných ustanovení, ktoré spôsobovali rozdiely vo výkladoch a interpretáciách v čase prebiehajúcej daňovej reformy. V roku 1927 publikoval Fuksa V časť „*Základy účetní a bilanční techniky. Účetnictví jednoduché, podvojně a kamerální*“, v ktorej ako sám uvádza, chce podať stručné, encyklopedicky najnutnejšie z najnutnejšieho z oblasti účtovnej a bilančnej, určené odborným kruhom. V roku 1930 Fuksa VII. časťou s podtitulom „*Praktické příklady sestavování daňových bilancí a daňových přiznání*“ nadviazal na predchádzajúcu časť „*Bilance a daně*“. Považoval za nutnosť zostaviť súbor typických a praktických príkladov zostavovania daňových bilancií, s doplnením návodov na zostavenie základných daňových priznaní. Dôvodom bolo, že prebiehajúca rozsiahla daňová reforma priniesla mnoho sporných otázok, ktoré bolo potrebné dodatočne zodpovedať a výsledkom uvedeného je rozsiahla VII. Časť Fuksového súboru organizačných zásad pre obchodno-technické a právne vedenie podnikov.

Významným knižným prispievateľom bol Jaroslav Fukátko, v roku 1927 tajomník spoločnosti Orbis v Prahe. Okrem už vyššie spomínanej správy o revízorstve vydanéj pri príležitosti konania sa medzinárodného kongresu účtovných revízorov v Amsterdame v roku 1926, Fukátko publikoval v roku 1926 „*Daňoví bilanční delikty*“, v roku 1934 „*Daňová praxe: příručka pro styk s finančními úřady*“, roku 1937 vydal doplňujúcu časť „*Doplňky k dílu daňová Praxe: příručka pro styk s finančními úřady*“. Okrem vyššie spomenutých autorov boli autorsky aktívni aj iní členovia Grémia. Vydávali publikácie, témou príbuzné predovšetkým ich povolaniu, napríklad Iren Morávek (v roku 1927 dirigent Banky stavebných živností a priemyslu v Prahe) vydal v roku 1926 „*Stavitelské účetnictví : Pro*

praktickou potrebu podniků stavitelských a živností příbuzných , jakož i odborných škol průmyslových“, v roku 1926 Bohumil Rosík (účetný radca Zemskej banky, filiálka v Bratislave) „*Bankovní účetnictví*“, v roku 1929 František Mencák (prokurista Pražskej úverovej banky v Prahe) vydal „*Malversace v podnikách a jak jim čelit*“.

Na základe zhrnutia publikačnej činnosti členov Grémia a zistenia, že spektrum členov odborne pokrývalo mnoho rôznych profesií, môžeme usúdiť, že zastúpenie členov v rôznych odvetviach mohlo byť prospešné pre rozširovanie a výmenu odborných informácií naprieč jednotlivými profesnými odbormi. Táto rôznorodosť umožňovala členom Grémia obohacovať sa o skúsenosti a poznatky a zároveň získať v týchto rôznych profesných odvetviach požadovanú podporu.

3.1.1.3 Legislatívny návrh úradného uznania povolania účtovných a bilančných znalcov a ochrana titulu „úradne uznaný účtovník a bilančný znalec“ z roku 1928

Významnou snahou v činnosti účtovných a bilančných znalcov bolo úsilie dosiahnuť úradné uznanie povolania účtovných a bilančných znalcov spolu s ochranou titulu „úradne uznaný účtovník a bilančný znalec“. Keďže sa uvedené organizácie v období prvej Československej republiky niekoľkokrát usilovali presadiť návrh zákona upravujúci spomínané uznanie, rozhodli sme sa v nasledujúcej časti diplomovej práce priniesť rozbor jedného z návrhov z roku 1928, vychádzajúc z Dôvodovej správy¹¹ k uvedenému návrhu zákona.

V roku 1928 bola účtovná revízna činnosť stále voľnou živnosťou a účtovná profesia nemala podľa angažovaných odborníkov náležité úradné overenie. Podľa týchto osobností bolo nutné presadiť, aby mali účtovní revízori takú odbornú kvalifikáciu, ktorá by zabezpečila spoľahlivý výsledok revízie a súčasne by boli nápomocní riadnemu hospodárskemu chodu. Primárnou snahou navrhovateľov úradného uznania povolania účtovných a bilančných znalcov, s ochranou titulu „úradne uznaný účtovník a bilančný znalec“ z radov profesných organizácií účtovníkov bolo, aby dosiahli zákonnú úpravu

¹¹ Dôvodová správa je súčasťou publikácie FUKSA, J. 1929, *Prakse a teorie účetního znalce*. Praha: Tiskem Otakara Janáčka 190 s.

živnostenského výkonu revíznej činnosti účtovných a bilančných znalcov. V čase predkladania návrhov predmetného zákona (1924, 1926, 1928) už pôsobili na území Československej republiky revízne orgány, ktoré sme už bližšie analyzovali v časti diplomovej práce *1.3.2 Právna úprava revíznej účtovnej činnosti v ČSR v období r. 1918 až 1938*, prípadne súdni znalci, vykonávajúci revíznu činnosť na základe poverenia súdu. Na uvedenú, už existujúcu právnu úpravu navrhovateľa reagovali, že im ide predovšetkým o zákonnú úpravu živnostenského výkonu revízorskej činnosti.

Ako upozorňoval v danom období Teplý (1928), revízny inšpektor ministerstva financií, uvedená situácia, absencia zákonnej úpravy výkonu revíznej činnosti podľa živnostenského oprávnenia dospel do situácie, že síce podniky mali zaistené revízie obchodných kníh, avšak nemali istotu, že revízia je vykonávaná kvalifikovanými odborníkmi. Teplý na nedostatok zákonnej úpravy poukazoval už v rokoch 1919 a 1922, keď stav opísal v niekoľkých odborných článkoch v *Národných listoch*. Táto snaha nakoniec viedla k svojpomocnému sústredeniu účtovných znalcov v stavovských a odborných strediskách, k vyššie spomínaným, absentovala zákonná úprava účtovnej profesie. Teplý (1928) uznáva význam svojpomocných účtovníckych organizácií, pozdvihnutie účtovnej profesie od čias založenia týchto organizácií v medziach pôsobenia týchto organizácií, ale zároveň poukazuje na situáciu, keď nekvalifikovaný a neorganizovaný revízori po založení voľnej živnosti zneužívajú dôveru verejnosti. Upozorňoval na nejednotnosť zásad a najmä na absenciu legislatívnej úpravy revízorov – účtovných znalcov. Považoval tento stav za hospodárstvo ohrozujúci, keďže súkromné združovanie nemohlo dostatočne nahrádzať právnu úpravu účtovníckej profesie, napriek tomu, že si uvedomoval, že práve dostatočná kvalifikácia člena účtovného združenia bola najdôležitejšou podmienkou úspešného kandidáta pre členstvo v organizácií. Ako príklad uvádzal Veľkú Britániu, alebo Spojené štáty americké, kde v tom čase už pôsobili vybudované organizácie revíznej služby. Po dohode s už fungujúcimi profesnými organizáciami v Československu a po súhlasom stanovisku *Spolku komerčných inžinierov, Jednoty profesorov komercialistov a Zväzu spolkov absolventov obchodných akadémií*, ktorí vyjadrili s návrhom zásadný súhlas, zhodli sa na návrhu zákona o úprave kvalifikácie a úradnom uznaní stavu účtovných znalcov, ktorí predložili národnému zhromaždeniu Československej republiky. Uvedenému návrhu predchádzali dva neúspešné návrhy zákona o úprave postavenia účtovných znalcov z roku 1924, druhý po doplnení v roku 1926. Oba návrhy Zákona sa stali bezpredmetné a ako

neskôr uvádzame, podobný osud postihol aj návrh zákona z roku 1928, ktorému sa bližšie venujeme v nasledovnej časti diplomovej práce. Návrh zákona po formálnej stránke vychádzal zo *Zákona číslo 185/1920 Sb, ktorým bola zriadená inžinierska komora pre Československú republiku*. Zámerom návrhu bolo podľa Teplého (1929) zriadiť grémium úradne uznaných účtovných a bilančných konzultantov (znalcov, revízorov, accountantov, auditorov), alebo pod iným titulom, ktorý by vláda uznala za vhodný, ktorá by viedla ich zoznam a vykonávalo stály dozor nad činnosti svojich členov s možnými disciplinárnymi sankciami.

Nosnou podmienkou k navrhovanému zákonu o uznaní účtovného znalca podľa Dôvodovej správy bolo preukázanie teoretického vzdelania s niekoľkoročnou praxou (absolventi vysokej školy obchodnej 3 roky všeobecnej obchodnej a špeciálnej revíznej praxe, absolventi obchodných akadémií 6 rokov rovnakej praxe). Po zložení prísnej skúšky, sľubu a po splnení formálnych predpokladov (príslušnosť, svojprávnosť, bezúhonnosť, vek), by bolo úradné uznanie pridelené absolventom, ktorí by boli zapísaní v zozname úradne uznaných účtovných a bilančných poradcov. Zároveň by títo úradne uznaní znalci museli byť aj členom komory účtovných a bilančných poradcov. Komora by vydávala úspešným absolventom skúšok dekrét, ktorým by bol absolventom skúšok priznaný zákonom chránený titul, v návrhu zákona navrhovaný ako *úradne uznaný účtovník a bilančný poradca*. Navrhovatelia zároveň vyslovili vôľu upraviť názov titulu, v prípade, ak by vláda uznala vhodnejšie pomenovanie. Navrhovaná novovzniknutá komora by vykonávala stály dovoz nad činnosťou svojich členov s právom vylúčiť členov, ktorí by sa hrubo previnili či už odborne alebo charakterovo voči revíznemu poriadku, ktorý by bol vypracovaný komorou znalcov. Navrhovatelia zákona argumentovali, že nie je ich zámerom administratívne zaťažovať hospodárske podniky, ale ich zámerom je rozvážna kontrola, alebo určitý spôsob dohľadu nad organizáciou a hospodárstvom podniku, pričom by bola zachovaná slobodná voľba revízora. Toto malo byť umožnené podnikom, ktorých zámerom je povýšiť svoju organizáciu na vyššiu úroveň a uľahčiť informovanejšiu a bezpečnejšiu prehľad o hospodárskej činnosti. Navrhovatelia sa nechceli návrhom zákona zamerať iba na účtovnú revíziu, zostavovanie a overovanie výročných bilancií, ale taktiež chceli dosiahnuť, aby účtovný poradca bol zároveň aj skúsenosťami a odbornosťou nápomocný pri riešení náročnejších bilančných a organizačných otázok. Nebolo požadované rozšírenie doposiaľ zaužívaných zákonných povinností revízora, želaným výsledkom bolo zabrániť do

budúcnosti vykonávať revízorskú činnosť odborne a morálne nespôsobilým záujemcom. Ten, kto mal živnostenské oprávnenie na vykonávanie účtovnej revízie vydané do dátumu schválenia predkladaného zákona („*práva již nabytá mají býti respektována*“), by neprišiel o toto oprávnenie, avšak v prípade, že by neabsolvoval kvalifikačný proces podľa navrhovaného zákona, nesmel používať titul *účtovný a bilančný poradca*. Navrhovatelia zákona zdôrazňovali, že napriek tomu, že sa v návrhu zákona primárne zameriavajú na úpravu výkonu účtovnej revíznej činnosti vykonávanej podľa živnostenského oprávnenia, v budúcnosti by radi dosiahli, aby sa aj zväzoví revízori a účtovní súdni znalci podrobili predkladaným zmenám. Zámerom bolo dosiahnutie odbornej revízorskej kvalifikácie na podklade rovnakých zásad. Následne by bolo povinnosťou podnikov pri výbere účtovných revízorov vyberať len zo zoznamu uznaných a zapísaných v zozname komory účtovných a bilančných poradcov.

V závere Dôvodovej správy k navrhovanému zákonu navrhovatelia vyzdvihli národohospodársky význam inštitúcie „*accountantů*“ a jeho vznik a primeraný rozvoj môže v podstate zvýšiť „*reálnosť*“ podnikania, poctivosť zamestnancov a pokrok v každom ohľade, čo ocenia predovšetkým budúce generácie. K snahe odborných revízorských organizácií dosiahnuť úradne overeného titulu pre účtovných a bilančných znalcov sa vyjadrili mnohé hospodársky významné inštitúcie, v podstate vo všetkých prípadoch podporujúce uvedený krok. V nasledujúcej časti diplomovej práce prinášame reakcie niektorých organizácií, ktoré na návrh predloženého zákona o úradnom uznaní povolania účtovných a bilančných poradcov reagovali a ktoré boli prílohou dôvodovej správy navrhovaného zákona. Väčšina oslovených inštitúcií sa vyjadrila pozitívne, čo môže súvisieť s potrebou zlepšiť reguláciu a kontrolu v oblasti účtovníctva a zároveň zabezpečiť odbornú spôsobilosť a dôveryhodnosť osôb, ktoré vykonávajú uvedenú profesiu. Jediné zverejnené námietky mala Notárska komora, reakcie prinášame nižšie.

Ústredný zväz československých priemyselníkov vyjadril dôležitosť kvalifikácie a odborných zručností revízorov dňa 27. februára 1924 na svojej riadnej schôdzi, kedy uviedol : „*.....priemysel kladie dôraz na dobrú kvalifikáciu revízorov*“.

Vyjadrenie Ústredia československých obchodných a živnostenských komôr zo dňa 10.11.1927, zaslané Ministerstvu priemyslu, obchodu a živnosti. Ústredie zdôrazňuje, že verejnosť musí mať istotu, že kancelárie a poradne, ktoré poskytujú tieto služby, disponujú

potrebnými formálnymi predpokladmi a sú schopné vykonávať tieto funkcie na profesionálnej úrovni. „*Obecenstvo, ktoré vyhľadáva služby tých, kto verejne a s vedomím či povolením príslušných úradov prevádzkujú kancelárie a poradne toho druhu (mysliac v odbore účtovnom a bilančnom), má spravodlivý a slušný nárok na to, aby vhodným spôsobom bolo postarané, aspoň o potrebné formálne predpoklady odbornej spôsobilosti a dôveryhodnosti orgánov, ktoré tieto funkcie vykonávajú*“.

Klub poslancov republikánskej strany poľnohospodárskej a maloroľníckeho ľudu (Agrárna strana) v liste zo dňa 16. 1. 1929 oznámil: „*Na váš list zo dňa 12.1.1929 dovoľujeme si dať na vedomie, že sme Vás návrh na zákonnú úpravu povolání účtovných a bilančných poradcov vsunuli do programu najbližšej schôdze klubovej.*“

Obchodná a živnostenská komora v Brne v liste zo dňa 17.01.1929 dala Grémium na vedomie: „*.....komora ďakuje zdvorilo za láskavé poslanie návrhu zákona o úradnom uznaní povolania účtovných a bilančných poradcov a dovoľujeme si oznámiť vám, že na obsiahnuté v ňom požiadavky a návrhy pri ďalších jednaniach zoberieme náležitý zreteľ.*“

Klub poslancov československej sociálno demokratickej strany robotníckej listom zo dňa 18.1.1929b oznámilo Grémium: „*Dávame vám na vedomie, že poverili sme našu hospodársku komisiu, aby námety vaše preskúmala a učinila podľa svojho úsudku vhodné opatrenia. Prosíme, aby toto oznámenie bolo tlmočené vašim združeným organizáciám.*“

Obchodná, živnostenská a priemyselná ústredňa listom zo dňa 23.1.1929 informuje: „*doručený nám bol pamätný spis váš zo dňa 28.10.1929 o zákonom uznaní účtovných a bilančných poradcov s novým návrhom príslušného zákona. Za láskavé zaslanie jeho vzdávame srdečné ďakujeme, budeme so záujmom sledovať ďalší vývoj celej veci.*“

Notárska komora listom zo dňa 23.3.1929 oznámila, že nie je zásadne proti uzákoneniu požiadaviek odbornej kvalifikácie úradne uznaných revízorov, ale nesúhlasili s návrhom používať označenie „notár“, keďže revízna prax nemá s agendou notára nič spoločné. Navrhovali, aby revízie boli vykonávané kvalifikovanými revízormi iba tam, kde sa jednalo o záujmy verejné alebo v prevažnej miere širšej verejnosti týkajúce sa. Napriek tomu Notárska komora uviedla: „*Inak považujeme za vhodné, aby proti neoprávneným a nekvalifikovaným revízorom bol vydaný už konečne zákon o pokútnictve, ktorého je náležitá potreba i v iných mnohých odboroch slobodného povolania.*“

Snahu úradného uznania účtovníkov a bilančných znalcov môžeme podľa preštudovaného materiálu k diplomovej práci sledovať už od roku 1919 (Dr. Teplý) až po zdroj z roku 1936 *Slovník obchodno-technický účtovný a daňový, VIII. Díl*, avšak bez očakávaného pozitívneho výsledku, uznania povolania účtovných a bilančných znalcov.

3.1.2 Revízne kancelárie účtovné a komerčné

Revízne kancelárie účtovné, ktoré poskytovali službu účtovnej revízie a bilančné poradenstvo boli slobodnými živnosťami, ktoré neboli viazané na preukaz spôsobilosti. Činnosť revíznych kancelárií bola stále, aj v roku 1936, slobodným podnikaním, na začatie ktorého bolo potrebné len ohlásenie živnosti. Neboli však oprávnené prevádzkovať činnosť, ktoré boli koncesované, ako akékoľvek formy sprostredkovania a poskytovanie daňového poradenstva vrátane podávania daňových priznaní. Ako Soušek (1936) v publikácii *Slovník obchodno-technický účtovný a daňový, VIII. Díl* uvádza k revíznym kanceláriám „*připravovaná živnostenská novela navrhuje ich koncesovanie*“. Revízne kancelárie nemali ustálený názov, môžeme ich v historických zdrojoch nájsť aj ako účtovné alebo komerčné kancelárie. Uvedené kancelárie mohli byť prevádzkované fyzickou osobou, právnickou osobou, alebo spolkom. Hlavnou činnosťou revíznych kancelárií, ako uvádza Soušek (1936), bolo zakladanie účtovníctva (mysliac voľbu účtovnej sústavy), vedenie účtovných kníh (ručne, strojovo, prepisovanie), zostavovanie bilancií (mysliac zostavenie účtovnej závierky), revízia účtovných kníh a dokladov (prehliadka účtovania po formálnej a vecnej stránke), účtovné poradenstvo (k založeniu a vedeniu účtovníctva) a účtovno-znalecké posudky („...*sú výsledkom kritického skúmania účtovníctva, buď so zreteľom na majetkový stav podniku alebo s ohľadom na výsledky hospodárenia v určitom období s naznačením príčin, následkov a možných náprav*“). Soušek (1936) poukázal aj na trestno-právnu zodpovednosť revíznych kancelárií, kedy pri úmyselnom falšovaní údajov ručí majiteľ revíznej kancelárie za spôsobenú škodu podľa § 1 299 a § 1 300 *Obecného zákonníka občianskeho čísla 946/1811* zo dňa 1. júna 1811¹². „*§ 1 299 Kto sa verejne hlási k úradu, k umeniu, k živnosti alebo remeslu; alebo kto bez nutnosti dobrovoľne prevezme konanie, ktorého vykonanie vyžaduje osobitné umelecké znalosti alebo neobyčajnú usilovnosť, dáva*

¹² 946/1811 Sb. OBECNÝ ZÁKONÍK OBČANSKÝ zo dňa 1. júna 1811, oddiel II O práve k veciam (§ 285 – § 1 341), XXX. Hlava O práve na náhradu škody a zadosťučinenie (§ 1 293 – § 1 341), dostupné na <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjygeyv6ojugyxhazrgmydaljq>

tým najavo, že dôveruje svojej potrebnej usilovnosti a potrebným neobyčajným znalostiam; musia teda stáť za ich nedostatok. Ak však vedel ten, kto mu konanie zveril, o neskúsenosti jeho; alebo ak mohol pri obyčajnej opatrnosti vedieť, je zároveň neskôr uvedený vinný nedopatrením. § 1 300 Znalec je aj vtedy zodpovedný, ak udelí nedopatrením za odmenu škodlivú radu v záležitostiach svojho umenia alebo vedy. Okrem tohto prípadu ručí radca len za škodu, ktorú inému spôsobil udelením rady vedome.“

3.1.3 Odborové organizácie účtovnej profesie

Podľa štatistického skúmania, ktoré bolo organizované Štatistickým úradom v rokoch 1922 až 1927, zverejnenom v publikácii „*Odborové organizácie zamestnanců v letech 1921 až 1927*“, pôsobili v sledovanom období pri rôznych podnikoch a úradoch odborové hnutia. Tie prostredníctvom odborových organizácií, odborových ústrední a voľných združení (záujmových zoskupení), mali záujem sa podieľať, okrem iného, na činnosti rôznych profesií združovaných v týchto formách a sledovať riešenia určitých špeciálnych odborových otázok. Celkovo mal Štatistický úrad v roku 1927 zozbierané informácie z celkového počtu 561 odborových organizácií. V nasledovnom zozname uvádzame chronologicky, okrajovo, niektoré z nich, zaoberajúce sa predovšetkým profesiou účtovníka:

- *Ústřední spolek československých knihkupeckých účetních a pomocnictva knihkupeckého a nakladatelského*, založený v roku 1877, so sídlom v Prahe;
- *Spolek účetních úředníků státních*, založený v roku 1908 so sídlom v Prahe, vydávali ročne 6 až 12 čísiel *Časopis pro účetnictví a kontrolu*;
- *Klub účetních úředníků hlavního města Prahy*, založený v roku 1910 so sídlom v Prahe;
- *Klub moravských zemských účetních úředníků* (do roku 1922 *Odborová organizace zemských úředníků účetních v Praze*), založený v roku 1920 so sídlom v Brne;
- *Klub účetních úředníků zemědělské rady pro Čechy*, založený v roku 1923 so sídlom v Prahe;

Ako autor textovej časti publikácie Oberschall (1931) uvádza, zámerom vydania uvedenej publikácie boli nielen praktické potreby Štatistického úradu, ale aj dôvod, že chýbal celkový prehľad podstatných dát o týchto organizáciách. Najmä z pohľadu

medzinárodného postavenia ČSR pri rôznych medzinárodných organizáciách bolo potrebné mať získané dáta k dispozícii. Dáta získaval Štatistický úrad dotazníkovou formou, ktoré následne skúmali nielen po číselnej ale aj vecnej stránke, dôležitými zdrojmi informácií boli aj výročné a zjazdové správy, stanovy organizácií a účtovné závierky.

3.1.4 Zväz komerčných inžinierov, bilančných znalcov a organizačných poradcov

V rámci odborných účtovných kruhov pôsobili komerční inžinieri, ktorí v roku 1933 založili *Zväz komerčných inžinierov, bilančných znalcov a organizačných poradcov*, ako stavovskú organizáciu poradných inžinierov komerčných. Zväz sa podľa prezentácií v zjazdovom zborníku, vydanom pri príležitosti prvého celoštátneho zjazdu komerčných inžinierov v roku 1935 zameriaval na nasledovné odborné činnosti: *Revízia* – jednotlivé, detektívne a preventívne revízie za účelom odkrytia a zamedzenia nesprávností, stály dohľad nad účtovníctvom, kontrola nákladov, preskúmanie kalkulácií, rentability, štatistiky. *Bilančné porady a posudky* – spolupráca pri zostavovaní uzávierky, porady účtovno-daňové, posudky pri použití a poskytovaní úveru. *Organizácia* – zariadovanie a premenia účtovníctva pri použití najmodernejších účtovných metód, organizácia skladového prevádzkového účtovníctva, odborné porady pri prechode na strojové účtovníctvo. *Hospodárske porady* – spolupráca pri zakladaní, fúziách, sanáciách a likvidáciách podnikov, usporiadanie majetkových sporov pri disolúcií.

Členovia boli do zväzu prijímaní po prísnom výbere a ak nevedeli preukázať aspoň päťročnú prax alebo publikačnú činnosť, museli pred prijatím zložiť ústnu a písomnú skúšku. Po absolvovaní Vysokej školy obchodnej v Prahe mali predpoklady na výkon funkcie revízora alebo znalca. Titul „komerční inžinier“ získavali absolventi po úspešnom absolvovaní štvorročného štúdia rozdeleného na dvojročné všeobecné a dvojročné odborné obchodné štúdium. Titul bol upravený *Zákonom číslo 103/1929 o reorganizácii vysokej školy obchodnej v Prahe*, presnejšie v § 5 „*Stavovského označenia „inžinier“ (Ing.) sú oprávnení užívať tí, ktorí podľa doposiaľ platných poriadkov vykonali obe štátne skúšky na vysokej škole obchodnej v Prahe*“. Uvedené štúdium bolo jediné tohto druhu nielen na území Československej republiky ale aj v zahraničí, ako uvádza Tobolka (1938). Vyučovanými predmetmi boli účtovníctvo, veda súkromno-ekonomická, národné hospodárstvo, národohospodárska politika, vedy právne, matematické, fyzika, obchodný zemepis

a svetový jazyk. Absolvovali komerční inžinieri mali predpoklady uplatniť sa ako podnikatelia, samostatní obchodníci, radcovia, revízori, znalci, mohli pracovať ako úradníci verejnej správy. Komerční inžinieri boli stavovsky aktívni v Spolku československých inžinierov, ich snahou bolo, „*aby sa im dostalo oprávnení, ktoré užívajú autorizovaní civilní inžinieri ostatných odvetní.*“ V roku 1935 sa komerční inžinieri pri príležitosti, už spomenutom, prvého celoštátneho zjazdu komerčných inžinierov vyjadrili aj k snahe Grémia, Syndikátu a Verband dosiahnuť zákonnú úpravu revízneho povolania podľa návrhu z roku 1928, vrátane dodatkov z roku 1934. Komerční inžinieri sympatizovali so snahou úradného overenia povolania revízorov bez vysokoškolského obchodného vzdelania. Ich podmienkou ale bolo, aby poradné činnosti boli v kompetencii len kvalifikovaných revízorov, úradne autorizovanými civilnými komerčnými inžiniermi.

3.1.5 Štátne inštitúcie upravujúce výkon účtovnej profesie – štátnych účtovníkov

Napriek tomu, že Najvyšší účtovný kontrolný úrad a Poľnohospodársky ústav účtovnícko-spravovedný boli štátom zriadené inštitúcie, rozhodli sme sa zmieniť o jeho fungovaní, presnejšie o štátnych účtovníkoch – úradníkoch, o podmienkach ich kvalifikácie a podmienkach pre prijatie do služby. Máme za to, že významnou mierou ich organizačné nastavenie prijímacieho a vzdelávacieho procesu ovplyvňovalo aj organizácie združujú účtovníkov v ostatných odvetviach.

3.1.5.1 Najvyšší účtovný kontrolný úrad

Najvyšší účtovný kontrolný úrad bol zriadený za účelom dozoru nad štátnym hospodárstvom *Zákonom číslo 175/1919 Sb. Najvyšší účtovný kontrolný úrad* vypracoval v zmysle uvedeného Zákona rokovací poriadok, ktorý bol po odsúhlasení Národným zhromaždením záväzný pre výkon úradu. Predsedu najvyššieho účtovného kontrolného úradu vymenovával prezident republiky na základe návrhu vlády a bol zodpovedný za činnosť úradu. Najvyšší účtovný kontrolný úrad spolupracoval pri vydávaní nových nariadení, týkajúcich sa účtovníctva a kontroly. Bez súhlasu úradu nesmeli byť vydané akékoľvek zmeny týchto nariadení. Podľa Nariadenia číslo 500 z 2. septembra 1919, ktorým sa upravilo zaradenie úradníkov Najvyššieho účtovného kontrolného úradu do skupín podľa § 52 služobnej pragmatiky upravila vláda ČSR zaradenie úradníkov najvyššieho účtovného kontrolného úradu do troch skupín podľa služobného zamerania, na úradníkov konceptných,

úradníkov účtovných a úradníkov kancelárskych. Následne v *Zákonom číslo 103/1926 Sb. (tzv. Platový zákon)* a *Nariadením číslo 103/1927 Sb. o úradníckych kategóriách a úradníckych tituloch* boli upravené zaradenia týchto úradníkov do platových tried, kvalifikačných tabuliek, prípadne definované náležité tituly („viceprezident najvyššieho účtovného kontrolného úradu“).

Popri štátom zriadenom Najvyššom účtovnom kontrolnom úrade, ktoré bolo zamerané vo svojej podstate na kontrolu a správu štátneho účtovníctva, pôsobil ministerstvom financií zriadený *Revízny odbor ministerstva financií*, ktorého úlohou bola predovšetkým kontrola agendy podnikov v obore dávok z majetku a kontrola daní. Ako uvádzajú Bednář, Fuksa (1936), právom revízneho odboru ministerstva financií bolo vykonávať náhodné prehliadky obchodných, hospodárskych a živnostenských kníh, zápisov a akýchkoľvek dokladov, výsluch personálu ako i obhliadku investovaného majetku osôb fyzických a právnických bez predchádzajúceho ohlásenia, dohliadať a vstupovať do akýchkoľvek ústavov peňažných, bankových, zmenárenských a poisťovacích a používať ich zápisy a doklady za stanoveným účelom, nahliadať do akýchkoľvek úradných spisov ukladacích alebo vymeriavacích, alebo vyžiadať si ich u príslušných úradov, používať podľa potreby znalcov a dôverníkov menovaných ministerstvom financií. Šustiak (2013) uviedol, že kontrolu vymerania a výberu priamych a nepriamych daní zabezpečoval revízny odbor ministerstva financií prostredníctvom podriadených finančných orgánov v Prahe, Brne, Opave, v Bratislave a Užhorode. Zároveň uvedené druhostupňové inštalácie slúžili ako odvolací orgán pre rozhodnutia prvostupňových orgánov pôsobiacich na miestnej úrovni.

Kvalifikačné predpoklady štátneho úradníka, ktorý pracoval ako účtovník v štátnej sfére sa odlišovali od požiadaviek kladených na ostatných podnikových účtovníkov. Štátny úradník – účtovník musel pri uchádzaní sa o miesto v štátnej správe preukázať náležité vzdelanie na strednej škole pre službu účtovnú, musel mať dovŕšený 18. rok života, nie však viac ako 40 rokov, byť bezúhonný, fyzicky schopný a musel absolvovať predbežné vzdelanie pred prijatím do civilnej štátnej služby. Predbežným vzdelaním sa okrem preukázaného absolvovania prednášok štátnej účtovedy alebo účtovníctva na verejných obchodných a vysokých školách v Prahe na „*Vysoká škola obchodní*“ a „*Německá universita v Prahe*“, zrušená dekrétom prezidenta v roku 1945 a v Brne na vysokej škole „*Německá vysoká škola technická v Brně*“, zanikla v roku 1945 a „*Česká vysoká škola technická v Brně*“, dnešné *Vysoké učení technické v Brne*. Predbežným vzdelaním sa

myslelo i samoštúdium (autodidakt), kedy uchádzač musel preukázať prostredníctvom akých teoretických pomôcok si osvojili učebný odbor. Po absolvovaní jedného roka v pozícii čakateľa, mohol kandidát absolvovať odbornú skúšku zo štátneho účtovníctva (na základe *nariadenia generálneho účtovného riaditeľstva zo 17. novembra 1852, ríšskeho zákona číslo 1 ex 1853 pre účtovných úradníkov všetkých štátnych odborov*). Skúšku skladal kandidát pred skúšobnou komisiou, ktorá bola zložená z predsedu a dvoch skúšobných komisárov, z ktorých jeden musel byť profesorom alebo docentom prednášajúci štátnu účtovedu na verejnej škole a druhý komisár spolu s predsedom komisie boli vyšší štátni úradníci menovaní ministerstvom vnútra. O absolvovanie skúšky sa mohli kandidáti uchádzať v troch termínoch v priebehu jedného roka, na základe písomnej žiadosti spoplatnenej skúšobným poplatkom 75 K a pre autodidakta 100 K (Štefan, 1925). Skúška bola ústna, absolvent sa o výsledku dozvedel priamo po skončení skúšky a v prípade úspešného absolvovania obdržal vysvedčenie preukazujúce dosiahnutú kvalifikáciu. Následne boli úspešní kandidáti v odbore štátne účtovníctvo zaradení do služobného pomeru podľa služobnej pragmatiky, ako sme už uviedli vyššie, úvodom časti diplomovej práve.

V roku 1926 predniesol finančný odborník, vládny radca Vincenc Uzel návrh (*Bilanční a daňová revue 1/1926*), ako reakciu na rozsiahlu bernú¹³ reformu, aby bolo účtovné vzdelanie podmienkou aj pre úspešný výkon bernej (daňovej) reformy, keďže, ako zdôvodňuje „*komplikované predpisy berných zákonov kladú na finančného úradníka veľké požiadavky, znamenajú neekonomické preťažovanie berných správ a krízu bernej administratívy. Dorast nemôže byť pri nervóznej práci berných správ odborne vychovávaní a školení*“. Keďže považoval univerzitnú prípravu pre finančnú službu konceptnú za nedokonalú a pre platné právo finančné takmer žiadnu, navrhol vzdelanie formou zvláštneho kurzu na Vysoké škole obchodnej v Prahe, prípadne na obchodných akadémiách v sídlach Obchodných komôr. Zámerom bolo, aby „*odborným vzdelaním a praktickým výcvikom dorastu služby finančnej štát docielil väčšieho výberu daní, najmä odkrývaním daňových podvodov a bolo tak možné znížiť daňové bremeno v prospech poctivých poplatníkov*“. Úrad bol v roku 1939 po rozdelení republiky organizačne rozdelený. Pre územie Českej republiky pokračoval vo výkone pôvodný Najvyšší účtovný kontrolný úrad pre územie Slovenskej

¹³ Ako definuje Pazourek (1917) „bernictví“ – odvodené zo staročeského „berna“ – daň

republiky bol zriadený samostatný Najvyšší účtovný kontrolný úrad a to *Zákonom Snemu Slovenskej republiky číslo 186/1939* s účinnosťou od 4. augusta 1939.

3.1.5.2 *Pol'nohospodársky ústav účtovnícko-spravovedný*¹⁴

Podľa Nariadenia vlády republiky Československej zo dňa 15. júla 1919 číslo 400 o zriadení Pol'nohospodárskeho ústavu účtovnícko-spravovedného, v § 1, bolo jeho účelom okrem iného „*číselne vysvetľovať výrobné a výnosové pomery poľnohospodárske*“. Primárny účel ústavu bol stanovený ako vedecký, so zámerom vybudovania poľnohospodárskej vedy, informatívny a poradný pre hospodársko-politické opatrenia, pre potreby poľnohospodárskej výroby a v neposlednom rade za účelom výchovným v poľnohospodárskych kurzoch pre podnikateľov. Ústredie Ústavu v Prahe bolo rozdelené na oddelenia účtovné, spotrebnej štatistiky, dotazníkových akcií, cenovej a pre štúdium konjunktúry a matematicko-štatistické a publikačné. Podklady pre štatistické zisťovanie ústav zabezpečoval prostredníctvom svojich pobočiek v Prahe, v Brne, v Bratislave a v Užhorode. V sledovanom období pracovalo pre Ústav 15 vysokoškolsky vzdelaných poľnohospodárskych inžinierov, 45 stredoškolsky alebo nižšie odborne vzdelaných pracovníkov.

Podľa informácií prezentovaných v správe Ústavu „*Správy Pol'nohospodárskeho ústavu účtovnícko-spravovedného Československej republiky 25 rokov práce*“, v rokoch 1918 a 1931 ukončil a vyhodnotil Ústav 2 rozsiahle dotazníkové akcie, ktorých zámerom bolo vierohodne podchytiť štruktúru poľnohospodárstva na území Československa. Dotazníkové akcie boli zamerané na organizačnú štruktúru dotknutých podnikov, na výrobné a výnosové situácie v poľnohospodárskych podnikov a zároveň sa dotazníkové otázky dopytovali na daňové zaťaženie podnikov a ich zadlženosť. Zberom vhodných štatistických informácií, práve dotazníkovými akciami, ústav zabezpečil dostatočný materiál pre ich následné spracovanie a použitie pre publikačnú, prednáškovú a poradnú činnosť ústavu.

Ústav organizoval každoročne účtovné kurzy pre samostatných poľnohospodárov, do roku 1938 presne 872 kurzov v troch krajoch štátu. Zároveň pre poľnohospodárov

¹⁴ Ako definuje Pazourek (1922): *Spravověda – „starší název pro soukromou ekonomiku zemědělskou“*

vydával a zostavoval účtovné pomôcky, aby si účtovníctvo vedeli viesť aj sami. Ústav od svojho založenia kontroloval a uzatváral účtovníctvo dobrovoľne prihláseným poľnohospodárom „za mierny poplatok“, V roku 1938 Ústav v už spomenutej publikácii „*Zemědělský ústav účetnicko-spravovědný Československé republiky 25 rokov práce*“ uvádza, že doposiaľ zostavil 4.950 účtovných závierok a aktuálne, v roku 1938, kontroloval účtovníctvo v 1.606 podnikoch všetkých veľkostných skupín a výrobných oblastí. Výsledky zostavených účtovných závierok boli poľnohospodárom oznamované prostredníctvom „*Konečnej správy*“, kde boli individuálne výsledky dotknutého poľnohospodára alebo poľnohospodárskeho podniku porovnané s priemerom v danej oblasti a období.

Ako pomôcku pre vedenie účtovníctva pre poľnohospodárov vydal ústav „*Jednoduché účtovníctvo pre poľnohospodárov*“, v českom, slovenskom a nemeckom jazyku. Pre väčšie poľnohospodárske podniky zostavil a následne vydal „*moderné prepisovacie účtovníctvo Propis*“. Výsledok dotazníkovej akcie ukončenej v roku 1918 bol v roku 1919 publikovaný ako „*Spracovanie výsledkov sledovania poľnohospodárskych podnikov*“. Dotazníkovej akcie sa zúčastnilo 1652 podnikov. V roku 1931 bol výsledok druhej dotazníkovej akcie publikovaný pod názvom „*Výsledky sledovania vplyvu pozemkovej reformy na výrobu poľnohospodársku v Čechách a na Morave*“, výsledný materiál bol publikovaný v 7 zväzkoch, celkovo na 4412 stranách. Druhej dotazníkovej akcie sa zúčastnilo 3044 podnikov. Nosnými informáciami výsledkov boli výrobné podmienky podniku, organizačné znaky a výsledky hospodárenia. Môžeme pozorovať, že činnosť Poľnohospodárskeho ústavu účtovno-spravovedného bola rozsiahla a významná na celom území prvej Československej republiky. Nielen v oblasti pravidelného poľnohospodárskeho štatistického vyhodnocovania informácií, znamenal Ústav svojím pôsobením významný príspevkom pre oblasť účtovníctva. Okrem toho, že zabezpečovali vlastné účtovné kurzy pre poľnohospodárov a metodicky ich v oblasti účtovníctva usmerňovali, pomáhali poľnohospodárom aj s procesom účtovnej závierky.

Záver

Výsledky vlastného skúmania sme zhrnuli v tretej kapitole diplomovej práce. Na zhodnotenie činnosť profesných organizácií účtovníkov v prvej Československej republike bolo potrebné analyzovať ich činnosť, organizačnú štruktúru, prípadne stanovby združenia, ich výstupy a posúdiť, do akej miery napĺňali svoje základné ciele a poslanie. Stanovili sme si niekoľko kritérií, ktoré sme zvažovali pri hodnotení a to akým spôsobom podporovala organizácia svojich členov, či mala organizácia náležitý vplyv na ostatné subjekty hospodárskeho života, prípadne či odborná kvalifikácia bola podmienkou pre členstvo alebo prácu v organizácii. Dôležitým predmetom skúmania činnosti uvedených organizácií bola oblasť vzdelávania svojich členov. Je zrejmé, že organizácie združujúce účtovníkov sa vyznačovali aktívnou odbornou činnosťou, dbali na kvalifikačné predpoklady účtovníkov a tiež významne prispievali v odborných kruhoch publikačnou činnosťou. Práve tieto početné diela z uvedeného obdobia boli cenným zdrojom poznatkov pre písanie diplomovej práce. Zároveň diplomovou prácou poskytujeme pohľad na význam spoločenského vplyvu združení, spolkov a organizácií účtovníkov, ktoré sa postupne formovali s vývojom účtovníctva v prvorepublikovom období. Spolu s vývojom účtovníctva zastáva dôležitú úlohu aj výmena informácií, znalostí a skúseností medzi jednotlivými účtovníkmi a organizáciami, ktoré ich združovali. Vďaka tejto potrebe a nevyhnutnosti sa formovali po stáročia rôzne skupiny, spoločenstvá, ktoré poskytovali účtovníkom v praxi potrebné vedomostné a praktické zázemie. Záverom diplomovej práce môžeme konštatovať, že skúmané organizácie mali vo svojich štruktúrach zástupcov z rôznych odvetví, čo bolo základom nielen pre rôznorodosť poznatkov, ale najmä pre presadenie úsilia skúmaných profesných organizácií naprieč hospodárskym spektrom. Tak isto skúmané intenzívne zapájanie spoločensky významných predstaviteľov do diskusií o činnosti profesných organizácií účtovníkov potvrdzuje vyššie uvedené, dostať snahu profesných účtovných organizácií do povedomia odbornej verejnosti. Predstavitelia odbornej verejnosti v období prvej Československej republiky často zdôrazňovali, že odborná a morálna situácia stavu profesných účtovníkov a s tým súvisiacej revízie je znepokojujúco neuspokojivá. Presadzovali podmienenie koncesie odbornou kvalifikáciou v účtovnom odbore, ktorá by bola súčasne podmienená aj náležitou praxou. Ak by sme uvedený stav porovnali so súčasnými podmienkami pre výkon účtovnej profesie, zaznamenávame výrazné rozdiely medzi Slovenskou a Českou republikou, ako sme priblížili v prvej kapitole diplomovej

práce. Zjednodušene, situácia koncesie výkonu účtovnej praxe je naďalej v Slovenskej republike pre zainteresované odborné kruhy neuspokojivá, na rozdiel od Českej republiky, kde profesia účtovníka nesie so sebou aj kvalifikačné predpoklady a z toho predpokladajúcu záruku odbornosti. Diplomovou prácou predkladáme nový pohľad nielen na činnosť týchto profesných organizácií účtovníkov, ale zakomponovali sme ich činnosť do kontextu legislatívnych zmien, ktoré boli v období prvej Československej republiky významné pre účtovníctvo. Prostredníctvom skúmania nielen vlastnej činnosti týchto organizácií, ale aj vplyvu legislatívnych zmien a podmienok daného obdobia sme priniesli ucelenejší prehľad činnosti profesných organizácií účtovníkov v období prvej Československej republiky. Vďaka skúmaniu historických faktov, v zmysle anotácie diplomovej práce, môžeme lepšie porozumieť súčasnej praxi v oblasti účtovníctva a účtovníckych organizácií.

Veríme, že diplomová práca je prínosom nielen z odborného ale aj historického hľadiska, kedy sa nám podarilo činnosť profesných organizácií účtovníkov v období prvej Československej republiky detailnejšie podporiť aj legislatívou platnou v danom období.

Zoznam použitej literatúry

1. Knihy/Monografie

BALÁŽI, P. a kol. *Histografia financií na území Slovenska*, 1, vydanie Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-484-3. 272 s

BEDNÁŘ, A., FUKSA, J. 1936, *Repetitorium účetnictví: pro obchod, průmysl a peněžnictví*. Praha: Československá grafická unie, 405 s

BOHUSLAV, J.V. 1923, *Rukověť života spolkového*, Praha: Tiskárna František Rebec, 252s

BUJŇÁKOVÁ, M. a kol., *Dane ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*, 1. vydanie, Košice: UPJŠ, 2015, ISBN 978-80-8152-246-8, 408s

DVOŘÁKOVÁ, D. 2008; *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*

DUSIL, V. 1924, *Československé právo spolkové*, Aventinum Praha 74s.

FIALA, J. 1923, *Právní předpisy Československé republiky, pokud se týkají účetnictví*. V Praze: Sekce profesorů komercialistů při Ú. S. Čs. P., 30 s.

FUKSA, J. 1929, *Prakse a teorie účetního znalce*. Praha: Tiskem Otakara Janáčka 190 s.

FUKSA, J. 1929, *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový: obchodně-technická prakse a teorie, zvláště z oboru otázek účetních, finančně právních a daňových se zvláštním zřetelem k soukromo-ekonomickým potřebám průmyslu, obchodu, živností a zemědělství. I. Díl: („A“ – „Ažiotáž“*. Praha: nákladem Tiskových podniků Ústředního svazu československých průmyslníků v Praze, 964 s

FUKSA, J. 1934, *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový: obchodně-technická prakse a teorie, zvláště z oboru otázek účetních, finančně právních a daňových se zvláštním zřetelem k soukromo-ekonomickým potřebám průmyslu, obchodu, živností a zemědělství. VI. Díl: („Nakladatelství“ – „Pojištění soukromé“)*. Praha: nákladem Tiskových podniků Ústředního svazu československých průmyslníků v Praze, 975 s

FUKSA, J. 1936, *Slovník obchodně-technický, účetní a daňový: obchodně-technická prakse a teorie, zvláště z oboru otázek účetních, finančně právních a daňových se zvláštním zřetelem k soukromo-ekonomickým potřebám průmyslu, obchodu, živností a zemědělství. VIII. Díl: („Přímé daně v ČSR“ – „Skladištní podnikání“)*. Praha: nákladem Tiskových podniků Ústředního svazu československých průmyslníků v Praze, 976 s

GAJDOŠOVÁ, M, 2020, *Sloboda združovania a občianske združenia*, Bratislava: Univerzita Komenského, Právnická fakulta, 145 s. ISBN 978-80-7160-571-3 (dostupné na

- https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Pracoviska/Katedry/KTPSV/ostatne/2020__VS_ucebnica__Sloboda_zdruzovania_a_obcianske_zdruzenia__Gajdosova__2.12.2020.pdf)
- GAJDOŠOVÁ, M. KOŠIČIAROVÁ, S. (eds). 2019, *Združenia osôb ako prvok demokracie a sloboda združovania*. Trnava: VEDA, vydavateľstvo SAV, ISBN 978-80-568-0310-3 (dostupné na <https://www.truni.sk/sites/default/files/uk/f000227.pdf>)
- KŘEČEK, S. 2018, *Má dáti – dal*, Zlín, ISBN: 978-80-906540-7-5
- LAŠŤOVKA, M. a kol. 1998 *Pražské spolky*, Praha: Scriptorium, 742 s. ISBN 80-902151-9-X
- OBERSCHALL, A. a spol., *Odborové organizace zaměstnanců v letech 1921–1927*, Praha: Orbis, 1931, 216 s
- PAZOUREK, J. OTTO. 1924, *Ottův obchodní slovník. Díl II. Část 2. Pie – Žurnál*, Praha: Unie, 908 s
- PAZOUREK, J. OTTO, 1917, *Ottův obchodní slovník. Díl I. A – J*, Praha: Unie, 1 252 s
- ŠTEFAN, J. 1921, *Všeobecné účetnictví*. Brno: Tiskem Polygrafie 200 s.
- ŠTEFAN, J. 1925, *Státní účetnictví československé*. Brno: Tiskem Polygrafie 514 s.
- IAS/IFRS; Brno: Computer Press; ISBN 978-80-251-1950-1; 344s.
- SOUŠEK, Karel J. 1935 *Obchodní inženýrství v současném hospodářství: vydáno jako sjezdový sborník při příležitosti prvního celostátního sjezdu komerčních inženýrů ve dnech 9. a 10. března 1935*. Praha: Spolek komerčních inženýrů. Dostupné na: <<https://www.digitalniknihovna.cz/vse/uuid/uuid:743bca02-dae6-11ea-86e2-005056a54372>>
- ŠLOSÁR, R. 2008, *Dejiny účtovníctva na Slovensku*, Iura Edition, spol. s r.o., ISBN 978-80-8078-227-6
- SEDLIAČIKOVÁ, M. 2018, *Finančné účtovníctvo*, Zvolen, ISBN 978-80-228-3057-7
- SLAVÍČKOVÁ, P. 2017, *Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích*, Olomouc, ISBN 978-80-244-5170-1
- TOBOLKA, Z.V. 1938, *Naučný slovník aktualit 1938*, Praha: L. Mazáč, 519s

2. Články v časopisoch

Správy Poľnohospodárskeho ústavu účtovnícko-spravovedného Československej republiky 25 rokov práce, expozícia na hospodárskej výstave poľnohospodárskej jednoty v dňoch 21.–29. mája 1938. Nákladom vlastným Kníhtlače Orbis v Prahe

Účetní listy (1926): *Účetní listy, časopis věnovaný účetnictví a obchodním zájmům vůbec. Ročník XVIII.* Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků, 1926

Účetní listy (1927): *Účetní listy, časopis věnovaný účetnictví a obchodním zájmům vůbec. Ročník XIX.* Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků, 1927

Účetní listy (1928): *Účetní listy, časopis věnovaný účetnictví a obchodním zájmům vůbec. Ročník XX.* Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků, 1928

Účetní listy (1930): *Účetní listy, časopis věnovaný účetnictví a obchodním zájmům vůbec. Ročník XXII.* Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků, 1930

Účetní listy (1931): *Účetní listy, časopis věnovaný účetnictví a obchodním zájmům vůbec. Ročník XXIII.* Praha, Tiskové podniky Ústředního svazu československých průmyslníků, 1931.

3. Články v elektronických časopisech a jiné příspěvky

JANHUBA M. – JANHUBOVÁ. J, 2018, *Charakteristiky soustav účtů používaných v Československu ve druhé polovině 20. století*, In: Český finanční a účetní časopis, rok 2018, číslo 13, číslo 4, s. 33–50, Dostupné na <<https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2018/04/03.pdf>>

MADĚRA, F. , 2014, *Regulácia a kvalita profesie účtovníka v Slovenskej republike: vzia praktizujúceho účtovníka*, Dostupné na:

<<http://kuaa.sk/uploads/Regul%C3%A1cia%20a%20kvalita%20profesie%20%C3%BA%C4%8Dtovn%C3%ADka%20v%20Slovenskej%20republike-%20v%C3%ADzia%20praktizuj%C3%BAceho%20%C3%BA%C4%8Dtovn%C3%ADka.pdf>>

SLAVÍČKOVÁ, P. 2020, *Proměny účelu účetnictví v různých obdobích existence českého státu*, In: *Historica revue pro historii a příbuzné vědy, Články a studie* s. 1–12, Dostupné na: <https://dokumenty.osu.cz/ff/journals/historica/2020-1/Slavickova_1_2020.pdf>

ŠUSTIAK, M, 2013, *Finančná správa vznikla v roku 1850*, In: *Finančné aktuality*, s. 6–9, Dostupné na:

<https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Financna_sprava/Casopisy/fa/2013/FA_2013_01.pdf>

4. Internetové zdroje

https://www.mfsr.sk/files/archiv/11/IRA_15_2020_osobcast.pdf

<https://skcu.sk/>

<https://www.svaz-ucetnich.cz/>

<https://www.komora-ucetnich.cz/>

<https://www.acpa.cz/>

<https://uzei.cz/>

<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/pravni-ramce>

<https://ives.minv.sk/rmno/>

5. Československé právné normy

946/1811 Sb. Obecný zákonník občanský

Zákon číslo 1/1863 říšského zákona

Zákonný článek XXXVII z roku 1985 (Obchodný zákon z roku 1875)

Zákon číslo 11/1918 Sb. o zriadení samostatného štátu československého

Zákon číslo 175/1919 Sb. o zriadení a pôsobnosti najvyššieho účtovného kontrolného úradu

Zákon číslo 185/1920 Sb. ktorým sa zriaďuje inžinierska komora pre Československú republiku

Zákon číslo 302/1920 Sb. ktorým sa upravujú pomery sporiteľní

Zákon číslo 309/1920 Sb. o dávke majetku a dávke z prírastku majetku

Zákon číslo 404/1922 Sb. o úprave hospodárenia v štátnych závodoch, ústavoch a zariadeniach, ktoré prevahou nemajú plniť úlohy správne

Zákon číslo 239/1924 Sb. o vkladných knižkách (listoch), akciových bankách a o revízii bankových ústavov

Zákon číslo 103/1926 Sb. o úprave platových a niektorých služobných pomerov štátnych zamestnancov (Platový zákon)

Zákon číslo 103/1927 Sb. o úradníckych kategóriách a úradníckych tituloch

Zákon číslo 76/1927 Sb. o priamych daniach

Zákon číslo 78/1927 Sb. o stabilizačných bilanciách

Zákon číslo 103/1929 Sb. o reorganizácii vysokej školy obchodnej v Prahe

Zákon číslo 186/1939 Snemu Slovenskej republiky o Najvyššom účtovnom kontrolnom úrade.

Zákon číslo 116/1946 Sb. o jednotnej organizácii podnikového počtovníctva

Nariadenie vlády republiky Československej číslo 96/1919 o zriadení revízneho odboru pri ministerstve financií

Nariadenie číslo 400/1919 o zriadení Poľnohospodárskeho ústavu účtovnícko-spravovedného

Nariadenie číslo 500/1919, ktorým sa upravuje zaradenie úradníkov najvyššieho účtovného kontrolného úradu do skupín podľa § 52 služobnej pragmatiky

Nariadenie číslo 563/1919, ktorým sa mení nariadenie vlády číslo 400 Sb. z. a II., o zriadení poľnohospodárskeho ústavu účtovnícko-spravovedného

Nariadenie číslo 147/1922 Sb. z a n. obsahuje ustanovenia o revízorstve pre spoločnosti s r.o.

Nariadenie číslo 73/1951 Sb., ktorým sa zriaďuje Ministerstvo štátnej kontroly

6. Slovenské právne normy

Ústava Slovenskej republiky

Zákon NR SR číslo 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní

Zákon NR SR číslo 513/1991 Zb. Obchodný zákonník

Zákon NR SR číslo 47/1992 Zb. Občiansky zákonník

Opatrenie Ministerstva financií SR číslo 23054/2002–92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva

Zákon NR SR číslo 431/2002 Z. z. Zákon o účtovníctve

7. České právne normy

Zákon číslo 563/1991 o účtovníctve

Zákonom číslo 455/1991 Sb. o živnostenskom podnikaní

České účtovné štandardy pre účtovné jednotky, ktoré účtujú podľa vyhlášky číslo 500/2002 Sb., v znení neskorších predpisov, ktoré sú podnikatelia účtujúci v sústave podvojného účtovníctva

České účtovné štandardy pre účtovné jednotky, ktoré účtujú podľa vyhlášky číslo 501/2002
Sb., v znení neskorších predpisov, ktoré sú bankami a inými finančnými inštitúciami
České účtovné štandardy pre účtovné jednotky, ktoré účtujú podľa vyhlášky číslo 502/2002
Sb., v znení neskorších predpisov, pre účtovné jednotky, ktorú sú poisťovňami