

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Komparace českého a vietnamského účetního systému

Thuy Linh Do

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Thuy Linh Do

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Komparace českého a vietnamského účetního systému

Název anglicky

Comparison of Czech and Vietnamese accounting system

Cíle práce

Cílem práce je identifikovat zásadní rozdíly v oceňování, účtování a vykazování základních prvků českého a vietnamského účetního systému. Na základě identifikovaných rozdílů dále kvantifikovat vliv těchto odlišností na finanční situaci (rozhahu) a výkonnost (výsledek hospodaření) podnikatelských subjektů.

Metodika

Literární rešerše bude provedena deskripcí právních předpisů obou států a dalších literárních zdrojů (monografických, časopiseckých, internetových). Vlastní část práce bude založena na komparaci způsobů oceňování, účtování a vykazování základních účetních prvků. Hlavní identifikované odlišnosti budou demonstrovány na praktických příkladech, v rámci kterých bude kvantifikován vliv na finanční situaci (rozhahu) a výkonnost (výsledek hospodaření) podnikatelských subjektů.

Doporučený rozsah práce

60 stran

Klíčová slova

Účetnictví, oceňování, vykazování, VAS, ČÚS

Doporučené zdroje informací

LUONG, Duc Cuong, 26 Chuan muc ke toan Viet Nam. 1. Ha Noi: Nha Xuat Ban Tai Chinh, 2015. ISBN 978-604-79-1225-4.

NOVOTNÝ, P. P. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2019*. Praha: Grada Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2251-6.

SKÁLOVÁ, Jana, 2020. *Podvojně účetnictví 2020*. 1. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-1034-6.

ŠTEKER, K. – OTRUSINOVÁ, M. *Jak číst účetní výkazy : základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4.

TRAN, Xuan Nam. *Ke toan tai chinh Tap 1*. Ha Noi: Nha Xuat Ban Tai Chinh, 2015. ISBN 978-604-79-1188-2.

TRAN, Xuan Nam. *Ke toan tai chinh. Tap 2*. Ha Noi: Nha Xuat Ban Tai Chinh, 2015. ISBN 978-604-79-1189-9.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 4. 11. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 5. 11. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 11. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Komparace českého a vietnamského účetního systému“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29. 11. 2022

Poděkování

Touto cestou bych velmi ráda poděkovala paní doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za přijetí a ochotu vést moji diplomovou práci, za její připomínky a poskytnutí cenných rad během jejího zpracování.

Komparace českého a vietnamského účetního systému

Abstrakt

Cílem diplomové práce je komparace účetního systému dvou států se zcela odlišným právním, ekonomickým i kulturním prostředím. V důsledku globalizace světové ekonomiky dochází k harmonizaci účetních systémů a k všeobecné snaze o zajištění srovnatelnosti účetnictví, oceňování a finančních výkazů na mezinárodní bázi. V návaznosti na to Vietnam svůj účetní systém založil na základě Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS s určitými specifickými úpravami a Česká republika podobně vstupem do Evropské unie přijala do své legislativy unijní směrnice.

Pro výstup práce je důležité si nejdříve udělat obrázek o účetním systému obou států. Teoretická část se zaměřuje na vývoj účetnictví, právní regulaci, účtovou osnovu a charakteristiku vybraných položek výkazů. Na základě zjištěných poznatků byly identifikovány rozdíly především ve vykazování účetní závěrky formě finančních výkazů, způsobu odpisování dlouhodobého majetku a způsobu účtování o finančním leasingu. Naopak byly shledány podobnosti v oblasti vlivu státu na účetní prostředí, právní úpravy v účetnictví a způsobu oceňování.

Klíčová slova: Účetnictví, oceňování, vykazování, VAS, ČÚS, zákon o účetnictví, finanční leasing, účetní závěrka, harmonizace účetnictví

Comparison of Czech and Vietnamese accounting system

Abstract

Objective of this thesis is to compare accounting system of two countries with entirely distinct legal, economic and culture environment. Consequently, to globalization of the world economy, accounting systems are being harmonized and generally providing comparable accounting, valuation and financial statements on international basis. Following this, Vietnamese accounting system is based on International Accounting Standards (IAS/IFRS) with specific adjustments. Changes in accounting were applied according to Union directive in the Czech Republic as well when the country became a member of the European Union.

For outcome of the thesis is important to picture accounting system of both countries. Therefore, theory of the thesis is focused on development of accounting legal regulations, chart of accounts and characteristics of selected items of the statements. Based on the findings, differences were identified mainly in reporting of financial statements, the form of financial statements, the method of depreciation of fixed assets and the method of accounting for financial leasing. And in contrast, similarities were observed in the state's influence in the accounting environment, legal regulation in accounting and the method of valuation.

Keywords: Accounting, valuation, financial reporting, VAS, CAS, Law on accounting, finance lease, financial statement, accounting harmonization

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Historický vývoj účetnictví	13
3.2 Regulace a harmonizace účetnictví	13
3.2.1 Klasifikace účetních systémů.....	14
3.2.2 Harmonizace účetnictví	16
3.3 Účetnictví v České republice	18
3.3.1 Vývoj českého účetnictví.....	18
3.4 Legislativní úprava účetnictví v České republice	22
3.4.1 Zákon o účetnictví	22
3.4.2 Vyhlášky	29
3.4.3 České účetní standardy	30
3.5 Účtová osnova.....	30
3.6 Vybrané položky výkazu podle českých účetních předpisů	30
3.6.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	30
3.6.2 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	33
3.6.3 Leasing.....	34
3.7 Účetnictví ve Vietnamu.....	34
3.7.1 Vývoj vietnamského účetnictví	34
3.8 Legislativní úprava účetnictví ve Vietnamu	39
3.8.1 Zákon o účetnictví	40
3.8.2 Vyhlášky	43
3.8.3 Účetní standardy VAS	43
3.8.4 Oběžníky	47
3.9 Účtová osnova.....	48
3.10 Vybrané položky výkazů podle vietnamských standardů VAS.....	49
3.10.1 VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek.....	49
3.10.2 VAS 04 – Dlouhodobý nehmotný majetek.....	52
3.10.3 VAS 02 – Zásoby.....	52
3.10.4 VAS 05 – Investice do nemovitosti	53
3.10.5 VAS 06 – Leasing.....	54
4 Vlastní práce.....	57
4.1 Přehled rozdílů VAS a ČÚS.....	57
4.2 Demontrace a kvantifikace rozdílů ČÚS a VAS na konkrétních příkladech ..	65

4.2.1	Převod položek rozvahy	65
4.2.2	Převod položek výkazu zisku a ztráty	66
4.2.3	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	67
4.2.4	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	74
4.2.5	Leasingy	75
4.2.6	Komparace dopadu finančního leasingu dle ČÚS a VAS.....	83
5	Zhodnocení výsledků.....	85
6	Závěr.....	87
7	Seznam použitých zdrojů.....	89
8	Seznam tabulek.....	92
9	Přílohy	93
10	Vzorce	93

1 Úvod

Počátky účetnictví sahají až do 15. století, kdy se objevily i první znaky podvojného účetnictví. Vývoj účetnictví probíhal v různých zemích odlišným způsobem tak, aby splňoval požadavky, které byly kladeny na jednotlivé země. Dnes existuje celá řada účetních systémů a na základě ekonomické integrace a globalizace dochází ke vzniku nadnárodních společností a růstu mezinárodních obchodů. Aby jednotlivé účetní systémy jednotlivých zemí byly jednotné a dobře srovnatelné, dochází k harmonizaci a standardizaci účetnictví.

Vietnam je rozvojovou zemí, která má dlouholetou válečnou historii. Po válce se země snažila stále zlepšovat ekonomickou situaci a z tohoto důvodu dodnes přitahuje pozornost zahraničních investorů. Rok 1986 byl významným rokem pro vietnamské účetnictví, protože došlo k ekonomické reformě *Doi Moi*, která vedla k významné změně hospodářské situace a celkové změně vietnamské společnosti. Vietnamské hospodářství tak postupně přecházelo z centrálně plánovaného hospodářství na tržně orientovanou ekonomiku. Na vietnamský účetní systém měl velký vliv projekt Evropské unie EUROTAPVIET, kdy se Vietnam inspiroval prvky mezinárodního účetnictví, jež následně zakomponoval i do svého účetního systému.

Pro Českou republiku byl významný rok 1989, kdy padla Komunistická strana Československa, což vedlo k zásadní změně ekonomické situace státu. Tato změna dále ovlivnila i vývoj českého účetního systému do podoby, která je známá dnes.

Vietnam má z obchodního hlediska velmi blízký vztah s Českou republikou. V celosvětovém srovnání je Vietnam třicátým největším obchodním partnerem Česka, z Vietnamu se dováží především spotřební zboží a z České republiky naopak stroje a průmyslová zařízení.

Diplomová práce se bude zabývat účetním systémem těchto dvou zemí, kde jejich politicko-ekonomická situace byla do 90. let byla ovlivněna především tehdejším Sovětským svazem.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je na základě vietnamského a českého účetního systému identifikovat významné rozdíly v oceňování, účtování a vykazování základních účetních prvků. Dílčím cílem je významné rozdíly ilustrovat na praktických příkladech, na kterých bude kvantifikován vliv na finanční situaci (rozvahu) a výkonnost (výsledek hospodaření) podnikatelských subjektů.

2.2 Metodika

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to na teoretickou a praktickou. V úvodu teoretické části byl na základě literárních zdrojů charakterizován pojem účetnictví a jeho historický vývoj, regulace a harmonizace.

Teoretická část je věnována samotnému vietnamskému a českému účetnímu systému, a to především historickému vývoji daného státu, právní regulaci českého a vietnamského účetního systému, který se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškami, oběžníky a účetními standardy.

V závěru teoretické části byly pro lepší výsledky a pro komparaci vybrány významné položky výkazů dle vietnamských standardů VAS a následně definovány. Tato část se zabývá dlouhodobým hmotným majetkem, dlouhodobým nehmotným majetkem, zásobami, investicí do nemovitosti a leasingem.

V praktické části byla za pomoci poznatků z literární rešerše provedena komparace, kdy prostřednictvím tabulky bylo cílem zjistit rozdíly mezi oběma účetními systémy. Následně byly identifikované odlišnosti zasazeny do příkladů „best practice“ tak, aby demonstrovaly vliv na finanční situaci a výkonnost podnikatelského subjektu.

3 Teoretická východiska

3.1 Historický vývoj účetnictví

Počátky účetnictví se datují do období před více než deseti tisíci lety v oblasti nynějšího Středního východu. Impulsem pro jeho vznik jsou počátky směnných obchodů, potřeba zaznamenávat stavy majetků, pohledávek a závazků ještě před vynalezením písma (Malíková, 2010).

První nejstarší písemný záznam týkající se pravidel účetnictví vznikl v roce 1494 a byl sepsán mnichem Lucou Paciolim. Spis se jmenuje „*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*“ (Novotný, 2020). Toto tvrzení vyvrací publikace Malíkové (Malíková, 2010), která udává, že první zmínka o pravidlech účetnictví se vyskytovala již v díle *The Arthashastra* od indického ekonoma Kautilya v období přibližně 4. st. př. n. l. Účetnictví se průběžně vyvíjelo v závislosti na vývoji ekonomické společnosti a jejích podmínkách, což se projevilo nejvíce při industrializaci.

3.2 Regulace a harmonizace účetnictví

Regulací neboli řízením finančního účetnictví se rozumí stanovení obecných národních pravidel pro vedení účetnictví dané země. Proces může být uskutečňován dvěma způsoby, a to regulací právní normy a regulací účetních standardů (Kovanicová, 2004).

Regulací právní normou se rozumí, že je účetnictví řízeno státním orgánem, který vydává zákony ukládající povinnosti podnikatelským subjektům. Nevýhodou této regulace je, že s každou změnou předpisů následuje zdlouhavý legislativní proces. Platnost právní normy je vždy omezena hranicemi dané země, což přináší nesrovnalosti v účetních systémech a výkaznictví jednotlivých zemí (Kovanicová, 2004).

Regulace účetními standardy je stanovena souborem přijatých předpokladů, uznávaných účetních zásad, doporučení, metod či praxí. Jedná se o samoregulaci či o autoregulaci, kdy se podniky regulují samy a vliv státních institucí je potlačen. Většinou se jedná o regulaci, která je založena na zvykovém a precedenčním právu (Kovanicová, 2004).

V důsledku postupující globalizace obchodu, světových kapitálových trhů a burz cenných papírů je vyvíjen tlak na harmonizaci účetního výkaznictví. Jedná se o snahu sblížení

účetních systémů jednotlivých zemí bez ohledu na to, jakým způsobem bylo účetnictví vykazujícího podniku regulováno v mateřské zemi (Kovanicová, 2004).

3.2.1 Klasifikace účetních systémů

Účetní systémy ve světě lze uspořádat a klasifikovat do skupin se společnými vlastnostmi pomocí deduktivního a induktivního postupu (Kovanicová, 2005).

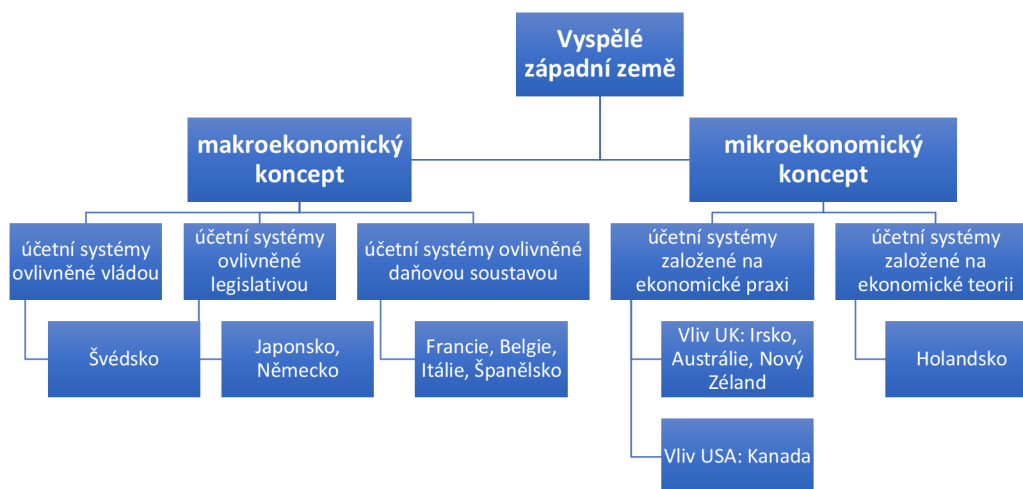
Deduktivní postup

Jedná se o postup, který je založen na řazení účetních systémů vyspělých západních států do tříd podle sféry vlivu do podtříd a do skupin. Deduktivní postup má dvě základní třídy, na kterých se účetní systémy zakládají – makroekonomický a **mikroekonomický koncept** (Kovanicová, 2005).

- Makroekonomickým se rozumí koncept, který vychází při tvorbě účetního systému přednostně z národohospodářské politiky státu. Činnosti podniku jsou omezeny okolním prostředím a jejich cíle se musí přizpůsobit ekonomické politice státu.
- Mikroekonomický koncept chápe účetnictví jako součást podnikohospodářské sféry, je tedy z velké části podřízen soukromým zájmům a je směřován tak, aby přispěl k dosahování ekonomické stability.

Na následujícím obrázkovém schématu je znázorněné členění účetního systému dle deduktivního postupu.

Obrázek 1 Deduktivní přístup klasifikace účetních systémů



Zdroj (Kovanicová, 2005), vlastní zpracování

Induktivní postup

Na základě induktivního postupu byl účetní systém klasifikován do čtyř modelů (Kovanicová, 2005):

- Model anglosaský je charakteristický pro země s působením značného počtu nadnárodních společností a rozvinutým peněžním a kapitálovým trhem. Cílem modelu je především přiblížit informační potřeby externím uživatelům, tedy převážně investorům a věřitelům. Účetnictví není deformováno daňovými hledisky a probíhá na bázi zvykového práva, díky čemuž umožňuje pohotově reagovat na potřeby uživatelů i trhu.
- Kontinentální model se vyskytuje převážně v zemích kontinentální Evropy, Japonsku a frankofonních zemích v Africe. Podniky jsou spjaty s finančními institucemi. Účetnictví je regulováno právními normami a je ovlivněno převážně daňovou legislativou.
- Model jihoamerický, jak už z názvu vyplývá, je využíván převážně ve státech Jižní Ameriky. V těchto zemích je vysoká míra inflace, a proto se využívá inflační účetnictví, kdy se bere v úvahu vliv inflace při tvorbě účetních výkazů. Cílem účetnictví je uspokojení potřeb vlády a daňových orgánů.

- Smíšený model se uplatňuje v zemích bývalého Sovětského svazu a zemích východní a střední Evropy. Je tu snaha o přechod z centrálně řízené ekonomiky k tržně orientovanému hospodářství, tedy k vytvoření účetnictví, které je pod vlivem harmonizace účetnictví. V tomto modelu se vyskytují tradiční prvky uniformity a podřízenosti daním s prvky anglosaského modelu.

3.2.2 Harmonizace účetnictví

V důsledku globalizace světové ekonomiky, kdy vzniká čím dál více nadnárodních společností, je potřeba, aby uživatelé účetních výkazů měli hodnověrné, objektivní a srozumitelné informace. Jedná se tedy o proces, v němž dochází ke sblížení finančního účetnictví a výkaznictví za účelem dosažení shody.

V současné době existují tři linie mezinárodní účetní harmonizace (Dvořáková, 2017):

- Účetní směrnice Evropské unie.
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.
- Americké účetní standardy US GAAP.

Harmonizace v rámci Evropské unie

Založením Evropského hospodářského společenství v roce 1957 došlo ke sjednocení hospodářského a politického prostředí v zemích Evropské unie. Harmonizace účetnictví v Evropě byla řešena za pomoci směrnic, které byly závazné pro všechny členské státy. Základ účetního kodexu zemí Evropské unie byl tvořen čtvrtou, sedmou a osmou směrnicí.

Smyslem čtvrté směrnice byla harmonizace ročních účetních výkazů velkých a středních kapitálových společností. Směrnice stanovovala obecná ustanovení účetních výkazů, obecné zásady rozvahy a výsledovky, oceňovací principy, obsah přílohy k účetní závěrce a výroční zprávě a informace ohledně zveřejňování a ověřování účetních výkazů.

Sedmá směrnice z roku 1983 doplňovala čtvrtou směrnicí a zaměřovala se na seskupené podniky, mající charakter koncernu, holdingu apod. Směrnice předepisovala právní požadavky na konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy. V návaznosti na předchozí

dvě směrnice vznikla roce 1984 osmá směrnice, které poupravovala požadavky na kvalifikaci osob, které mohly provádět audit účetních výkazů (Kovanicová, 2004).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS

V roce 1973 byl v Londýně založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). Jednalo se o nezávislou soukromou profesní organizaci, která byla založena na základě dohody profesních účetních institucí pocházejících z Austrálie, USA, Kanady, Mexika, Francie, Německa, Japonska, Nizozemska, Velké Británie a Irsku. Činnost výboru IASC měla na starosti Rada, která se skládala ze 13 zemí, jež byly jmenovány Radou IFAC. Mezinárodní standardy vydané výborem IASC byly označovány zkratkou IAS. Po roce 2000 vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy a v roce 2010 byla přejmenovaná na IFRS Foundation. Nadaci řídí 22 správců, kteří zastupují různé zemědělské oblasti a profese. Správci jmenují členy Rady pro mezinárodní účetní standardy-IASB, Poradní sbor a Výbor pro interpretaci (Dvořáková, 2017).

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví vycházejí z koncepčního rámce, který je ideovou základnou, z níž vychází řešení jednotlivých problémových okruhů, dále tvořených jednotlivými standardy IFRS. Koncepční rámec se zabývá vymezením funkce účetních výkazů a jejich uživatelů, kvalitativní charakteristikou výkazů, vymezením jejich položek, oceňováním a zásadami, na nichž je založen informační obsah účetních výkazů (Kovanicová, 2003).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou určeny především pro kapitálové společnosti s cílem dosahování zisků a jsou akceptovány v rámci Evropské unie. V současné době se také rozrůstají do méně rozvinutých zemí, kde jsou v některých případech akceptovány i jako jediná účetní norma pro všechny účetní jednotky (Dvořáková, 2017).

Americké standardy US GAAP

Americký účetní systém se vyvíjel koncem 20. let minulého století jako reakce na světovou hospodářskou krizi. Následně vznikl Americký institut certifikovaných veřejných účetních, který vytvořil výbor a následně zpracoval jednotný účetní systém. Později v roce 1973 vznikla Rada pro účetní standardy (FASB), jež vydala uznávaný účetní systém dnes známý

jako US GAAP. Americké uznávané účetní zásady (US GAAP) jsou používány jen v USA a většinou se jedná o americké společnosti, které jsou registrovány u SEC neboli Americká komise pro cenné papíry a burzy. SEC má pravomoc stanovovat obsah a formu účetních závěrek, a když s nějakým účetním předpisem nesouhlasí, může nařídít FASB, aby předpis změnila. US GAAP se skládá ze tří hierarchických úrovní – *fundamentální postuláty, koncepční rámec a účetní standardy* (Kovanicová, 2004).

Fundamentální postuláty tvoří nejvyšší hierarchickou úroveň. Jsou to základní principy a předpoklady, na kterých je tvořen účetní systém USA. Mezi ně lze zařadit zásadu pravdivého a věrného zobrazení, historické náklady, opatrnost, princip uznávání výnosů, princip přiřazování nákladů aj. Za základní předpoklad lze považovat koncept ekonomické jednotky, předpoklad trvání podniku, akruální koncept, oceňování, finanční pozice podniku a předpoklad stabilního dolaru (Kovanicová, 2005).

Koncepční rámec je další hierarchickou úrovní, na niž jsou založeny výkazy finančního účetnictví. Definiuje kvalitativní charakteristiku účetních výkazů, jejich prvky a určuje zásady jejich rozpoznání, kvantifikace, vykazování a zveřejňování.

Poslední hierarchickou úrovní jsou účetní standardy, které obsahují doporučené účetní postupy využívané v konkrétních oblastech účetnictví. Jedná se o nejpodrobnější regulace účetnictví (Kovanicová, 2005).

3.3 Účetnictví v České republice

3.3.1 Vývoj českého účetnictví

Vývoj českého účetnictví souvisel s historickým vývojem země. V českém jazyce byla účetní terminologie zaznamenávána ve druhé polovině 19. století. Z důvodu nadvlády habsburské monarchie se české účetnictví vyvíjelo z německých kořenů (Hrdý, 2008).

V následující kapitolách bude podrobněji popsán historický vývoj českého účetnictví v období od roku 1918 do roku 2004.

Účetnictví v českých zemích do roku 1918

Období vlády Marie Terezie a jejích synů přineslo v roce 1749 zásadní proměnu ve vztahu k vedení účetnictví. Na vývoji a podobě účetnictví se podílel hlavně stát, který vedení účetních záznamů definoval jako povinnost s ohledem na vlastní potřeby. V tomto období se lze setkat se dvěma účetními systémy.

První z nich se nazývá *kamerální účetní soustava* označovaná také jako jednoduché účtování. Princip spočíval v tom, že účetní zápis o dané události se zapisoval na jediné položce a byly evidovány jen příjmy nebo výdaje. Kamerální účetní systém byl založen na 2 dílčích elementech – časovém (deníkovém) účetnictví a soustavném (knihovacím) účetnictví. Veškeré časové zápisy plateb (výdaje a příjmy) se chronologicky evidovaly do deníku, který se stal základem pro další účtování v hlavní knize. Dále existovaly ještě pomocné knihy, jako jsou knihy pokladní, knihy pozemkové, kniha jistin, sborníky, knihy poukázek aj. Díky nim bylo dosaženo větší přehlednosti účetnictví (Hrdý, 2008).

Druhým účetním systémem bylo *dopické účetnictví*, které se dá přirovnat k dnešnímu podvojnému účetnictví. Využívalo se převážně v obchodech nebo v kupeckém hospodářství. Hlavním principem bylo zaznamenávání každého jednacího případu jako soubor dávky a k ní náležející protidávky (Hrdý, 2008).

Účetnictví v českých zemích v období 1918–1945

Účetnictví za období první republiky bylo obdobné jako za doby Rakousko-Uherska. V tomto období vznikaly právní předpisy, které nadále rozvíjely obsah Všeobecného zákoníku z roku 1863. Nové předpisy se vyvíjely s ohledem na potřeby nově vzniklého státu a na jeho politicko-hospodářskou situaci. Mezi nejvýznamnější zákony, které vznikaly, se řadí *zákon č. 309/1920 Sb., o dávkě z majetku a dávkě přírůstku na majetku*, který upravoval i pravidla pro oceňování majetku. Dalším zákonem byl *zákon č. 404/1922 Sb., o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních*, jehož cílem bylo přizpůsobit hospodaření státních podniků hospodařením soukromých podniků.

Účetnictví se vyučovalo kromě na obchodních školách i na průmyslových a živnostenských školách (Slavičková, 2017).

Účetnictví v letech 1946–1989

Účetní evidence se od roku 1946 odlišovala od předchozích let především svojí jednotností. Základním prvkem byla orientace na informační potřebu země na základě představy o centrálně plánovaném řízení ekonomiky. V roce 1946 byl vydán *zákon č.116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví*, který zavedl do praxe pojem podnikové účetnictví, čímž se rozumí účetnictví, statistika, kalkulace a rozpočetnictví podniků. Dne 5. listopadu 1946 bylo vydáno vládní nařízení č. 205 Sb., které stanovilo jednotné účetní zásady i dobu, od kdy tyto povinnosti vznikaly. Vládní nařízení č. 205 definovalo jednotlivá pravidla pro účetní zápisy a zabývalo se obsahem, náležitostmi a strukturou účetních dokladů a závěrky. V období 1946–1951 tak byl položen základ pro sledování hospodářské činnosti ekonomických subjektů (Slavičková, 2015).

Na konci roku 1951 byl vyhlášen *zákon č.108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidence*, který vymezoval zásady pro účetní evidenci. V ustanovení bylo stanoveno, že účetní evidenci řídí Ministerstvo financí, které zároveň i schvaluje typové vzory účetní evidence, výkazy a směrnice, a to společně se Státním úřadem statistickým. Předpis také zároveň předepisuje zákonnou povinnost všem ekonomickým subjektům podávat správně, pravdivě a včas veškeré údaje a zprávy orgánům evidence a statistiky. Tento zákon plně nahradil předchozí zákon č. 116 Sb.

V roce 1952 vzniklo i nové *vládní nařízení č. 41/1952, o zásadách pro účetní evidenci*, jehož text publikovaného vládního nařízení nahradil vládní předpis z roku 1946 (Slavičková, 2015).

Později bylo nařízení č. 41/1952 Sb. nahrazeno nařízením č. 30/1958 Sb., definujícím taktéž účetní zásady. Obsah nařízení definuje účetní evidenci na jedné straně jako běžnou účetní evidenci s výslednou kalkulací vlastních nákladů a na straně druhé jsou účetní výkazy jednotlivých organizací a souhrnné účetní výkazy.

V 70. letech byla znovu zavedena a změněna jednotná soustava podnikového účetnictví *zákonem č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací*. Mimo účetnictví byl kladen důraz i na oblast kalkulací jako základu pro tvorbu cen a statistiky a jako nástroje pro sběr informací, které byly potřebné k řízení plánovité ekonomiky. Na tento zákon dále navazovalo *vládní nařízení č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací*, které definovalo pravidla pro vytváření a užívání informační soustavy

organizací, což bylo povinností pro všechny organizace. Dalším navazujícím předpisem byla *vyhláška č. 154/1971 Sb., o účetnictví*, jejímž obsahem byla podrobná ustanovení ohledně účetních dokladů, zápisů, knih a výkazů. Náležitosti účetního dokladu byly: název účetního dokladu, popis obsahu operace, částka, datum vystavení, podpis pracovníka, který činnost nařídil, a podpis účetního. Dále u dokladů, které souvisely s hospodářskou operací, byla potřeba udat den konání a subjekty, které operaci vykonávaly.

Krátce před změnou politického systému v roce 1989 dosáhla účetní evidence konečné podoby, a to konkrétně 14. listopadu 1989 byl vydán zákon č. 128/1989 Sb., který doplňoval zákon z roku 1971. Hlavním cílem tohoto zákona bylo zavedení účetnictví jako nástroje kontroly hospodařících jednotek v centrálně řízené ekonomice.

Výše zmíněné právní předpisy zůstaly v platnosti ještě několik let po pádu komunistického režimu a zavedení tržní ekonomiky (Slavičková, 2017).

Účetnictví v letech 1989–2004

Přechod k demokracii a k tržnímu hospodářství způsobilo změnu v celé ekonomice. Došlo tedy i k radikální změně účetního systému, který byl upraven tak, aby vyhovoval rozvíjícímu se tržnímu hospodářství. Cílem každého účetnictví bylo podávat věrný a poctivý obraz o finanční a ekonomické situaci podniku a zajistit srovnatelnost dat v národním i nadnárodním měřítku. Dne 1. 1. 1992 vstoupil v platnost *zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*, kterým se řídily všechny ekonomické subjekty, které účtovaly v podvojném nebo jednoduchém účetnictví. Nový účetní systém se nejvíce přibližoval ke kontinentálnímu systému účetnictví, a to převážně přejímáním prvků z francouzského účetního systému (Hrdý, 2008).

Od prvního ledna 2004 byla přijata novela zákona o účetnictví, kdy se zrušilo jednoduché účetnictví a bylo nahrazeno daňovou evidencí, závaznou pro fyzické osoby, které nevedou podvojný účetnictví. Nově byly vydány vyhlášky Ministerstva financí pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, neziskové společnosti, příspěvkové organizace a státní fondy.

Vstup České republiky do Evropské unie vedl k harmonizaci účetnictví tak, aby bylo co nejvíce srovnatelné s účetním prostředím členských států (Malíková, 2010).

3.4 Legislativní úprava účetnictví v České republice

Od roku 2004 existuje v českém účetním systému třístupňová struktura českých účetních předpisů:

1. Zákon o účetnictví – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
2. Soubor základních vyhlášek.
3. Šest souborů českých účetních standardů vydaných Ministerstvem financí.

Obrázek 2 – Legislativní struktura účetnictví v České republice



Zdroj: Vlastní zpracování

3.4.1 Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví je v souladu s harmonizací českého práva s právem Evropské unie, vychází z evropských předpisů a vztahuje se na všechny účetní jednotky. Upravuje rozsah a vedení účetnictví, požadavky na průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování a dále definuje podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Skládá se z devíti částí (Králová, 2020):

První část: Obecná ustanovení (§ 1–8 ZoÚ)

Tato část zákona stanovuje základní jednotku, na kterou se vztahuje zákonná povinnost vedení účetnictví.

Zákon definuje účetní jednotky jako:

- právnické osoby sídlící na území České republiky,

- zahraniční právnické osoby či zahraniční jednotky, které podnikají na území České republiky,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby včetně zahraničních, které jsou zapsané v obchodním rejstříku,
- svěřenské fondy dle občanského zákoníku,
- fondy obhospodařované penzijní společnosti,
- investiční fondy bez právní osobnosti,
- a ostatní osoby dle zvláštního právního předpisu (Zákon č. 563/1991).

Zákon dále stanovuje podmínky pro shromažďování účetních záznamů pro potřeby států od vybraných účetních jednotek, a to včetně sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Těmito jednotkami se rozumí např. organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, zdravotní pojišťovny a příspěvkové organizace.

Dále jsou samostatně popsány subjekty veřejného zájmu, což jsou banky, spořitelny a úvěrová družstva, pojišťovny a zajišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny. V této části zákona se dále definuje význam jednoduchého a podvojného účetnictví, povinnosti účetních jednotek a délka účetního období, jež představuje dvanáct po sobě jdoucích měsíců a obvykle se shoduje s kalendářním rokem. V některých případech si účetní jednotka může zvolit hospodářský rok, který trvá také dvanáct měsíců, ale začíná prvním dnem jiného měsíce než leden (Zákon č. 563/1991).

Kategorizace dle zákona o účetnictví vymezuje čtyři kategorie dle výše aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců. Níže v tabulce č. 2 jsou uvedena kritéria pro stanovení jednotlivých účetních jednotek.

Tabulka 1 – Kritéria jednotlivých účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem (netto)	Roční úhrn obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	< 9 mil. Kč	< 18 mil. Kč	< 10
Malá	< 100 mil. Kč	< 200 mil. Kč	< 50
Střední	< 500 mil. Kč	< 1 000 mil. Kč	< 250
Velká	> 500 mil. Kč	> 1 000 mil. Kč	> 250

Zdroj: (Králová, 2020),

Druhá část: Vedení účetnictví, Rozsah vedení účetnictví (§ 9–17 ZoÚ)

Tato část se zabývá rozsahem vedení účetnictví. Základním způsobem vedení účetnictví je vedení v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou účetnictví vést jen příspěvkové organizace, mikro účetní jednotky, malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, spolky, odborové organizace, církve, nadační fondy a družstva. Rozdíl mezi plným a zjednodušeným rozsahem je v sestavování účtového rozvrhu, možnosti spojení účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, účetní jednotky nemusí provádět korekce ocenění majetku a závazků a nemusí tvořit rezervy. Dále se druhá část zabývá charakteristikou účetních dokladů, zápisů a účetní knihou. Celé účetnictví se musí řídit zásadou dokladovosti, kdy účetní doklad, např. stvrzenky, faktury přijaté a vydané, zachycuje v účetní jednotce hospodářskou operaci. Aby byly tyto účetní doklady považovány za platné a průkazné, musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti.

Tyto zákonem stanovené náležitosti jsou:

- *označení účetního dokladu,*
- *obsah účetního případu a jeho účastníci,*
- *peněžní částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,*
- *okamžik vyhotovení účetního dokladu,*
- *okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení dokladu,*
- *podpis osoby odpovědné za účetní případ a podpis osoby odpovědné za jeho zaičtování (Zákon č. 563/1991).*

Účetní jednotka na základě účetních dokladů provádí účetní zápisy do účetních knih.

Účetními knihami se rozumí:

- *deník, v němž jsou účetní zápisy zaznamenávány chronologicky,*
- *hlavní kniha, v nichž jsou účetní zápisy uváděny z věcného hlediska,*
- *knihy analytických účtů, které podrobně rozvádějí účty hlavní knihy,*
- *podrozvahové účty (Zákon č. 563/1991).*

Hlavní kniha zahrnuje minimální zůstatky účtů ke dni otevírání a zavírání hlavní knihy, a to alespoň za kalendářní měsíc souhrnné obraty na straně „Má dáti a Dal“. Pro některé vybrané účetní jednotky existuje pravidlo vykazování obrátů denně.

Dále zákon stanoví, kdy se účetní knihy otevírají a uzavírají. Okamžikem schválení účetní závěrky, kterým se rozumí den zasedání nejvyššího orgánu účetní jednotky, není možné, aby byly prováděny další účetní zápisy do účetních knih. Opravu lze pak provést na vrub či ve prospěch rozvahového účtu „*Jiný výsledek hospodaření minulých let*“, aby oprava nezkreslovala účetnictví běžného období (Králová, 2020).

Třetí část: Účetní závěrka (§ 18–23b ZoÚ)

Každá účetní jednotka je povinna k rozvahovému dni, tedy ke dni, kdy se uzavírají účetní knihy, sestavit účetní závěrku. Účetní závěrka je tvořena rozvahou, výkazem zisku a ztrát a přílohou. Střední a velké účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi, musí povinně sestavovat mimo jiné i výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí obsahovat obchodní firmu nebo název, sídlo, identifikační číslo a datum zápisu do veřejného rejstříku, právní formu účetní jednotky, předmět podnikání, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisový záznam statutárního orgánu nebo podnikatele. Účetní jednotky, které jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí mít závěrku v plném rozsahu. Ostatní mohou mít sestavenou účetní závěrku ve zkrácené podobě. V této části zákona jsou dále popsána kritéria pro ověřování účetní závěrky auditorem, sestavení výroční zprávy a povinnosti ohledně zveřejňování účetní závěrky (Králová, 2020).

Čtvrtá část: Způsoby oceňování (§ 24–28 ZoÚ)

V této části zákona se setkáváme se způsoby oceňování majetku a závazků ke stanovenému datu, a to v peněžním vyjádření. Mezi způsoby oceňování patří:

- *„pořizovací cena, tedy cena, za kterou byl majetek koupen od externího dodavatele včetně nákladů spojených s pořízením“*

- „*reprodukční pořizovací cena je cena majetku, který není nově pořízen, a vykazuje tedy již určité opotřebení*“
- „*vlastní náklady, jimiž se rozumí cena, která je vytvořena přímými náklady vynaloženými na výrobu či jinou činnost nebo nepřímými náklady vztahujícími se k výrobě nebo jiné činnosti*“ (Zákon č. 563/1991).

Pátá část: Inventarizace majetku a závazků (§ 29–30 ZoÚ)

Každá účetní jednotka má povinnost provedení řádné inventarizace, již se zjišťují skutečné stavy majetku a závazků také to, zda skutečný stav odpovídá hodnotám v účetnictví. Účetní jednotky provádějí inventarizaci periodickou, což je k okamžiku sestavení účetní závěrky, nebo inventarizaci průběžnou, a to v termínu, který si účetní jednotka zvolí individuálně. Skutečné stavy se zjišťují fyzickou nebo dokladovou inventurou. Zjištěné rozdíly mezi stavem skutečným a účetním se nazývají inventarizační rozdíly, jež dále dělíme na manko a přebytek.

Zjištěné stavy majetku a závazků se zaznamenávají v inventurním soupisu, který by se měl uchovávat minimálně po dobu 5 let.

Šestá část: Úschovna účetních záznamů (§ 31–32 ZoÚ)

Účetní jednotky jsou povinny uschovávat všechny účetní písemnosti po určené době. Účetní závěrka a výroční zprávy se uchovávají po dobu 10 let. Účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtové rozvrhy a záznamy o vedení účetnictví se uchovávají po dobu 5 let. Pokud účetní jednotka zanikne, povinnosti spojené s uchováním účetní jednotky nezanikají, ale přechází na nástupce (Králová, 2020).

Sedmá část: Zpráva o platbách orgánům státní správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (§ 32a–32e ZoÚ)

Od roku 2016 mají velké účetní jednotky činné v těžebním průmyslu vystavovat k rozvahovému dni *zprávu o platbách orgánům státní správy členského státu Evropské unie nebo třetí země* (Králová, 2020).

Osmá část: Uvádění nefinančních informací (§ 32f–32i ZoÚ)

Tuto povinnost mají velké účetní jednotky nebo konsolidující účetní jednotky, které mají povinnost uvádět tento druh informací ve výroční zprávě. Za nefinanční informace se považují např. informace o životním prostředí, informace o korupci a úplatkářství, sociální a zaměstnanecké informace apod. (Králová, 2020).

Devátá část: Ustanovení o účetních záznamech (§ 33–38 ZoÚ)

Poslední část zákona je věnovaná obecnému ustanovení účetních záznamů, jejich forem a zásad průkaznosti účetního záznamu. Dále jsou popsány principy oprav v účetních záznamech. Účetní jednotka může provádět opravy v uzavřených účetních knihách jen v případě, že nebyla účetní závěrka schválena nejvyšším orgánem.

Dále jsou poslední dva odstavce věnovány významu uplatňování účetních metod Českých účetních standardů, ustanovením týkajících se přestupků a pokut za porušení nedodržování zákona o účetnictví (Králová, 2020).

Základní účetní předpoklady a zásady

Jedná se o soubor pravidel, která by měla každá účetní jednotka dodržovat při vedení účetnictví, sestavování a předkládání účetních výkazů. Níže budou uvedeny nejdůležitější účetní zásady, které nejsou samostatným právním předpisem, ale vychází ze zákona o účetnictví (Šteker, 2016).

- Zásada věrného a pravdivého zobrazení (§ 7 ZOÚ): Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční

situace účetní jednotky. Účetní závěrka musí být srozumitelná a musí odpovídat skutečnému stavu sestavenému v souladu s účetními metodami, které vychází ze zákona o účetnictví.

- Zásada účetní jednotky: Účetní jednotky musí vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako ekonomický celek. Účetnictví je vedeno tak, že se k němu budou vztahovat veškeré účetní operace a výkazy. Podnik jako účetní jednotka může být tvořen skupinou podniků, ale při uzavírání účetní knihy vytváří konsolidovanou účetní závěrku.
- Zásada trvání účetní jednotky (§ 7 ZOÚ): O účetní jednotce se účtuje za předpokladu, že ve své činnosti bude nadále pokračovat, a tedy není známo, že podnik bude v budoucí době zlikvidován. Na základě tohoto předpokladu se volí např. odpovídající metoda oceňování.
- Zásada konzistence (§ 7 ZOÚ odst. 4): Účetní jednotka dodržuje stálost v účetních metodách, oceňování a odpisování aktiv v průběhu roku i jednotlivých letech. Účetní výkazy musí být srovnatelné z hlediska času.
- Zásada objektivitv účetních informací (§ 7 ZOÚ): Všechny účetní operace, které jsou evidovány v účetní knize musí být doloženy dokladem.
- Zásada opatrnosti (§ 25 ZOÚ odst. 3): Tato zásada spočívá v tom, že se v účetnictví vykazují a do výše výsledku hospodaření promítají všechny předpokládané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly a není známa jejich přesná výše. Zásada spočívá v tom, že se počítá s horším výsledkem a vyazuje se tak „opatrnější“ zisk.
- Zákaz kompenzace (§ 7 ZOÚ): Účetní jednotky mají povinnost účtovat o aktivech, pasivech, veřejných finančních prostředcích, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce bez vzájemného zúčtování. Zákon dovoluje jen vzájemné zúčtování pohledávek a závazků vůči stejné osobě.

Základní požadavky na vedení účetnictví

Dle zákona o účetnictví § 8 by měla každá účetní jednotka vést účetnictví dle následujících požadavků.

- Spolehlivost – informace podávají věrný a poctivý obraz.
- Úplnost – informace jsou úplné, pokud jsou v účetních knihách zaúčtované všechny účetní případy, které proběhly v daném účetním období.
- Průkaznost – veškeré účetní záznamy jsou průkazné, pokud daná účetní jednotka provedla řádnou inventarizaci v souladu se zákonem.
- Srozumitelnost – informace jsou srozumitelné, pokud lze jednoznačně určit obsah účetních záznamů a případů.
- Přehlednost – informace v účetních záznamech jsou přehledně uspořádané.

3.4.2 Vyhlášky

Ministerstvo financí mimo zákon o účetnictví vydává i soubor vyhlášek, které provádějí některá ustanovení *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. Tato kapitola se bude zabývat především obsahem *vyhlášky pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví č. 500/2002 Sb.*, která se skládá ze šesti částí.

Tato vyhláška definuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky. Obsahově vymezuje některé položky v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát a uspořádání vysvětlujících a doplňujících informací v příloze, v přehledu o peněžních tocích a v přehledu o změnách vlastního kapitálu. Vyhláška se zabývá i směrnou účtovou osnovou, která rozlišuje deset účtových tříd a dělí se dále do účtových skupin. Dále je samostatně vymezená část týkající se způsobů oceňování a odpisování majetku, postupů tvorby a použití rezervy, vzájemného zúčtování, metody odložené daně, kursových rozdílů, ocenění souboru majetku aj. Závěr vyhlášky se zabývá konsolidovanou účetní závěrkou a jejím uspořádáním, označováním a obsahovým vymezením položek (Skálová, 2020).

3.4.3 České účetní standardy

Standardy byly vydány podle § 36 zákona o účetnictví Ministerstvem financí za účelem dosažení souladu pro používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění míry srovnatelnosti v účetních závěrkách. Standardy stanovují bližší popis účetních metod a postupů v účtování. Použití účetních standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění ustanovení účetních metod a věrné a poctivé zobrazení účetnictví. V současné době se České účetní standardy skládají z 23 standardů, které jsou zobrazeny v příloze č. 1 (Skálová, 2020).

3.5 Účtová osnova

Jak již bylo dříve řečeno, účtová osnova je upravovaná ve *vyhlášce pro podnikatele č. 500/2000 Sb.* Účtová osnova rozlišuje 10 účtových tříd, které se dále dělí do účtových skupin. Účetní jednotka si dále může určit sama syntetické a analytické členění účtu (Skálová, 2020).

Aktuální účetní osnova:

- Účtová třída 0: Dlouhodobý majetek (aktiva)
- Účtová třída 1: Zásoby (aktiva)
- Účtová třída 2: Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky (aktiva a pasiva)
- Účtová třída 3: Zúčtovací vztahy (aktiva a pasiva)
- Účtová třída 4: Kapitálové účty a dlouhodobé závazky (pasiva)
- Účtová třída 5: Náklady
- Účtová třída 6: Výnosy
- Účtová třída 7: Závěrkové a podrozvahové účty
- Účtová třída 8 a 9: Vnitropodnikové účetnictví

3.6 Vybrané položky výkazu podle českých účetních předpisů

3.6.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Za dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“) se považuje majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 se DHM považuje:

- pozemek,
- stavby,
- hmotné movité věci a jejich soubory,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata,
- poskytnuté zálohy na DHM,
- nedokončený DHM,
- oceňovací rozdíly.

Na základě účetních předpisů není stanoven jednoznačný limit pořizovací ceny a každá účetní jednotka si dle vnitřních účetních směrnic stanoví hranici pořizovací ceny (Valouch, 2012).

Oceňování DHM z účetního hlediska

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému datu, kdy se sestavuje účetní závěrka.

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje:

- v pořizovací ceně – cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně souvisejících nákladů,
- vlastními náklady – přímé náklady vynaložené na výrobu,
- reprodukční pořizovací cenou – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době zaúčtování.

Odpisování DHM

Vytváření účetních odpisů vyjadřuje trvalé snížení hodnoty majetku, které musí odpovídat skutečnému stavu opotřebovanosti majetku. Dle § 28 zákona o účetnictví odpisuje účetní jednotka majetek, ke kterému má vlastnické právo, úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvě o výpůjčce např. operační leasing nebo na základě smlouvě o finančním leasingu, dále nájemce odpisuje majetek, pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat. Provede-li účetní jednotka na majetku technické zhodnocení,

účtuje a odpisuje o tomto technickém zhodnocení v souladu s účetními metodami. Dále dle § 28 odst. 6 *účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odpisování majetku v průběhu užívání*“ (Zákon č. 563/1991).

Podle § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. může účetní jednotka zohlednit zbytkovou hodnotu, tedy hodnotu majetku, o níž účetní jednotka předpokládá, že by ji mohla získat po vyřazení majetku. Tato hodnota nebude v průběhu odpisování majetku odepsaná (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2003).

Účetní jednotka může při účetním odpisování využít tyto tři základní metody:

1. Metoda časová (rovnoměrné, zrychlené, zpomalené účetní odpisy).
2. Metoda výkonová.
3. Metoda komponentního odpisování (Valouch, 2012).

1a) Rovnoměrné účetní odpisy

$$Odpis = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odpisování}} \quad (1)$$

1b) Zrychlené účetní odpisy

$$Odpisy = \frac{2 * \text{vstupní cena} * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)}$$

t..... doba odpisování
i..... rok odpisování

(2)

1c) Zpomalené účetní odpisy

$$Odpisy = \frac{2 * \text{vstupní cena} * i}{t(t + 1)} \quad (3)$$

2) Metoda výkonová

$$\begin{aligned} & \text{odpisový koeficient} \\ 1. & \quad = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet kusů výrobků uvedený výrobcem}} \end{aligned} \tag{4}$$

$$\begin{aligned} & \text{odpis} \\ 2. & \quad = \text{odpisový koeficient} \\ & \quad * \text{skutečný počet výrobků vyrobený v daném roce} \end{aligned}$$

3.6.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem (dále jen „DNM“) se dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí:

- *Nehmotné výsledky vývoje, softwaru, ocenitelná práva, goodwill s dobou použitelnosti delší než 1 rok, technické zhodnocení DNM, a to do výše ocenění určeného účetní jednotkou, ostatní DNM, nedokončený DNM a poskytnuté zálohy na DNM (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2003).*

DNM se oceňuje v(e):

- pořizovací ceně,
- vlastních nákladech,
- reprodukční cenou.

Účetní jednotka může při účetním odpisování využít tyto tři základní metody:

- 1. Metoda časová (rovnoměrné, zrychlené, zpomalené účetní odpisy).
- 2. Metoda výkonová.
- 3. Metoda komponentního odpisování (Valouch, 2012).

3.6.3 Leasing

Leasing znamená pronájem hmotných či nehmotných věcí a práv, kdy pronajímatel poskytuje nájemci za úplatu právo danou věc v průběhu pronájmu používat. V průběhu pronájmu je majetek ve vlastnictví pronajímatele a nájemce může pouze daný majetek za úplatu používat. Rozlišují se dva druhy leasingu – finanční leasing a operativní leasing (Valouch, 2012).

Finančním leasingem se dle § 28 odst. 3 zákona o účetnictví rozumí *„poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku“* (Zákon č. 563/1991).

Pojem operativní leasing se konkrétně v zákoně nedefinuje, ale jedná se o krátkodobý pronájem, kdy po skončení doby pronájmu nedochází k převodu vlastnictví na nájemce (Valouch, 2012).

Dle § 28 odst. 2 zákona o účetnictví je majetek odpisován účetní jednotkou, která má majetek ve vlastnictví a zároveň poskytuje úplatně, či bezúplatně jiné osobě na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvě o výpůjčce (Zákon č. 563/1991).

Dle předchozího odstavce se rozumí, že pronajímatel je v průběhu finančního i operativního leasingu vlastníkem majetku, který musí vykázat v aktivech a následně odepisovat.

Dle České účetního standardu č. 13 pronajímatel a nájemce mají povinnost vést podrozvahovou evidenci ohledně závazků či pohledávek plynoucích z leasingu.

3.7 Účetnictví ve Vietnamu

3.7.1 Vývoj vietnamského účetnictví

Vývoj vietnamského účetního systému byl spojen s hospodářským a politickým vývojem země. Z politického hlediska byl ovlivněn státy jako je Francie, bývalý Sovětský svaz a Čína. V následujících podkapitolách bude popsán vývoj vietnamského účetnictví v čase.

Období před rokem 1975

Vietnam byl rozdělen vojenskou demarkační linií na 17. rovnoběžce – na severní komunistický stát (tzv. Vietnamská demokratická republika) a jižní protikomunistický stát (tzv. Vietnamská republika). Účetnictví na severu bylo ovlivněno převážně bývalým Sovětským svazem a Čínou a na jihu zase Spojenými státy a Francií.

Cílem vlády v severním Vietnamu bylo vybudování socialistického státu, rozvíjení ekonomiky a budování silné armády, která by podpořila boj proti Francii na jihu Vietnamu. Tímto bylo docíleno sjednocení státu (Tran, 2015).

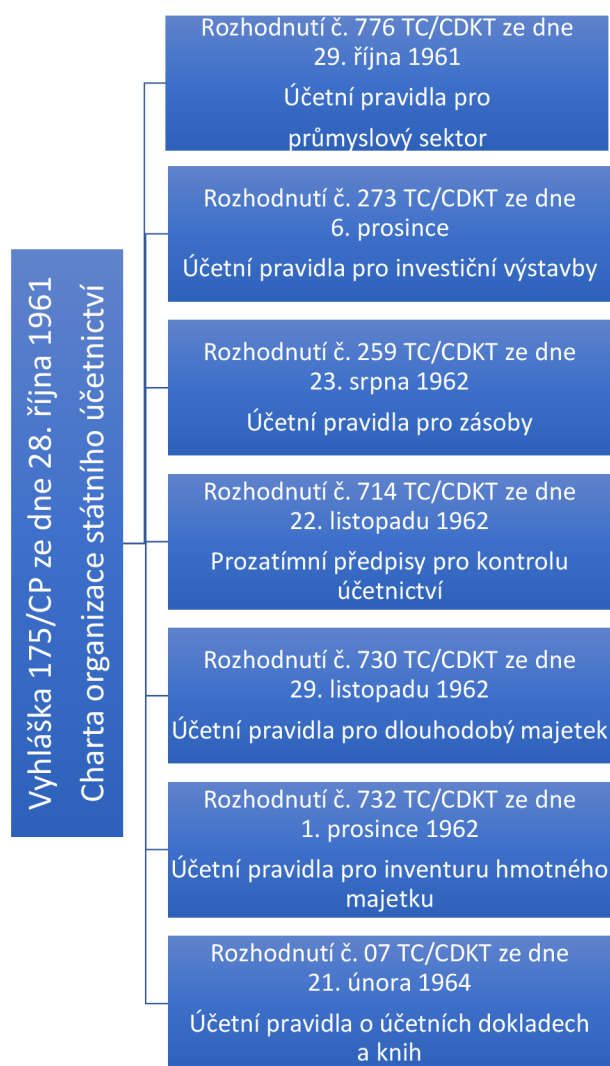
V roce 1956 na základě návrhu Ministerstva financí, který byl vyjádřen *vyhláškou č. 1076-TTG* ze dne 11. října 1956, bylo založeno Oddělení účetní politiky DAP (Department of accounting policy).

V tomto roce se také poprvé začalo aplikovat podvojný účetnictví, založené především na účetním systému Čínské lidové republiky. Účetnictví sloužilo převážně k zaznamenávání činností v jednotlivých průmyslových odvětvích (Bui, 2011).

V roce 1961 vydalo Oddělení účetní politiky v souladu s *vyhláškou č. 175/CP* ze dne 28. října 1961 Chartu organizace státního účetnictví. Jednalo se o první právní dokument o účetnictví, který byl vydán v souvislosti s prvním pětiletým plánem (1961–1965), jehož hlavním cílem byla podpora a rychlý rozvoj průmyslového a zemědělského sektoru. Charta obsahovala ustanovení týkající se povinností a funkcí účetnictví, obsah účetní práce a její organizování, účetní mechanismy a úlohy hlavních účetních ve státních podnicích. Hlavní účetní nesl odpovědnost za organizaci a správu účetnictví v podniku tak, aby odpovídalo účetním systémům a příslušným právním předpisům (Bui, 2011).

V časovém rozmezí 1961–1965 byly postupně vydány další účetní předpisy, které měly přispět k řízení a monitorování výkonnosti ekonomického plánování a zlepšení státní správy v oblasti ekonomiky a financí. Účetní předpisy, které byly vydány během let 1961–1965, jsou popsány na *obrázku č. 3*.

Obrázek 3 – Účetní regulace v letech 1961–1965



Zdroj: (Bui, 2011), vlastní zpracování

Vzhledem k politickému napětí mezi Čínou a Vietnamem na přelomu 60. a 70. let, souvisejícímu s obavami z nadměrného čínského vlivu na stát, se Vietnam přiklonil více k Sovětskému svazu. Později se inspiroval sovětským modelem centrálně řízené ekonomiky. Stát dohlížel na celé hospodářství země, např. zakládal podniky, řídil výrobu, přiděloval kapitál a stanovoval výši mezd. Existovalo pouze státní či kolektivní vlastnictví a neexistoval volný obchod ani soukromé vlastnictví.

V roce 1970 se účetní systém rozvíjel směrem k jednotnému systému účetnictví díky odborníkům a mladým vietnamským studentům, kteří byli vyškoleni v Sovětském svazu. Účetní systém Journal-Voucher byl sovětskými odborníky uznán za nejvhodnější systém pro zaznamenávání socialistického hospodářství. Hlavní funkcí účetního systému bylo

zaznamenávání účetních a statistických dat, která měla podávat státu co nejpřesnější informace. Aby byl vytvořen komplexní účetní systém používaný jako nástroj k řízení ekonomiky, byl systém zanesen do všech sektorů včetně vládních organizací, státních podniků a zemědělských družstev (Bui, 2011).

Dne 30. dubna 1975 došlo ke sjednocení severního a jižního Vietnamu. Tehdy měly ale obě části země zcela rozdílný ekonomický systém. Na severu převládal socialismus a na jihu naopak dominoval soukromý sektor, kde se tržní hospodářství zaměřovalo na služby a výrobu spotřebního zboží. Zde se používalo velmi jednoduché účetnictví, které tu zanechali Francouzi. Účetní systém sloužil převážně k zaznamenání transakcí, ke kontrole rozpočtů a k zamezení podvodům (Bui, 2011).

Po sjednocení severního a jižního Vietnamu v jeden stát s komunistickou nadvládou se jednotný účetní systém využívaný v severním Vietnamu aplikoval i do jižního Vietnamu (Bui, 2011).

Období 1986–1995

V roce 1986 se Vietnam potýkal s ekonomickými potížemi. Na základě toho byl vyhlášen na VI. sjezdu Komunistické strany Vietnamu program *Doi Moi*, který vedl k transformaci vietnamské ekonomiky z centrálně plánované na socialistickou tržně orientovanou ekonomiku. Země přijala politiku otevřených dveří, umožnila postupné rozšiřování mezinárodního obchodu a otevřela dveře zahraničním investorům.

Dne 20. května 1988 byla zveřejněna vyhláška o účetnictví a statistice. Po hospodářské reformě *Doi Moi* se jedná o velice významný právní dokument vietnamského účetnictví. Na jejím základě byly zpracovány účetní záznamy a zprávy, které vyhovovaly daňovým a statistickým požadavkům vlády. Vyhláška určovala obecné postupy, zásady a pravidla při účtování, inventarizaci majetku a stanovila statistické metody, které byly aplikovány v národním hospodářství. Tato vyhláška se vztahovala na všechny státní podniky, kolektivní a soukromé subjekty zabývající se produkcí a podnikatelskými činnostmi a družstva (Bui, 2011).

Období účetní reformy 1995 – dosud

V letech 1995–1996 došlo kromě liberalizace zahraničního obchodu dne 12. července 1995 také k navázání diplomatických vztahů mezi Spojenými státy americkými a Vietnamem. To mělo velký vliv i na vietnamské účetnictví, což vedlo dále k tomu, že byly přijaty základní prvky mezinárodních účetních standardů IAS. Cílem reformy vietnamského účetního systému bylo splnění podmínek tržního hospodářství. V návaznosti na politiku otevřených dveří tak nebyly účetní informace nadále utajovány a staly se veřejně dostupnými. V období 1995–1998 vznikl program hospodářské spolupráce mezi Vietnamem a Evropskou unií, tzv. EUROTAPVIET. Na základě toho získali vietnamští studenti rozsáhlé znalosti o mezinárodním účetním standardu IAS. Tento program upozorňoval vietnamskou vládu a vietnamské účetní odborníky na mezinárodní výhody v používání mezinárodního účetnictví IAS. To vedlo později i k připojení Vietnamské účetní asociace k Mezinárodní federaci účetních IFAS. Dále se Vietnam stal v roce 1998 členem Federace účetních ASEAN. Tyto události představovaly důležitý pokrok v procesu harmonizace a integrace účetnictví (Bui, 2011).

Rok 2003 se stal průlomovým pro vývoj vietnamského účetnictví. Na národním shromáždění ze dne 17. června 2003 byl schválen *zákon o účetnictví č. 03/2003/QH11*, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2004. Zákon reguloval účetní a auditorské aktivity a také plně nahradil *vyhlášku o účetnictví a statistice z roku 1988*. Zákon o účetnictví tvořil právní základ pro vydávání vyhlášek, účetních standardů a oběžníků. Cílem bylo vytvořit účetní systém zachycující všechny ekonomické a finanční činnosti. Účetnictví muselo být úplné, pravdivé, aktuální, transparentní a muselo obsahovat průkazné informace, které splňovaly požadavky státu, podniků, organizací a jednotlivců. Zákon byl platný pro všechny ekonomické subjekty (Bui, 2011).

V časovém rozmezí 2001–2007 bylo vietnamským ministerstvem financí vydáno 26 vietnamských účetních standardů, které platí i dnes. Byly založeny především na základě Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, které byly upraveny tak, aby odpovídaly vietnamské ekonomice a účetní praxi (Tran, 2015).

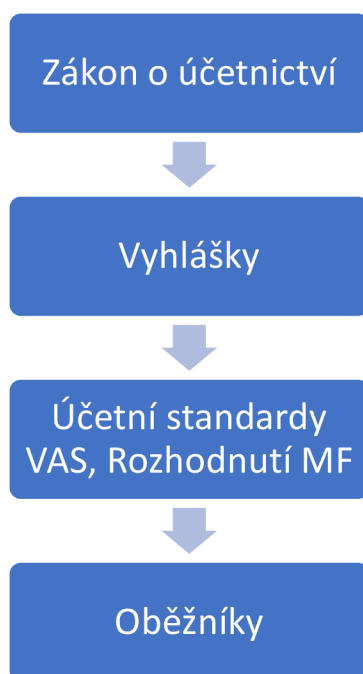
Dne 20. listopadu 2015 byl Národním shromážděním přijat nový *zákon o účetnictví* č. 88/2015/QH13 s platností od 1. ledna 2017. Tento zákon nahradil původní zákon o účetnictví z roku 2003 (Luat Viet Nam, 2015).

3.8 Legislativní úprava účetnictví ve Vietnamu

Legislativní úprava vietnamského účetnictví se dělí do čtyř úrovní. Na nejvyšší úrovni stojí zákon o účetnictví, který byl schválen v roce 2003 Národním shromážděním. Zákon o účetnictví předepisuje základní principy účetnictví, účetního organizování a vedení a účetní profese. Zákon je dále rozdělen do šesti kapitol – Obecná ustanovení, Rozsah účetních prací, Organizace účetních a osob pracujících jako účetní, Účetní profese, Státní správa v účetnictví a Implementace (Zákon č. 88/2015/QH13).

Druhá úroveň se skládá z vyhlášek, která jsou vydávány ministerstvem financí. Na třetí úroveň se řadí soubory účetních standardů a rozhodnutí, které jsou vydávány ministerstvem financí. V současné době existuje 26 vietnamských účetních standardů. Poslední úrovní jsou oběžníky.

Obrázek 4 – Legislativní struktura účetnictví ve Vietnamu



Zdroj: vlastní zpracování

V další podkapitole budou podrobněji popsány jednotlivé právní úpravy vietnamského účetnictví.

3.8.1 Zákon o účetnictví

V roce 2003 byl vydán první zákon o účetnictví, který plně nahradil vyhlášku o účetnictví a statistice z května 1988. Zákon se skládá ze 6 kapitol a 74 článků.

- Kapitola I – Obecná ustanovení (článek 1–15)
- Kapitola II – Obsah účetních prací (článek 16–48)
- Kapitola III – Organizace účetních a účetnictví (článek 49–56)
- Kapitola IV – Činnosti účetní profese (článek 57–70)
- Kapitola V – Státní správa v účetnictví (článek 71)
- Kapitola VI – Implementace (článek 72–74)

Níže budou definovány jednotlivé kapitoly podle *zákona č. 88/2015/QH13 o účetnictví*.

První kapitola: Obecná ustanovení

Tento zákon se zabývá základními pojmy v účetnictví (účetní závěrka, účetní záznamy, finanční výkaznictví, účetní kontrola aj.) a definuje účetní jednotky jako:

- *Organizace odpovědné za příjmy a výdaje státního rozpočtu na všech úrovních*
- *Státní agentury, organizace, organizační složky využívající státních finančních prostředků*
- *Organizace a veřejnosprávní subjekty bez státních finančních prostředků*
- *Podniky, které hospodaří podle vietnamského práva, zahraniční pobočky působící ve Vietnamu*
- *Družstva*
- *Drobní podnikatelé*
- *Jiné agentury, organizace a jednotlivci zapojení do účetnictví a nebo poskytující účetní služby ve Vietnamu (Zákon č. 88/2015/QH13, 2015)*

Cílem účetnictví je především shromáždění, zpracování a analýza účetních informací a dat dle daných předepsaných zákonů. Dále se také jedná o kontrolu výdajů, příjmů a závazků, kontrolu hospodaření a využití aktiv a pasiv a zejména i předcházení porušování právních předpisů.

Podstatou účetních zásad a principů je, že účetní informace musí být pravdivé, přesné a srozumitelné. Každý účetní subjekt musí účtovat o účetních případech do období, se kterým časově a věcně souvisí.

Účetní období je roční, čtvrtletní a měsíční. Pro roční období platí období od 1. ledna do 31. prosince. Účetní jednotky, kterým kalendářní rok nevyhovuje, si mohou zvolit jako účetní období hospodářský rok za předpokladu, že tuto skutečnost nahlásí finančnímu úřadu. Dále se kapitola zabývá peněžní jednotkou „dong“, používaným jazykem a zakázanými činy, jakými jsou falšování, podvody, zneužívání postavení a pravomocí (Zákon č. 88/2015/QH13, 2015).

Druhá kapitola: Obsah účetních prací

Zákon se zabývá rozsahem vedení účetnictví, kde jsou v jednotlivých oddílech popisovány obsahové náležitosti, způsoby evidence, pořizování a uchování účetních záznamů, dokladů, účetních knih a účetních závěrek.

Oddíl I: Účetní doklady – obsah účetních záznamů, elektronická evidence, pořizování a uchování účetních záznamů, podepisování účetních záznamů, faktury, správa a používání účetních záznamů.

Oddíl II: Směrná účtová osnova a účetní knihy – účtové osnovy a jejich aplikace, účetní knihy jejich aplikace a systém vedení, otevírání, evidence, opravy a uzavírání účetních knih.

Oddíl III: Účetní závěrka – účetní závěrka účetní jednotky obsahuje výkaz o finanční situaci podniku, kde prvky jsou seřazeny od nejvíce likvidních položek po nejméně likvidní (viz příloha 3), výkaz o výkonnosti podniku (viz příloha 4), přehled o peněžních tocích (viz příloha 5) a příloha k účetní závěrce. Každá účetní jednotka je povinna sestavit účetní závěrku ke konci kalendářního období, nestanoví-li zákon jinak. Účetní závěrka musí být odevzdána příslušnému státnímu orgánu do 90 dnů od skončení kalendářního roku. Obsah

zveřejnění účetních závěrek je rozdílný dle charakteru jednotlivých účetních jednotek. Účetní jednotky, které nepoužívají státní financování, zveřejňují svou roční závěrku do 30 dnů od data jejich zpracování. Ostatní podniky provozující podnikatelskou činnost jsou povinny zveřejnit svoji účetní závěrku do 120 dnů od ukončení kalendářního roku.

V dalších oddílech se pojednává o době a obsahu účetní kontroly, pravomocech a povinnostech kontrolních skupin a jednotek, inventarizaci majetku a době a způsobu uchování účetních dokladů a účetnictví v případě rozdělení, fúze, změně vlastnictví či ukončení ekonomické činnosti a bankrotu (Zákon č. 88/2015/QH13, 2015).

Třetí kapitola: Organizace účetních a účetnictví

Každý účetní musí splňovat standardy, které požadují profesionální etiku, odbornou kvalifikaci a zkušenost. Nese odpovědnost za dané úkoly a jejich plnění podle zákona.

Dále zákon stanovuje konkrétní osoby, které nesmí vykonávat práci účetní, jimiž se rozumí osoba mladistvá, dále osoba, která je omezena či zbavena svých občanskoprávních činů, osoba, které bylo na základě soudního rozhodnutí zakázáno vykonávat činnost účetní, osoba bezúhonná a všechny osoby příbuzné včetně hlavní účetní nesmí vykonávat činnost účetní ve stejné organizaci, s výjimkou soukromých podniků a jednočlenných společností s ručením omezeným. Každá účetní jednotka musí mít svůj organizovaný tým účetních, nebo musí využívat služby externí účetních společností (Zákon č. 88/2015/QH13, 2015).

Čtvrtá kapitola: Činnosti účetní profese

Tato kapitola se zabývá podmínkami pro uskutečňování činnosti účetní profese. K provozování účetních služeb musí osoba splňovat určité standardy, aby získala Certifikát o poskytnutí účetních služeb. Kromě podmínek, které byly uvedeny ve třetí kapitole, musí osoba dosáhnout vysokoškolského vzdělání ukončeného minimálně bakalářským stupněm nebo jinou kvalifikací z oboru financí, účetnictví a auditu, který je akreditován Ministerstvem financí Vietnamu a zároveň splňuje alespoň 36 měsíců praxe v oboru (Zákon č. 88/2015/QH13, 2015).

Pátá kapitola: Státní správa účetnictví

Kapitola se zabývá povinnostmi Ministerstva financí Vietnamu, která zodpovídá za státní správu účetnictví. Těmito povinnostmi jsou:

- *vypracování a předkládání strategie vládě a zásady rozvoje účetnictví,*
- *vypracování a vyhlášení legislativních dokumentů ohledně účetnictví,*
- *vydávání, ukončení či prodloužení Certifikátu pro poskytování účetních služeb,*
- *provádění účetních kontrol, dohlížení na dodržování účetních norem,*
- *organizace a řízení vědeckých výzkumů v oblasti účetnictví a aplikace informační technologie do účetnictví,*
- *usilování o navázání mezinárodní spolupráce v oblasti účetnictví (Zákon č. 88/2015/QH13, 2015).*

Šestá kapitola: Implementace

Tato kapitola pojednává o datu účinnosti zákona a další závěrečná prováděcí ustanovení, která jsou k tomuto zákonu vázaná.

3.8.2 Vyhlášky

Vyhlášky k zákonu o účetnictví jsou zveřejňovány Ministerstvem financí Vietnamu. Ty rozvíjejí obsah článků v zákoně o účetnictví. V současné době jsou platné tyto vyhlášky:

- Vyhláška č. 174/2016/ND-CP podrobný popis článků zákona o účetnictví;
- Vyhláška č. 25/2017/ND-CP o státní účetní závěrce;
- Vyhláška č. 41/2018/ND-CP o sankcích za administrativní porušení v oblasti účetnictví a auditu;

3.8.3 Účetní standardy VAS

Vietnamský účetní systém má v současné době 26 účetních standardů, které jsou založeny na mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS, které byly vydány v pěti etapách od roku

2001 až 2006 včetně pěti rozhodnutí (Luong, 2015). Vietnamské účetní standardy jsou zobrazeny v příloze č. 2.

Koncepční rámec VAS 01

Tento standard všeobecně definuje účetní zásady a předpoklady. Dále charakterizuje jednotlivé prvky finančního výkaznictví a jejich uznání. Standard slouží také jako základní koncept, ze kterého vycházejí další účetní standardy (Luong, 2015).

Níže budou popsány základní předpoklady, účetní zásady a jednotlivé prvky finančního výkaznictví dle *VAS 01 – Koncepční rámec*.

Základní účetní předpoklad

- Akruální báze: Veškeré ekonomické a finanční operace, které se týkají aktiva, závazků, vlastního kapitálu, výnosu a nákladů, musí být zaznamenány v účetních knihách v období, kdy k nim dochází, nikoliv v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky. Výsledek hospodaření zjištěný na základě akruální báze lépe představuje finanční situaci účetní jednotky v daném účetním období.
- Předpoklad trvání podniku: Účetní závěrka vychází z předpokladu trvání účetní jednotky v budoucnosti, tj. neuvažuje o ukončení činnosti a ani není nucena k likvidaci nebo k omezování provozu své podnikatelské činnosti. Pokud má účetní jednotka pochybnosti o splnění tohoto předpokladu, účetní závěrka musí být sestavena v souladu s touto skutečností. Účetní jednotka musí uvést v účetní závěrce, že tento předpoklad není splněn, a vysvětlit důvod.
- Historická cena: Aktiva se musí vykazovat v jejich pořizovací ceně, rozumí se peněžní částka nebo jiné peněžní ekvivalenty, která byla, nebo bude zaplácena, nebo dle ceny odpovídající v době vykazování. Pořizovací cena aktiv nesmí být upravena, pokud není stanoveno jinak.

- Princip shody nákladů a výnosů: Při vykazování výnosů se musí vykazovat i odpovídající náklad, který věcně a časově souvisí s daným výnosem.
- Zásada konzistence: Účetní jednotky musí používat jednotné účetní postupy a metody minimálně během jednoho účetního období. Pokud v průběhu roku dojde ke změně, musejí být tyto důvody a dopady zmíněny v příloze účetní závěrky.
- Zásada opatrnosti: Vyžaduje přezkoumání, zvažování a předvídání účetních odhadů v nejistých podmínkách.
 1. Musí být vytvořeny rezervy, které nesmí být příliš velké.
 2. Hodnoty aktiv a výnosů nesmí být nadhodnoceny.
 3. Hodnoty závazků a nákladů nesmí být podhodnoceny.
 4. Příjmy a výnosy se účtují za předpokladu průkaznosti o ekonomickém přínosu a náklady můžou být uznány, pokud souvisí s ekonomickou činností.
- Zásada významnosti: Informace se považují za významné, pokud by jejich neuvedení nebo chybné uvedení mohlo zkreslit účetní závěrku a tím ovlivnit rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Významnost informací se posuzuje kvantitativně, ale i kvalitativně.

Základní požadavky na účetnictví

- Spolehlivost: Účetní informace musí být evidovány a vykazovány na základě dostatečných a objektivních důkazů, které odpovídají skutečnému stavu, obsahu a hodnotám vzniklých při ekonomické činnosti.
- Objektivnost: Účetní informace a údaje nesmí být zkreslovány a musí být vykazovány dle skutečnosti.
- Úplnost: Veškeré ekonomické a finanční operace vzniklé v daném účetním období musí být zaevidované a vykazované v plném rozsahu bez odkladu.

- Včasnost: Účetní informace se vykazují včas v dané časové lhůtě.
- Srozumitelnost: Účetní informace v účetní závěrce musí být srozumitelné jejím uživatelům, a to za předpokladu, že daní uživatelé mají znalosti v oblasti ekonomie, financí a účetnictví. Složitější informace musí být vysvětleny v příloze účetní závěrky.
- Srovnatelnost: Je důležité, aby uživatelé měli možnosti srovnávat účetní závěrky různých podniků, ale i mezi účetním obdobím v podniku. Toho lze dosáhnout jen při použití konzistentních metod při účtování a oceňování. V případě nejednotnosti musí být vysvětleno v příloze účetní závěrky.

Základní prvky účetní závěrky

Mezi základní prvky účetní závěrky patří:

- Aktiva;
- Závazky;
- Vlastní kapitál;
- Výnosy;
- Náklady.

Aktivum představuje zdroje, které vlastní účetní jednotka, a očekává se od nich, že přinesou v budoucnu ekonomický prospěch. Budoucím ekonomickým prospěchem se rozumí zvýšení potenciálních peněz a jiných peněžních ekvivalentů, nebo také snížení peněžních zdrojů, jimiž podnik uhradí své závazky. Zdroje podniku mohou být vyjádřeny buď hmotně (budovy, stroje, zařízení, zásoby či zboží), anebo nehmotně (autorská práva nebo patenty). Do aktiva podniku se zařazují i nevlastní podnikatelská aktiva, která má podnik pod kontrolou a přinesou mu budoucí ekonomické užitky, např. aktiva z finančního leasingu. Aktiva jsou výsledkem minulých transakcí či jiných minulých skutečností. Účetní jednotky získávají aktiva nákupem, vlastní činností, darem nebo i dotací.

Závazky jsou současnou povinností, která vzniká na základě minulých transakcí nebo skutečností. Závazek vzniká poté, co je aktivum dodáno, nebo když účetní jednotka uzavře smlouvu o jeho pořízení. Vypořádání závazků může být provedeno například peněžní úhradou, převodem majetku, poskytnutím služby, nahrazením závazku jiným závazkem, přeměnou závazku na vlastní kapitál.

Vlastní kapitál je vykázán v rozvaze a patří do něj: základní kapitál, oceňovací rozdíly z přeceňování majetku, kurzové rozdíly, fondy, vlastní akcie a nerozdělený zisk.

Výnosy představují celkovou hodnotu ekonomického prospěchu jednotky, k němuž došlo za běžné období činnosti podniku a vedlo dále ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.

Náklady jsou definovány jako prvky, které snižují celkovou hodnotu ekonomického prospěchu jednotky formou zvýšení závazků, úbytku aktiv či odpisování majetku, které dále vedly ke snížení vlastního kapitálu.

3.8.4 Oběžníky

Ministerstvo financí vydalo oběžníky za účelem jednotnosti a přehlednosti účetních závěrek. V zákoně o účetnictví se lze setkat i s pojmem účetní režim. Jedná se o soubor předpisů a směrnic, které jsou vyhlášeny ústředními orgány a jsou aplikovány pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Oběžníky definují pokyny k vedení účtů, účetních knih, dokladů a pravidla pro zveřejňování účetní závěrky (KE TOAN.VN, 2021).

V závislosti na typu podnikání a odvětví se používají následující účetní režimy:

1. Účetní režim pro mikropodniky: **Oběžník 132/2018/TT-BTC.**
2. Účetní režim pro malé a střední podniky: **Oběžník 133/2016/TT-BTC.**
3. Účetní režim pro všechny účetní jednotky všech odvětví: **Oběžník 200/2014/TT-BTC.**

4. Účetní režim pro administrativní a nepodnikatelské subjekty: **Oběžník 107/2017/TT-BTC.**
5. Účetní režim pro pojištění vkladu ve Vietnamu: **Oběžník 177/2015/TT-BTC.**

Hodnotová kritéria jednotlivých kategorií účetních jednotek

Tabulka 2 – Kritéria jednotlivých účetních jednotek

Kritéria	Mikropodnik		Malé podnikání		Střední podnik	
	Zemědělství, lesnictví, rybařství, průmysl a stavebnictví	Obchod, služby	Zemědělství, lesnictví, rybařství, průmysl a stavebnictví	Obchod, služby	Zemědělství, lesnictví, rybařství, průmysl a stavebnictví	Obchod, služby
Počet zaměstnanců	< 10	< 10	< 100	< 50	< 200	< 100
Celkové roční příjmy ve VND	< 3 mld.	<10 mld.	< 50 mld.	< 100 mld.	< 200 mld.	< 300 mld.
Celkový kapitál ve VND	< 3 mld.	< 3 mld.	< 20 mld.	< 50 mld.	< 100 mld.	< 100 mld.

Zdroj: (Luat Viet Nam, 2015), vlastní zpracování

3.9 Účtová osnova

Současná vietnamská účetní osnova je upravena v *oběžníku 200/2014/TT-BTC*, který je platný pro všechny podniky. Skládá se z 10 účtových tříd, které se dále dělí na účty 1. stupně a účty 2. stupně. Některé účty druhého stupně se dále dělí na účty 3. stupně. Účty prvního stupně jsou označeny třemi číslicemi, účty stupně druhého jsou označeny čtyřmi číslicemi.

Aktuální účtová osnova:

- Účtová třída 1: Krátkodobý majetek
- Účtová třída 2: Dlouhodobý majetek

- Účtová třída 3: Závazky
- Účtová třída 4: Vlastní kapitál
- Účtová třída 5: Výnosy
- Účtová třída 6: Výrobní a provozní náklady
- Účtová třída 7: Jiné příjmy
- Účtová třída 8: Jiné náklady
- Účtová třída 9: Výsledek hospodaření
- Účtová třída 0: Podrozvahové účty

3.10 Vybrané položky výkazů podle vietnamských standardů VAS

3.10.1 VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek

Tento standard vyšel na základě rozhodnutí č. 149/2001/QD-BTC, který byl vydán 31. 12. 2001. Téma dlouhodobý majetek je dále rozvinut v Oběžníku č. 45/2013/TT-BTC. Následující kapitola se bude zabývat charakteristikou dlouhodobého majetku.

Dlouhodobým majetkem se rozumí hmotný majetek, který si účetní jednotka pořídila za účelem dlouhodobého užívání a splňuje všechna kritéria DHM, která jsou uvedena v § 6 VAS 03. Těmito kritérii se dle VAS 03 rozumí:

- Budoucí ekonomický prospěch pro účetní jednotku.
- Historická cena je spolehlivě oceněna.
- Doba použitelnosti aktiva je delší než 1 rok.
- Aktivum splňuje všechna kritéria podle VAS 03.

Dlouhodobý majetek je klasifikován do 6 tříd, a to:

- Domy a architektonické objekty.
- Stroje a zařízení.
- Dopravní prostředky, dopravní zařízení.
- Manažerské vybavení a zařízení.
- Zahrada s trvalými stromy a dospělá zvířata.
- Ostatní DHM.

Při pořízení dlouhodobého majetku se oceňuje historickou cenou, tzv. kupní cenou, a to včetně vedlejších nákladů. Do vedlejší nákladů se dle § 17 nezahrnují administrativní náklady, všeobecné režijní náklady, náklady na školení zaměstnanců a jiné náklady, které přímo nesouvisí s pořízením a uvedením dlouhodobého majetku do provozuschopného stavu.

Dlouhodobý majetek může být pořízen nákupem, vlastní výrobou, finančním leasingem, směnou, darem nebo jiným bezplatným způsobem. Podle *Oběžníku č. 45/2013/TT-BTC* je stanovená hodnota DHM od 30 mil. VND.

Odpisování dlouhodobého majetku nastává v okamžiku zařazení aktiva do provozu. Naopak k ukončení odpisování dojde vyloučením z provozu, a to např. likvidací, prodejem, darem aj. Účetní jednotka nesmí pokračovat v odpisování v případě, že byl DHM plně odepsán a je stále využíván účetní jednotkou k ekonomickému prospěchu, DHM není odepsán, ale v důsledku živelních pohrom nebo krádeží již není vlastněn účetní jednotkou nebo DHM není v evidenci účetní jednotky (Luong, 2015).

V § 11 je uvedeno, že pro účely odpisování dlouhodobého majetku je potřeba určit významnost komponentů vztahujících se k dlouhodobému majetku dle hodnoty a doby použitelnosti. Princip komponentního přístupu se zakládá, že na jednotlivé složky dlouhodobých hmotných aktiv se pohlíží jako na jednotlivé komponenty a musí se o nich účtovat a odpisovat samostatně.

Ve vietnamském účetním standardu se využívají následující 3 způsoby pro odpisování DHM (*oběžník č. c45/2013/TT-BTC*):

- a) Metoda lineárních odpisů – výše ročních odpisů je po celou dobu životnosti majetku neměnná.

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{Historická cena dlouhodobého majetku}}{\text{Doba použitelnosti}}$$

(5)

b) Metoda degresivních odpisů (zrychlená metoda) – výše ročních odpisů se postupně snižuje po celou dobu životnosti majetku

$$1. \quad \begin{aligned} & \text{Roční odpis} = \\ & \text{Zůstatková hodnota DHM} \times \text{koeficient pro zrychlený odpis} \end{aligned} \quad (6)$$

$$2. \quad \begin{aligned} & \text{koeficient pro zrychlený odpis} = \\ & \text{koeficient pro rovnoměrné odpisování} - \text{konstanta} \end{aligned} \quad (7)$$

$$3. \quad \text{koeficient pro rovnoměrné odpisování} = \frac{1}{\text{doba životnosti}} \times 100 \quad (8)$$

Konstantní koeficienty při zrychleném odpisování DHM

Tabulka 3 – Konstantní koeficienty při zrychleném odpisování DHM

Doba odpisování DHM	Konstantní koeficient
Až 4 roky ($t \leq 4$)	1,5
Více než 4 roky ($t \geq 4$)	2,0

c) Metoda výkonových odpisů – odpisy jsou založeny na odhadovaném počtu jednotky produkce, která se pomocí DHM vyrábí v daném období

měsíční odpis

$$\begin{aligned} & = \text{množství produkce vyrobené za měsíc} \\ & - \text{průměrný odpis} \end{aligned}$$

(9)

$$\text{roční odpis} = \text{množství produkce vyrobené za rok} - \text{průměrný odpis}$$

(10)

$$\text{průměrný odpis} = \frac{\text{historická cena DHM}}{\text{odhadované množství produkce}} \quad (11)$$

3.10.2 VAS 04 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Tento standard definuje nehmotné aktivum jako nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu, ale jehož hodnotu lze určit. Příkladem nehmotného aktiva jsou softwary, patenty, autorská práva, obchodní značka aj. Důležitými kritérii pro rozpoznání dlouhodobého nehmotného majetku jsou v první řadě: identifikovatelnost, kontrola, jistota budoucí užitečnosti z aktiva, ocenění v historické ceně a doba použitelnosti delší než 1 rok a vstupní cena je vyšší než 30 mil. VND (§ 16 VAS 04).

Při pořízení se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje historickou cenou, tedy kupní cenou včetně souvisejících nákladů. Dlouhodobý nehmotný majetek může být pořízen nákupem, formou fúze podniků, bezúplatným pořízením, směnou nebo může být vytvořený vlastní činností (§ 6 VAS 04).

Dlouhodobý nehmotný majetek se účtuje odděleně od goodwillu, protože nejde o identifikovatelné zdroje a ani ho nelze spolehlivě ocenit (§ 33 VAS 04).

Amortizace dlouhodobého nehmotného majetku jsou v zásadě shodné s odpisováním hmotného majetku. Doba odpisování DNМ si účetní jednotka stanoví sama, ale nesmí přesáhnout 20 let, odpisovat se začne od okamžiku uvedení nehmotného majetku do užívání. Pro odpisování DNМ existují 3 způsoby odpisování (§ 54 VAS 3):

- Metoda lineárních odpisů;
- Metoda degresivních odpisů (zrychlená metoda);
- Metoda výkonových odpisů.

3.10.3 VAS 02 – Zásoby

Cílem standardu je charakteristika zásob včetně účtování a stanovení hodnoty. Standard definuje zásoby jako aktiva, která jsou:

- držena za účelem prodeje v běžném období.
- aktiva v probíhajícím procesu výroby a prodeje.
- suroviny, materiály a nástroje použité ve výrobním procesu.

Zásoby se oceňují na bázi původních cen. V průběhu držení zásob může dojít k poklesu prodejní ceny z důvodu zastarání, poškození nebo i změny poptávky na trhu. V tomto případě se zásoby oceňují pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, tím se rozumí odhadnutou prodejní cenou v běžném období, sníženou o předpokládané náklady na dokončení výroby a předpokládané náklady nutné k uskutečnění prodeje (§ 4 VAS 02).

Pro stanovení hodnoty zásob se používají následující metody (§ 13 VAS 02):

- Oceněné individuální cenou.
- Metoda váženého průměru.
- Metoda First – in, First – out.

Ocenění individuální cenou je využíváno v podnicích s individuálním typem zboží. Jedná se o zboží, které není běžně zaměnitelné, např. automobily, umělecká díla aj.

Metoda váženého průměru je stanovena pomocí aritmetického průměru z individuálních pořizovacích cen zásob.

Metoda FIFO předpokládá, že zásoby prvně nakoupené či vyrobené jsou spotřebovány (prodány) jako první. Tímto způsobem se hodnota zásoby bere vždy dle ceny nejstarší dodávky.

Ve standardu VAS 03 je uvedena i metoda *last – in, first – out*. Tato metoda byla odstraněna oběžníkem č. 200/2014/TT-BTC v odstavci 23.

3.10.4 VAS 05 – Investice do nemovitosti

Cílem tohoto standardu je zachycení účetních pravidel a postupů investic do nemovitosti, prvotní oceňování a vykazování ve výkaznictví. Investicí do nemovitosti se rozumí majetek (pozemek, budova) držžený za účelem dosažení výnosů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího. Nezahrnuje nemovitost určenou k prodeji, držnou pro výrobu, dodávky výrobků či administrativní účely. Za investici do majetku se považuje majetek

vlastněný vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu nebo operativního leasingu.

Při pořízení nemovitosti nákupem se majetek oceňuje pořizovací cenou, která se skládá z kupní ceny a vedlejších pořizovacích nákladů (právní služby, daně, transakční náklady). Pokud je nemovitost pořízena ve vlastní režii, oceňuje se vlastními náklady, které byly vynaloženy k datu dokončení (§ 17 VAS 05).

Standard dále definuje návod ohledně změny v užití investice do nemovitostí. Podnik převede nemovitost z investice do zásob pouze tehdy, když prokáže zahájení kroků směřujících k prodeji. Pokud investice bude sloužit k vlastnímu užívání, překvalifikuje se do skupiny dlouhodobého hmotného majetku (§ 23 VAS 05).

3.10.5 VAS 06 – Leasing

Cílem standardu je určování pravidel pro klasifikaci nájmu na finanční a operativní leasing. Leasingem se rozumí smlouva mezi pronajímatelem a nájemcem, kdy pronajímatel převádí právo užívat věc na nájemce po určitou dobu za leasingovou platbu provedenou jednorázově nebo po splátkách.

Finanční leasing vzniká na základě smlouvy, kdy pronajímatel převádí většinu rizik a užitku spojených s užíváním na nájemce. Vlastnictví aktiva může být převedeno na konci doby leasingu na nájemce (§ 4 VAS 06).

Operativní leasing na rozdíl od finančního leasingu nepřináší přenesení veškerých rizik a užitků vyplývajících z vlastnictví aktiva. Jedná se o poskytnutí služby (§ 4 VAS 06).

Účtování leasingů v účetních výkazech nájemců

Finanční leasing

Ke dni platnosti leasingové smlouvy vykáže nájemce ve své rozvaze finanční leasing jako aktivum i závazek v částkách ve stejné hodnotě najatého majetku.

Pokud je částka nižší, vykáže se současná hodnota minimálních leasingových plateb. Současná hodnota minimálních leasingových plateb je diskontní implicitní úrokovou sazbou, která je uvedena ve smlouvách o pronájmu majetku. Není-li možné ji určit, použije se pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek přírůstková výpůjční úroková míra nájemce (§ 13VAS 06).

Na počátku platnosti leasingové smlouvy se aktivum a závazek z budoucích leasingových plateb vykáže v rozvaze ve stejných částkách vyjma počátečních přímých nákladů.

Počáteční přímé náklady vzniklé v souvislosti s činnostmi finančního leasingu jsou zahrnuty do částky uznané jako aktivum (§ 15 VAS 06).

Při finančním leasingu vznikají v každém účetním období náklady na odpisy majetku i finanční náklady. Odpisová politika pronajatého majetku musí být shodná s odpisovou politikou, která je aplikovaná pro vlastní aktiva, a zároveň musí být odpisy vypočítané v souladu s ustanovením účetních standardů pro VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek* a VAS 04 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* (§ 17–18 VAS 06).

Operativní leasing

Nájemce používá aktivum k ekonomické činnosti, ale nemá jej zahrnuto v aktivech. Platby operativního leasingu jsou vykazovány v nákladech lineárně po celou dobu trvání leasingu, pokud neexistuje jiná přiměřenější metoda výpočtu (§ 19 VAS 06).

Účtování leasingů v účetních výkazech u pronajímatele

Finanční leasing

Pronajímatelé účtují v rozvahách o hodnotě finančního leasingu jako o pohledávce rovnající se hodnotě čisté investice uvedené ve smlouvách o finančním leasingu. U finančního leasingu jsou veškerá rizika a užitky převáděny pronajímatelem, a proto musí být všechny leasingové platby vykázány jako splátky jistiny a finanční výnosy z investic a služeb pronajímatelům (§ 21 VAS 06).

Uznání finančního výnosu vychází z konstantní periodické míry návratnosti čisté investice finančního leasingu (§ 22 VAS 06).

Pronajímatele odpisují finanční výnosy po celou dobu trvání leasingu.

Počáteční náklady jako např. provize, právní poplatky vzniklé pro sjednávání a podpis smlouvy jsou zahrnuty do počátečního ocenění pohledávek z finančního leasingu a snižují tím částku výnosů uznaných za dobu trvání leasingu (§ 24 VAS 06).

Operativní leasing

Pronajímatelé vykazují aktiva v rámci operativního leasingu ve svých rozvahách podle klasifikace aktiva. Výnos z operativního leasingu je uznáván po celou dobu trvání leasingu rovnoměrně i v případě, bez ohledu na způsob platby. Náklady na operativní leasing včetně odpisů jsou uznávány jako náklady v daném období (§ 28 VAS 06).

Odpisování pronajatého majetku je konzistentní s odpisovými pravidly účetních standardů pro VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek* a VAS 04 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* (§ 29 VAS 06).

4 Vlastní práce

V této části bude provedena komparace českého a vietnamského účetního systému na základě poznatků z teoretické části. Prostřednictvím tabulky budou shrnuty rozdíly mezi oběma účetními systémy a následně budou rozdíly aplikovány na praktických příkladech.

4.1 Přehled rozdílů VAS a ČÚS

Tabulka 4 – Přehled rozdílů vietnamského a českého účetního systému

Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy
Klasifikace účetního systému		
Harmonizace účetnictví	Dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS	Nejdříve Direktivy EU, poté mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS
Účetní legislativa		
Regulace	Čtyřstupňová 1. Zákon o účetnictví 2. Vyhlášky 3. Účetní standardy 4. Oběžníky	Třístupňová: 1. Zákon o účetnictví 2. Vyhlášky 3. Účetní standardy
Koncepční rámec, obecná právní norma	VAS 1 – Koncepční rámec Obsahuje základ pro tvorbu účetních standardů, definice základních účetních prvků.	Zákon o účetnictví Stanovuje hlavní principy a požadavky na vedení účetnictví. Ucelenou strukturu včetně definice základních prvků neobsahuje.
Podrobnější právní úpravy	26 vietnamských účetních standardů, oběžníky	Vyhláška 23 českých účetních standardů

Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy
Předpoklady a zásady		
Základní účetní požadavky	Jsou rozepsány samostatně v koncepčním rámci VAS 1	Neexistuje samostatný právní předpis, ale jsou zapracované různě v zákoně o účetnictví. Obsahově jsou srovnatelné s VAS.
Účtová osnova		
Třídy a skupiny	10 účtových tříd, skupiny nejsou definovány	8 účtových tříd + skupin, které jsou definovány
Základní účty a počet/pořadí číslic	1. stupeň – 3 číslice a jsou pevně dány předpisem Např. <u>111</u> hotovost 2. stupeň – čtvrtá číslice a jsou pevně dány předpisem Např. <u>1111</u> vietnamský dong	Syntetické účty – Tři úrovně členění – třída, skupina, syntetický účet Např. <u>211</u> – pokladna
Přídavné účty	Účty 3. stupně – pátá číslice, účetní jednotka si zvolí sama	Analytické účty – Může být jakkoliv rozsáhlá, účetní jednotka si určí sama dle vnitřních směrnic Např. <u>211 001</u>
Účetní závěrka		
Předpisy upravující ÚZ	VAS 21 – Zveřejňování účetní závěrky, VAS 24 – Výkaz peněžních toků, VAS 22 – zveřejnění účetní závěrky bank a podobných institucí, VAS 25 – konsolidované účetní závěrky	Třetí část zákona o účetnictví, druhá a pátá část vyhlášky pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví
Měna použita při vykazování	Vietnamská měna dong	Česká měna

Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy
Součásti ÚZ	<p>Povinné:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozvaha • Výkaz zisku a ztrát • Přehled peněžních toků • Příloha k účetní závěrce <hr/> <p>Nepovinné:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Přehled změn ve vlastním kapitálu je uveden v příloze 	<p>Povinné pro všechny ÚJ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozvaha • Výkaz zisku a ztráty • Příloha <hr/> <p>Povinné pro střední a velké obchodní společnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Přehled o peněžních tocích • Přehled o změnách vlastního kapitálu
Formát	Formát je závazně uveden v oběžníku 200/2014/TT-BTC a 202/2014/TT-BTC	Formát je uveden ve vyhlášce pro podnikatele č. 500/2002
Rozsah	Ve standardech není uveden	Plný a zkrácený
Oceňovací metody	<p>V okamžiku pořízení:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Historickou cenou (skutečná pořizovací cena, vynaložené vlastní náklady) 	<p>V okamžiku pořízení:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pořizovací cenou - Reprodukční pořizovací cenou - Vlastními náklady
Rozvaha	<p>Označení: velká písmena, římské číslice, arabské číslice</p> <p>Forma výkazu: horizontální</p> <p>Rozdělení sloupců na „hodnota na začátku roku“ a „hodnota na konci roku“</p> <p>Struktura rozvahy: členění dle likvidnosti od nejvíce likvidní po nejméně likvidní</p>	<p>Označení: velká písmena, římské číslice, arabské číslice</p> <p>Forma výkazu: horizontální</p> <p>Rozdělení sloupců na „brutto“ „korekce“ a „netto“</p> <p>Struktura rozvahy: členění od nejméně likvidní po nejvíce likvidní</p>
Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy

<p>Výkaz zisku a ztráty</p>	<p>Označení: arabské číslice</p> <p>Forma: účelové</p> <p>VZZ je rozčleněn na 19 položek, které se skládají z výnosů a nákladů z běžné činnosti, z finanční činnosti a ostatní výnosy a náklady. Finanční VH je součástí provozního VH.</p>	<p>Označení: Velké písmeno, římské a arabské číslice</p> <p>Forma: druhové, účelové</p> <p>VZZ je rozdělen na provozní, finanční oblast, ze které se zjišťuje VH.</p>
<p>Příloha</p>	<p>Forma je pevně daná a je rozdělena do 9 kapitol.</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Provozní charakteristika II. Účetní období + měna III. Aplikovaná standardy IV. Účetní zásady V. Použité účetní postupy VI. Doplnující informace k položkám v rozvaze VII. Doplnující informace k položkám ve VZZ VIII. Doplnující informace k položkám ve výkazu peněžních toků IX. Další doplňující informace 	<p>Forma není pevně daná. Ve vyhlášce jsou předepsány pouze základní informace, které by v příloze měly být.</p>

Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy
Přehled peněžních toků	Povinný pro všechny účetní jednotky. Metoda sestavení je přímou, nebo nepřímou metodou. Členění přehledu: provozní, investiční a finanční	Povinné jen pro střední a velké účetní jednotky. Metoda sestavení je přímou, nebo nepřímou metodou. Členění přehledu: provozní, investiční a finanční
Přehled o změnách vlastního kapitálu	Je součástí přílohy.	Nepovinné pro mikro a malé účetní jednotky bez auditu.
Vybrané položky výkazů		
Dlouhodobý hmotný majetek	Právní úprava – VAS 03 - DHM, Oběžník č. 45/2013/TT-BTC Podmínky pro DHM: <ul style="list-style-type: none"> - Doba použitelnosti > 1 rok - Pořizovací cena > 30 mil.VND DHM může být pořízen: <ul style="list-style-type: none"> - Nákupem; - Vlastní výrobou; - Finančním leasingem; - Směnou; - Darem nebo jiným bezúplatným způsobem; Oceňování – historickou cenou Odpisování: <ol style="list-style-type: none"> 1) Metoda lineárních odpisů; 2) Metoda degresivních odpisů; 3) Metoda výkonových odpisů Komponenty se odpisují samostatně, je nařízeno dle § 11 VAS03	Právní úprava – § 25 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ČÚS č. 013 – DNM, DHM Podmínky pro DHM: <ul style="list-style-type: none"> - Doba použitelnosti > 1 rok - Pořizovací cenu si účetní jednotka stanoví sama dle vnitřních směrnic DHM může být pořízen: <ul style="list-style-type: none"> - Nákupem; - Vlastní výrobou; - Bezplatným nabytím. Ocenění – pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

		<p>Odpisování: podobné jako VAS. Podle ZoÚ si metodu odpisování ÚJ stanoví sama. Odpisování dle ZDP je dáno předepsanými metodami.</p> <p>Komponentní metodu může účetní jednotka dobrovolně využít dle § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb.</p>
Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy
Dlouhodobý nehmotný majetek	<p>Právní úprava – VAS 04 - DNM, Oběžník č. 45/2013/TT-BTC</p> <p>Nehmotný majetek se účtuje odděleně od goodwillu.</p> <p>Podmínky pro DNM:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Identifikovatelnost; - Kontrola; - Jistota budoucí užitečnosti z aktiva; - Ocenění v historické ceně; - Doba použitelnosti >1 rok; - Pořizovací cena > 30 mil. VND. <p>Oceňování – historickou cenou</p> <p>Odpisování:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Metoda lineárních odpisů 2) Metoda degresivních odpisů; a 3) Metoda výkonových odpisů 	<p>Právní úprava – § 25 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚS č. 013 – DNM, DHM</p> <p>Goodwill je součástí nehmotného majetku.</p> <p>Ocenění – pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.</p> <p>Odpisování: podobné jako VAS,</p> <p>Pozn.: od 1. 1. 2021 podle <i>novele</i> č. 609/2020 Sb. se již daňové odpisy neuplatňují a s majetkem se zachází jako s drobným majetkem, kdy jednorázový výdaj se může</p>

		účtovat do nákladů. Účetní jednotka si nadále dle ZoÚ může určit hranici pro zařazení DNM.
--	--	--

Téma	Vietnamské účetní předpisy	České účetní předpisy
Investice do nemovitosti	<p>Právní úprava – VAS 05, Oběžník č. 200/2014/TT-BTC</p> <p>Majetek (pozemky, stavby) držený za účelem dosažení výnosu z nájmu nebo kapitálového zhodnocení, popřípadě obojí.</p> <p>Nemovitost je účetní jednotkou:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vlastněnou; - Pronajatou na operativní leasing; - Pronajatou na finanční leasing. <p>Ocenění při pořízení:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pořizovací cenou (kupní cena + vedlejší pořizovací náklady – právní služby, daně, transakční náklady) <p>Vlastními náklady</p>	Není specificky řešeno a postupuje se dle předpisů platných pro dlouhodobý hmotný majetek.
Leasing	<p>Právní úprava: VAS 06</p> <p>Dohoda, kdy pronajímatel za úplatu převádí na nájemce právo užívat aktivum na smlouvenou dobu.</p> <p>Rozlišení:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Finanční leasing – na nájemce jsou převedena všechna rizika a ekonomické užitky z vlastnictví majetku. Nájemce vykazuje majetek v aktivech a závazek 	<p>Právní úprava: § 28 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví</p> <p>Účtování finančního a operativního leasingu je shodné a splátky nájemného se promítají do nákladů rovnoměrně.</p>

	<p>vůči pronajímateli ve stejné výši, jako je hodnota.</p> <p>Pronajímatel účtuje splátky finančního leasingu jako pohledávku (finanční aktivum) a následně leasingové platby snižují hodnotu pohledávky.</p> <p>2) Operativní leasing – nájemce majetek nemá zahrnutý v aktivech. Platby jsou vykázány rovnoměrně do nákladů po celou dobu trvání nájmu.</p> <p>Pronajímatel vykazuje majetek ve své rozvaze.</p>	<p>Pronajímatel aktivuje pronajímaný majetek (finanční a operativní leasing) do majetku v pořizovacích cenách a odpisuje.</p>
--	--	---

Zdroj: Vlastní zpracování, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon o účetnictví č. 88/2015/QH13, VAS, ČúS

Na základě tabulky č. 4 byly shledávány rozdíly především v povinnosti zveřejňování účetní závěrky, kdy dle vietnamských účetních předpisů všechny účetní jednotky mají povinnost sestavovat výkaz o finanční situaci podniku (rozvaha), výkaz zisku a ztráty, přehled peněžních toků a přílohu k účetní závěrce. Formát a rozsah účetní závěrky je jasně stanoven dle vietnamských účetních předpisů. Podle českého účetního systému je povinnou složkou účetní závěrky rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Přehled o peněžním toku a přehled o změnách ve vlastním kapitálu je povinný jen pro střední a velké podniky. Rozsah účetní závěrky může být plný, nebo zkrácený.

Dalším rozdílem je struktura rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Rozvaha podle vietnamských předpisů začíná nejlíkvinnějšími prvky a končí s nejméně likvidními prvky, ale dle českých předpisů je to naopak. Výkaz zisku a ztráty podle českých předpisů může být druhový, nebo účelový, kdežto podle vietnamského standardu existuje jen jedna forma výkazu, který nese charakter účelového.

Rozdíly byly zjištěny i v charakteristice dlouhodobého majetku, kdy ve vietnamském účetním systému se zvlášť rozděluje majetek, který je určen k účelům dosažení výnosu z pronájmu nebo kapitálového zhodnocení, kdežto v českém systému se takový majetek nerozlišuje. Dlouhodobý majetek může být pořízen i na základě finančního leasingu a u nájemce se tento majetek rovnou zařazuje mezi aktiva a následně se odpisuje. V českém účetnictví se majetek pořízený na základě finančního leasingu považuje za majetek pronajatý a pravidelné splátky se promítají rovnou do nákladů. Další odlišnosti ohledně dlouhodobého majetku lze zaznamenat u komponentní metody odpisování, kdy ve vietnamském účetním systému je tato metoda povinností a každá účetní jednotka musí zvlášť odpisovat komponenty. V českém účetním systému je tato metoda odpisování pro účetní jednotky dobrovolná.

V další části práce budou tyto zjištěné rozdíly aplikovány na praktické příklady, kdy údaje ale budou pouze ilustrativní, nikoliv reálné dle skutečnosti.

4.2 Demonstrace a kvantifikace rozdílů ČÚS a VAS na konkrétních příkladech

V následující podkapitole budou použity výkazy české firmy, která se zabývá výrobou chladicích a teplosměnných kapalin pro využití v automobilovém průmyslu a v technických zařízeních budov. Mimo jiné se zabývá i prodejem olejů a maziv. Firma bude v praktických příkladech uvedena jako společnost ABC, s.r.o., jež vede účetnictví a účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy. Skutečné výkazy společnosti budou použity pro transformaci položek do výkazů dle VAS. V dalších praktických příkladech budou údaje pouze ilustrativní.

4.2.1 Převod položek rozvahy

Pro zobrazení rozdílů položek rozvahy bude struktura původní rozvahy ABC, s.r.o., která je sestavena v souladu s ČÚS, upravena tak, aby odpovídala struktuře rozvahy dle VAS 21 – *Zveřejňování účetní závěrky*. Rozvaha bude mít horizontální strukturu a aktiva a závazky jsou rozděleny nejprve od nejlikvidnějších položek až po méně likvidní položky. V rozvaze jsou sloupce rozděleny na *konečný stav* a *počáteční stav*.

Krátkodobá aktiva jsou vykázána položkami *peníze a peněžní ekvivalenty*, které se skládají z peněžních prostředků v pokladně a z peněžních prostředků na bankovním účtu společnosti. Krátkodobé pohledávky jsou složeny z *pohledávek z obchodních vztahů, poskytnutými zálohami*, dále z *interních pohledávek*, tím se rozumí daňové pohledávky a do položek *ostatních pohledávek* byly vykázány náklady příštích období. Veškeré korekce krátkodobých pohledávek se vykazují v položce – opravné *položky k nedobytným pohledávkám*. *Zásoby* jsou vykázány samostatně. Po krátkodobých aktivech následuje dlouhodobý majetek, který je složen z *dlouhodobých pohledávek, hmotného, nehmotného a finančního majetku a investic do nemovitosti*, který je složen z majetku sloužícího k příjmu zisku z pronájmu nebo kapitálového zhodnocení.

Pasivní část rozvahy je rozdělena na závazky a vlastní kapitál. Struktura závazků je klasifikovaná na krátkodobé a dlouhodobé závazky. Položka krátkodobé závazky obsahuje *krátkodobé závazky a úvěry, závazky z obchodních vztahů, přijaté zálohy, daně a ostatní závazky vůči státu, závazky k zaměstnancům a ostatní závazky*, kde jsou vykázány dohadné účty pasiv a výdaje příštích období. Dlouhodobé závazky jsou složeny z *ostatních závazků* a z *dlouhodobých závazků k úvěrovým institucím*.

Vlastní kapitál je klasifikován *vlastním kapitálem a fondy*. Ážio, kapitálové fondy jsou sloučeny do položky *jiný kapitál* a rezervní fondy jsou vykázány samostatně. Nerozdělený zisk/ztráta minulých let, jiný výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období jsou sloučeny do jedné položky – *nerozdělený zisk po zdanění* (viz příloha č. 8).

4.2.2 Převod položek výkazu zisku a ztráty

Dle vietnamského standardu je předepsaná pouze jedna forma výkazu zisku a ztrát, která nese charakter účelového členění nákladů. Struktura výkazu zisku a ztrát představuje výsledky z běžné provozní činnosti, výsledky z vedlejších činností, výsledek hospodaření před zdaněním, z kalkulací daňových nákladů, výsledkem po zdanění a končí vyčíslením zisku z akcií (viz příloha č. 9).

4.2.3 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

Praktický příklad č.1

Společnost ABC, s.r.o., si 25. 12. 2006 pořídila výrobní stroj v hodnotě 150 mil. VND (150 tis. Kč). Doba životnosti je odhadovaná na 10 let dle oběžníku č. 45/2013/TT-BTC. Společnost zařadila výrobní stroj do majetku dne 1. 1. 2007 a zvolila roční odpisování. Níže budou porovnávány účetní odpisy z pohledu ČÚS a VAS.

Rovnoměrné odpisování dle VAS:

Postup výpočtu dle vzorce č. 5

Výpočet ročních odpisů – 150 mil. : 10 = 15 mil. VND ročně

Tabulka 5 – Rovnoměrné odpisování dle VAS v tis. VND

Rok	Pořizovací cena	Roční odpis	Oprávký	ZC stroje	Vliv na VH
2007	150 000	15 000	15 000	135 000	15 000
2008	150 000	15 000	30 000	120 000	15 000
2009	150 000	15 000	45 000	105 000	15 000
2010	150 000	15 000	60 000	90 000	15 000
2011	150 000	15 000	75 000	75 000	15 000
2012	150 000	15 000	90 000	60 000	15 000
2013	150 000	15 000	105 000	45 000	15 000
2014	150 000	15 000	120 000	30 000	15 000
2015	150 000	15 000	135 000	15 000	15 000
2016	150 000	15 000	150 000	0	15 000

Zdroj: vlastní zpracování

Rovnoměrné odpisování dle ČÚS

Znění příkladu bude totožné s příkladem č. 1. V příkladě bude poukázáno na způsob odpisování, kdy účetní jednotka si zvolí účetní odpisování rovnající se daňovým odpisům a způsobu účetního odpisování dle odpisového plánu účetní jednotky. Účetní jednotka si zvolila životnost majetku 48 měsíců.

Výpočet daňových odpisů:

Výrobní stroj se dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, řadí do 2. odpisové skupiny a doba odpisování je 5 let.

- První rok – $150\,000\text{ Kč} * 11 : 100 = 16\,500\text{ Kč}$
- Další roky – $150\,000\text{ Kč} * 22,25 : 100 = 33\,375\text{ Kč}$

Výpočet účetních odpisů:

Stanovení měsíčního odpisu – $150\,000 : 48\text{ měsíce} = 3\,125\text{ Kč}$

- rok 2007–2011 = $3\,125 * 12 = 37\,500\text{ Kč}$

Tabulka 6 – Rovnoměrné odpisování dle ČÚS v Kč

Rok	Účetní = Daňové			Účetní		
	Pořizovací cena (Kč)	Roční odpis	Zůstatková cena	Pořizovací cena (Kč)	Roční odpis	Zůstatková cena
2007	150 000	16500	133500	150 000	37500	112500
2008	150 000	33375	100125	150 000	37500	75000
2009	150 000	33375	66750	150 000	37500	37500
2010	150 000	33375	33375	150 000	37500	0
2011	150 000	33375	0			

Zdroj: Vlastní zpracování

Způsob účetního odpisování majetku dle VAS a ČÚS není rozdílný. K výpočtu odpisů se používá pořizovací cena, která se vydělí dobou životnosti majetku a vynásobí počtem měsíců, po který byl majetek v prvním či posledním roce využíván. Zde si lze povšimnout, že VAS se na základě oběžníku č. 45/2013/TT-BTC zabývá dobou použitelnosti DHM. V ČÚS se tato problematika neřeší a účetní jednotka si dobu životnosti majetku určí sama, aby odpovídala věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví. Problematika metod odpisování a zařazení majetku do určitých odpisových skupin se upravuje daňovým zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

Zrychlené odpisování dle VAS

Praktický příklad č. 2

Společnost ABC, s.r.o., si 28. 12. 2010 pořídila chladicí zařízení ve výši 265 mil. VND (265 tis. Kč), které slouží ke skladování chladicích kapalin. Dne 1. 1. 2011 bylo zařízení zařazeno do užívání a zároveň tímto dnem začalo být odpisováno. Dle oběžníku č. 45/2013/TT-BTC bude chladicí zařízení odpisováno po dobu 6 let.

Postup výpočtu dle vzorce č. 6

1. Koeficient pro rovnoměrné odpisování DHM = $(1 : 6) * 100 = 16,67 \%$
2. Koeficient pro zrychlené odpisování DHM = $16,67 * 2 = 33,34 \% = 0,3334$
3. Roční odpis DHM = Zůstatková hodnota * $33,34 \%$

$$2011 = 265\ 000 * 0,3334 = 88\ 351 \text{ tis.VND}$$

$$2012 = 176\ 649 * 0,3334 = 58\ 894,78 \text{ tis.VND}$$

$$2013 = 117\ 754 * 0,3334 = 39\ 359,36 \text{ tis.VND}$$

$$2014 = 78\ 494 * 0,3334 = 26\ 179,33 \text{ tis.VND}$$

$$2015 = 52\ 324,74 : 2 = 26\ 162,37 \text{ tis.VND}$$

$$2016 = 52\ 324,74 : 2 = 26\ 162,37 \text{ tis.VND}$$

Tabulka 7 – Roční odpis DHM – zrychlené odpisování dle VAS v tis. VND

Rok	Požizovací cena	Zůstatková cena	Roční odpis	Měsíční odpis	Oprávky
2011	265 000	265 000	88 351,00	7 362,58	88 351,00
2012	265 000	176 649	58 894,78	4 907,90	147 245,78
2013	265 000	117 754	39 259,26	3 271,60	186 505,03
2014	265 000	78 494	26 170,22	2 180,85	212 675,26
2015	265 000	52 324,74	26 162,37	2 180,20	238 837,63
2016	265 000	52 324,74	26 162,37	2 180,20	265 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlené odpisování dle ČÚS

Znění příkladu bude stejné jako příklad č. 2.

Vzorec pro výpočet zrychlených odpisů dle vzorce č. 2

Výpočet odpisů:

$$2011 = (2 \cdot 265\,000 \cdot (6 + 1 - 1)) : (6 \cdot (6 + 1)) = 75\,714,29 \text{ Kč}$$

$$2012 = (2 \cdot 265\,000 \cdot (6 + 1 - 2)) : (6 \cdot (6 + 1)) = 63\,095,24 \text{ Kč}$$

$$2013 = (2 \cdot 265\,000 \cdot (6 + 1 - 3)) : (6 \cdot (6 + 1)) = 50\,476,19 \text{ Kč}$$

$$2014 = (2 \cdot 265\,000 \cdot (6 + 1 - 4)) : (6 \cdot (6 + 1)) = 37\,857,14 \text{ Kč}$$

$$2015 = (2 \cdot 265\,000 \cdot (6 + 1 - 5)) : (6 \cdot (6 + 1)) = 25\,238,1 \text{ Kč}$$

$$2016 = (2 \cdot 265\,000 \cdot (6 + 1 - 6)) : (6 \cdot (6 + 1)) = 12\,619,05 \text{ Kč}$$

Tabulka 8 – Roční odpis DHM – Zrychlené odpisování dle ČÚS v Kč

Rok	Požizovací cena	Zůstatková cena	Roční odpis	Měsíční odpisy	Oprávky
2011	265 000	189 285,71	75 714,29	6 309,52	75 714,29
2012	265 000	126 190,48	63 095,24	5 257,94	138 809,52
2013	265 000	75 714,29	50 476,19	4 206,35	189 285,71
2014	265 000	37 857,14	37 857,14	3 154,76	227 142,86
2015	265 000	12 619,05	25 238,10	2 103,17	252 380,95
2016	265 000	0,00	12 619,05	1 051,59	265 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 9 – Porovnání zrychlených účetních odpisů dle VAS a ČÚS

VAS	ČÚS
88 351,00	75 714,29
58 894,78	63 095,24
39 259,26	50 476,19
26 170,22	37 857,14
26 162,37	25 238,10
26 162,37	12 619,05

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak lze zaznamenat dle tabulky č. 10, metoda výpočtu zrychlených odpisů dle ČÚS a VAS je značně rozdílná. Hlavním důvodem odlišností je rozdílný vzorec pro výpočet těchto odpisů. Ve VAS se vypočítá koeficient pro zrychlené odpisování a každý rok se vynásobí se zůstatkovou cenou DHM. Od roku 2015 se zůstatková cena vydělí zbývajících roky. Dle tabulky lze zaznamenat, že roční odpisy se od let 2014–2016 příliš nemění. V ČÚS se používá vzorec, kdy se počítá s dvojnásobkem vstupní ceny, délkou doby odpisování a rokem odpisování. Na základě výpočtu dochází k uplatnění největšího ročního odpisu v prvním roce odpisování, který se postupně snižuje, a v posledním roce je odepsaná nejnižší hodnota odpisu.

Metoda komponentního odpisování

Jak již bylo zmíněno v tabulce č. 4, dle VAS 03 § 11, všechny účetní jednotky musí o významných komponentech odpisovat zvlášť podle doby použitelnosti. Komponentní odpisování je zmíněno i v českých účetních předpisech, ale není to pro účetní jednotku povinností. Na následujícím příkladě bude poukázáno na rozdíl ve využití metody komponentního odpisování oproti běžnému rovnoměrnému odpisování s tvorbou rezervy na opravy DHM.

Praktický příklad č. 3

Společnost ABC, s.r.o., si pořídila 1. 1. 2015 automatizovanou balicí linku v ceně 3 225 000 Kč s dobou životnosti 10 let. Balicí linka je tvořena ovinovacím strojem, který se

musí měnit každých 5 let, a termotiskárnou pro dotisk údajů na fólii, jež se mění každé 2 roky. Pořizovací cena ovinovacího stroje je 225 000 Kč a termotiskárny 180 000 Kč.

	Pořizovací cena	Doba životnosti
Balicí linka bez komponentů	2 820 000	10 let
Ovinovací stroj	225 000	5 let
Termotiskárna	180 000	2 roky

Roční odpis balicí linky: $2\,820\,000 : 10 = 282\,000$ Kč

Roční odpis ovinovacího stroje: $225\,000 : 5 = 45\,000$ Kč

Roční odpis termotiskárny: $180\,000 : 2 = 90\,000$ Kč

Tabulka 10 – Komponentní metoda odpisování balicí linky

Rok	Odpisy balicího stroje	Odpisy ovinovacího stroje	Odpisy termotiskárny	Vliv na VH
2015	282 000	45 000	90 000	417 000
2016	282 000	45 000	90 000	417 000
2017	282 000	45 000	90 000*	417 000
2018	282 000	45 000	90 000	417 000
2019	282 000	45 000	90 000*	417 000
2020	282 000	45 000*	90 000	417 000
2021	282 000	45 000	90 000*	417 000
2022	282 000	45 000	90 000	417 000
2023	282 000	45 000	90 000*	417 000
2024	282 000	45 000	90 000	417 000
Celkem	2 820 000	450 000	900 000	4 170 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V letech 2017, 2019, 2021 a 2023 dochází k vyřazení odepsané termotiskárny (komponenty) a následně je vždy zařazena nová komponenta ve stejné ceně. V roce 2020 došlo k vyřazení odepsané komponenty – ovinovacího stroje, který byl vyměněna za nový ve stejné ceně.

Výpočet rovnoměrných účetních odpisů s tvorbou rezervy na opravy DHM

2015 – 2024 : 3 225 000 : 10 = 322 500 Kč

Tabulka 11 – Rovnoměrně odpisy s tvorbou rezerv na opravy DHM

Rok	Roční odpis	Oprávký	Rezerva na ovinovací stroj	Rezerva na termotiskárnu	Rozpuštění rezervy	ZC DHM	Vliv na VH
2015	322 500	177 375	90 000	45 000		3 047 625	457 500
2016	322 500	516 000	90 000	45 000		2 709 000	457 500
2017	322 500	854 625	90 000	45 000	180 000 *	2 370 375	457 500
2018	322 500	1 193 250	90 000	45 000		2 031 750	457 500
2019	322 500	1 531 875	90 000	45 000	180 000	1 693 125	457 500
2020	322 500	1 870 500	90 000		225 000	1 354 500	412 500
2021	322 500	2 209 125	90 000		180 000	1 015 875	412 500
2022	322 500	2 547 750	90 000			677 250	412 500
2023	322 500	2 886 375			180 000	338 625	322 500
2024	322 500	3 225 000				0	322 500
Celkem	3 225 000		720 000	225 000			4 170 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 12 – Porovnání odpisů komponentní metodou a metodou lineární s tvorbou rezerv

Dopady na výsledek hospodaření		
Rok	Komponentní odpisování	Lineární odpisování s tvorbou rezerv
2015	417 000	457 500
2016	417 000	457 500
2017	417 000	457 500
2018	417 000	457 500
2019	417 000	457 500
2020	417 000	412 500
2021	417 000	412 500
2022	417 000	412 500
2023	417 000	322 500
2024	417 000	322 500
Celkem	4 170 000	4 170 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Dle tabulky č. 13 při použití komponentní metody je majetek a související komponenty odpisovány rovnoměrně a dochází k zatížení výsledku hospodaření rovnoměrně po celou dobu životnosti automatizované balicí linky bez jakýchkoliv odchylek. Použitím metody rovnoměrného odpisování s tvorbou rezerv je odpis do roku 2019 rovnoměrný, pak se výše odpisu mění v šestém a v devátém roce. Důvodem je to, že jsou rezervy na opravy majetku stanoveny dopředu, což způsobuje, že po výměně komponentů vzniká období mezi výměnou a koncem životnosti hlavního majetku a tvoření další rezervy na budoucí opravy nákladů není možné. Nelze tedy rozložit náklady na výměnu komponentů rovnoměrně po celou dobu životnosti majetku.

4.2.4 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

Praktický příklad č. 4

Společnost ABC, s.r.o., vlastní 4 pozemky v hodnotě 10 mil. Kč. Z toho dva pozemky jsou využívány za účelem zisku z pronájmu. Pozemek 1 o rozloze 1895 m² má pořizovací hodnotu ve výši 852 750 Kč a pozemek 2 o rozloze 2380 m² má výši pořizovací ceny

1 071 000 Kč. Tyto pozemky jsou využívány za účelem dosažení zisku z pronájmu a ostatní pozemky jsou využívány společností za účelem vykonávání ekonomické činnosti. Dle standardu VAS 05 – *Investice do nemovitosti* je dlouhodobý hmotný majetek sloužící k příjmu zisku z nájemného vykázán zvlášť jako položka investice do nemovitosti. Níže bude zobrazeno, jak by se dlouhodobý majetek vykazoval v rozvaze na základě ČÚS a VAS.

Vykazování dle VAS

Klasifikace	Účetní hodnota v Kč
VAS 03 – Dlouhodobý majetek	8 076 250
VAS 05 – Investice do nemovitostí	1 923 750

Vykazování dle ČÚS

Klasifikace	Účetní hodnota v Kč
ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	10 000 000

V tomto případě jde pouze o úpravu v rozvaze, kde účetní jednotka musí zvlášť oddělovat majetek sloužící k příjmu z pronájmu nebo kapitálového zhodnocení a zvlášť majetek sloužící pro vykonávání ekonomické činnosti.

4.2.5 Leasingy

Praktický příklad č. 6

Společnost ABC, s.r.o., si pořídila osobní automobil formou finančního leasingu od podniku XYZ, s.r.o. Auto bude používáno na pracovní cesty a obchodní schůzky. Smlouva byla uzavřena 13. 1. 2019 a v tento den byla i splatná první splátka leasingové platby a zároveň bylo zaplaceno předem 35 000 Kč vč. DPH. Z leasingové smlouvy vyplývá, že nájemce má možnost si pronajatý majetek odkoupit ve výši 80 000 Kč. Níže v tabulce budou uvedeny základní údaje leasingové smlouvy.

Tabulka 13 – Vybraná data finanční leasingové smlouvy

Položka	Cena bez DPH
Pořizovací cena	270 000,00
Částka hrazená předem – akontace	28 925,50
Dohodnutá kupní cena po ukončení sjednané doby leasingu	80 000
Délka leasingu v měsících	36
Měsíční splátka	5 107,44
Pojistné	595,00
Měsíční splátka vč. DPH a pojistného	6 775,00
Celkový součet leasingových plateb	354 280,00
Pojistné celkem	21 420,00
Společnost uhradí celkem	375 700,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování z pohledu nájemce dle ČÚS

381 – Náklady příštích období

MD	D
1 a) 28 925,5	3) 9 641,83
	5) 9 641,83
	7) 9 641,83
28 925,50	28 925,50

221 – Bankovní účet

MD	D
	1 a) 28 925,50
	1 b) 6 074,50
	2 a) 61 289,28
	2 b) 12 870,72
	2 c) 7 140,00
	4 a) 61 289,28
	4 b) 12 870,72
	4 c) 7 140,00
	6 a) 61 289,28
	6 b) 12 870,72
	6 c) 7 140,00
	9) 96 800,00
	375 700,00

518 - Nájemné

MD	D
2 a) 61 289,28	
3) 9 461,83	
4 a) 61 289,28	
5) 9 641,83	
6 a) 61 289,28	
7) 9 641,83	
212 793,30	

343 – DPH

MD	D
1 b) 6 074,50	
2 b) 2 870,72	
4 b) 12 870,72	
6 b) 12 870,72	
8 b) 16 800,00	
61 486,66	

501 – Spotřeba materiálu

MD	D
8 a) 80 000,00	
80 000,00	

548 – Pojistné

MD	D
2 c) 7 140	
4 c) 7 140	
6 c) 7 140	
21 420,00	

321 – Dodavatelé

MD	D
1 a) 28 925,50	1 a) 28 925,5
1 b) 6 074,50	1 b) 6 074,50
2 a) 61 289,28	2 a) 61 289,28
2 b) 12 870,72	2 b) 12 870,72
2 c) 7 140,00	2 c) 7 140,00
4 a) 61 289,28	4 a) 61 289,28
4 b) 12 870,72	4 b) 12 870,72
4 c) 7 140,00	4 c) 7 140,00
6 a) 61 289,28	6 a) 61 289,28
6 b) 12 870,72	6 b) 12 870,72
6 c) 7 140,00	6 c) 7 140,00
9) 96 800,00	8 a) 80 000,00
	8 b) 16 800,00
375 700,00	375 700,00

Legenda:

Rok 2019 (12 měsíců):

- 1a) Zaúčtování 1. mimořádné zvýšené platby bez DPH
- 1b) Zaúčtování DPH 21%
- 2a) Zaúčtování leasingové splátky bez DPH a pojištění (5 107,44*12)
- 2b) Zaúčtování DPH 21 % z leasingové splátky
- 2c) Zaúčtování pojistného (595*12)
- 3) Zaúčtování části mimořádné splátky

Rok 2020 (12 měsíců):

- 4a) Zaúčtování leasingové splátky bez DPH a pojištění (5 107,44*12)
- 4b) Zaúčtování DPH 21 % z leasingové splátky
- 4c) Zaúčtování pojistného (595*12)
- 5) Zaúčtování části mimořádné splátky

Rok 2021 (12 měsíců):

- 6a) Zaúčtování leasingové splátky bez DPH a pojištění (5 107,44*12)
- 6b) Zaúčtování DPH 21 % z leasingové splátky
- 6c) Zaúčtování pojistného (595*12)
- 7) Zaúčtování části mimořádné splátky
- 8a) Přijatá faktura za odkup leasingového vozidla
- 8b) Zaúčtování DPH 21 % z faktury přijaté
- 9) Úhrada faktury přijaté

Účtování z pohledu nájemce dle VAS

Nejprve je potřeba vypočítat současnou hodnotu leasingových splátek za použití vzorce (Dvořáková, 2017):

$$SH = \frac{\text{leasingová splátka}}{(1 + i)^n}$$

Pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb je potřeba znát implicitní úrokovou míru. Pro účely výpočtu praktického příkladu je zvolena roční úroková míra ve výši 6 %.

Tabulka 14 – Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb

Rok	Splátka	Současná hodnota
Celkem	292 793,34	263 331,24

Zdroj: vlastní zpracování,

Jelikož je současná hodnota nižší než pořizovací cena, nájemce použije současnou hodnotu.

212 – DHM

MD	D
1) 263 331,24	
	9) 263 331,24
263 331,24	263 331,24

3412 – Dluh z finančního leasingu

MD	D
2 a) 28 925,50	1) 263 331,24
3 a) 59 343,00	
5 a) 55 895,49	
7 a) 119 167,26	
263 331,24	263 331,24

112 – Bankovní účet

MD	D
	2 a) 28 925,5
	2 b) 6 074,50
	3 a) 59 343,00
	3 b) 1 946,28
	3 c) 12 870,72
	3 d) 7 140,00
	5 a) 55 895,49
	5 b) 5 393,79
	5 c) 12 879,72
	5 d) 7 140,00
	7 a) 119 167,26
	7 b) 22 122,02
	7 c) 12 870,72
	7 d) 7 140,00
	358 900,00

133 – DPH

MD	D
2 b) 6 074,50	
3 c) 12 870,72	
5 c) 12 870,72	
7 c) 12 870,72	
44 686,66	

214 – Oprávky DHM

MD	D
	4) 87 777,08
	6) 87 777,08
	8) 87 777,08
9) 263 331,24	
263 331,24	263 331,24

635 – Úroky

MD	D
3 b) 1 946,28	
5 b) 5 393,79	
7 b) 22 122,02	
29 462,10	

642 – Pojištění

MD	D
3 d) 7 140,00	
5 d) 7 140,00	
7 d) 7 140,00	
21 420,00	

6424 – Odpisy DHM

MD	D
4) 87 777,08	
6) 87 777,08	
8) 87 777,08	
263 331,24	

Legenda:

Rok 2019 (12 měsíců)

- 1) Zaúčtování předmětu leasingu do rozvahy ve výši současné hodnoty leasingových splátek
- 2a) Zaúčtování 1. mimořádné platby bez DPH – úhrada
- 2b) Zaúčtování DPH 21 %
- 3a) Zaúčtování leasingové splátky – snížení závazku
- 3b) Zaúčtování úroků ze splátky
- 3c) Zaúčtování DPH leasingových splátek
- 3d) Zaúčtování pojistného (595*12)

4) Odpis předmětu leasingu

Rok 2020 (12 měsíců)

5a) Zaúčtování leasingové splátky – snížení závazku

5b) Zaúčtování úroků ze splátky

5c) Zaúčtování DPH leasingových splátek

5d) Zaúčtování pojistného (595*12)

6) Odpis předmětu leasingu

Rok 2021 (12 měsíců)

7a) Zaúčtování leasingové splátky – snížení závazku

7b) Zaúčtování úroků ze splátky

7c) Zaúčtování DPH leasingových splátek

7d) Zaúčtování pojistného (595*12)

8) Odpis předmětu leasingu

9) Vyřazení majetku

4.2.6 Komparace dopadu finančního leasingu dle ČÚS a VAS

Dle ČÚS

Rozvaha k 31. 12. 2019				Výsledovka k 31.12.2019			
DHM	0	VH min. let	0	Nájemné	71		
Peníze	-116	VH b. ú. období	-78	Pojistné	7		
DPH	19						
N.př. ob.	19			Náklady	78	Výnosy	0
Aktiva	-78	Pasiva	-78	Výnosy – Náklady = -78			
Rozvaha k 31. 12. 2020				Výsledovka k 31. 12. 2020			
DHM	0	VH min. let	-78	Nájemné	71		
Peníze	-198	VH b. ú. období	-78	Pojistné	7		
DPH	32						
N.př. ob.	10			Náklady	78	Výnosy	0
Aktiva	-156	Pasiva	-156	Výnosy – Náklady = -78			
Rozvaha k 31. 12. 2021				Výsledovka k 31. 12. 2021			
DHM	0	VH min. let	-156	Nájemné	71		
Peníze	-375	VH b. ú. období	-158	Materiál	80		
DPH	61			Pojistné	7		
N.př. ob.	0			Náklady	158	Výnosy	0
Aktiva	-314	Pasiva	-314	Výnosy – Náklady = -158			

Dle VAS

Rozvaha k 31. 12. 2019				Výsledovka k 31. 12. 2019			
Peníze	-116	Závazek k FL	175	Úroky	2		
DPH	19	VH min. let	0	Pojistné	7		
DHM	263	VH b. ú. období	-97	Odpisy	88		
Oprávky k DHM	-88			Náklady	97	Výnosy	0
Aktiva	78	Pasiva	78	Výnosy – Náklady = - 97			
Rozvaha k 31. 12. 2020				Výsledovka k 31. 12. 2020			
Peníze	-198	Závazek k FL	119	Úroky	5		
DPH	32	VH min. let	-97	Pojistné	7		
DHM	263	VH b. ú. období	-100	Odpisy	88		
Oprávky k DHM	-175			Náklady	100	Výnosy	0
Aktiva	-78	Pasiva	-78	Výnosy – Náklady = -100			
Rozvaha k 31. 12. 2021				Výsledovka k 31. 12. 2021			
Peníze	-359	Závazek k FL	0	Úroky	22		
DPH	45	VH min. let	-197	Pojistné	7		
DHM	0	VH b. ú. období	-117	Odpisy	88		
Oprávky k DHM	0			Náklady	117	Výnosy	0
Aktiva	-314	Pasiva	-314	Výnosy – Náklady = -117			

Velkým rozdílem v účtování finančního leasingu je, že v ČÚS se pronajatý majetek v průběhu pronájmu nesmí vykazovat v rozvaze z pohledu nájemce. Celá splátka vstupuje do nákladů a tímto ovlivní pouze provozní výsledek hospodaření. Dle VAS 06 vykazuje nájemce majetek pořízený na základě finančního leasingu v rozvaze a zároveň ho odpisuje. V průběhu pronájmu se leasingová splátka rozděluje na úrok a úmor, kdy úrok vstupuje do nákladů a úmor snižuje dluh z finančního leasingu. Tímto způsobem účtování je ovlivněn finanční i provozní výsledek hospodaření.

5 Zhodnocení výsledků

Účetní výkazy obou států se odlišují jak v obsahu, tak i ve struktuře. Rozvaha dle vietnamských předpisů je na první pohled odlišná tím, že začíná oběžnými aktivy, dlouhodobým majetkem, pak dále v pasivech pokračuje krátkodobými závazky a zakončuje vlastním kapitálem. Položky jsou seřazeny od nejlíkvidnějších až po méně likvidních. Dále jsou sloupce v rozvaze rozděleny na „*konečný stav*“ a „*počáteční stav*“. Oproti rozvaze dle ČÚL tu chybí sloupec „*korekce*“. V části dlouhodobého majetku si lze povšimnout položky investice do nemovitosti, kdežto v českém účetnictví majetek, který je určen k příjmům z pronájmu nebo kapitálovému zhodnocení, se zvlášť nedělí. Dále lze zaregistrovat, že v rozvaze sestavené na základě VAS se neobjevuje položka „*časového rozlišení*“, je to sloučeno pod položkou ostatní pohledávky či závazky. V rozvaze nelze najít ani položky, které by dočasně snižovaly hodnotu aktiv.

Výkaz zisku a ztráty dle VAS je rozdílný především v členění nákladů, který se prezentuje dle účelu – účelová forma výkazu zisku a ztráty. Naproti tomu výsledovka dle českých předpisů má 2 formy, a to druhovou a účelovou. Vietnamské účetní jednotky mají mimo jiné povinnost zveřejňovat přehled o peněžních tocích a přílohu, která je mnohem detailnější než příloha pro účetní jednotky účtující dle ČÚP.

V další části byly zvoleny fiktivní praktické příklady, které demonstrovaly rozdíly mezi účetními systémy.

První praktický příklad modeloval metodu rovnoměrného odpisování, kdy byly porovnány účetní odpisy obou států. Způsob odpisování je velmi podobný s tím rozdílem, že při účetním odpisování si české účetní jednotky sestavují odpisový plán a zvolí si samy dle vnitřních směrnic dobu odpisování. Naopak vietnamské účetní jednotky si dobu životnosti majetku zvolí na základě oběžníku č. 45/2013/TT-BTC. Dále byl modelován i příklad, kdy si účetní jednotka zvolila účetní odpisování rovnající se daňovým dle zákona č. 563/1992 Sb., o daních z příjmu v platném znění. Tento způsob se nedoporučuje, jelikož nepředstavuje věrné a poctivé zobrazení obrazu předmětu účetnictví.

Druhý příklad se zabýval použitím zrychlených odpisů pro odpisování DHM. Hlavní rozdíl spočíval v metodě výpočtu, kdy zrychlené odpisy dle VAS se v závěru doby odpisování spíše podobají rovnoměrnému odpisování, zatímco zrychlené odpisy dle ČÚP jsou nejvyšší v prvním roce a postupně klesají.

Třetí praktický příklad se zabýval metodou komponentního odpisování, který je dle českých účetních předpisů pro účetní jednotky dobrovolný a pro vietnamské účetní jednotky naopak povinný. Využitím metody komponentního odpisování dochází k rovnoměrnému zatížení výsledku hospodaření po celou dobu životnosti DHM. Jelikož tato metoda je pro české účetní jednotky pouhou alternativou a mimo jiné nemá žádné daňové dopady – metoda není upravena v zákoně o dani z příjmu, české účetní jednotky mohou dát přednost tvorbě rezerv na opravy DHM. Příklad je dále rozšířen o výpočet rovnoměrných účetních odpisů s tvorbou rezerv na opravy DHM a bylo zjištěno, že použitím této metody nedochází k rovnoměrnému odpisování jako při využití komponentní metody. Důvodem je to, že rezervy na opravy majetku se tvoří vždy dopředu a po výměně komponentu vzniká období mezi výměnou a koncem životnosti hlavního majetku.

Praktický příklad č. 4 znázorňuje pouhou opravu v rozvaze, kdy účetní jednotky účtující dle VAS musí zvlášť rozdělovat majetek, který slouží k získání zisku z pronájmu nebo kapitálového zhodnocení.

Praktický příklad č. 6 se zabývá účtováním dlouhodobého hmotného majetku pořízeného na základě finančního leasingu z pohledu nájemce. Dle VAS vykazuje nájemce v rozvaze na straně aktiv majetek, který následně odpisuje, a na straně pasiv účtuje o závazku z finančního leasingu. Měsíční leasingové splátky se dělí na úrok a úmor, kdy úrok je nákladovou položkou a úmor snižuje závazek. Dle ČÚP nájemce pronajatý majetek nezařazuje do rozvahy a účtuje jen o měsíčních splátkách rovnou do nákladů, tedy nájemné na účet 518 – Ostatní služby a pojistné na účet 548 – Ostatní provozní náklady. V součtu se výsledky hospodaření za všechna období rovnají a po skončení leasingové smlouvy je rozvaha dle ČÚP a VAS shodná. Rozdílem je, že účtování finančního leasingu dle VAS je ovlivněno finančním i provozním výsledkem hospodaření a dle ČÚP je pouze provozní.

6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo identifikovat zásadní rozdíly v oceňování, účtování a vykazování základních prvků českého a vietnamského účetního systému. Diplomová práce se nejprve zabývá popisem českého a vietnamského účetního systému od historického vývoje, legislativní úpravy, zásad a předpokladů až po charakteristiku vybraných prvků výkazů.

Z provedené komparativní analýzy obou systémů vyplynulo, že účetní systémy obou států jsou regulovány státem, tedy ministerstvy financí a právní legislativou, a to prostřednictvím zákona o účetnictví, vyhláškami, účetními standardy a oběžníky. Na vietnamský účetní systém měly velký vliv mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS a důkazem toho je vydání 26 účetních standardů, které jsou na podobné bázi jako mezinárodní standardy IAS/IFRS. Česká republika vstupem do Evropské unie přijala do své legislativy směrnice Evropské unie. Zde jde vidět snaha o zharmonizování účetních systémů obou států a zároveň vytváření standardů, které vyhovují ekonomické situaci daných států.

Zásadní rozdíl byl identifikován u povinnosti zveřejňování účetní závěrky a forem účetních výkazů. Pro všechny vietnamské účetní jednotky je povinností zveřejňování rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přehledu o peněžních tocích a přílohy. Naproti tomu zveřejňování přehledu o peněžních tocích je povinné v české legislativě jen pro střední a velké podniky. Vietnamská legislativa klade velký důraz na vzorové formy účetních výkazů, které jsou specificky předepsané a jež účetní jednotky musí dodržovat. Účetní jednotky dále musí striktně dodržovat účtovou osnovu a jejich názvy a číselná označení, která jsou pevně dána až do druhého stupně označování. To může přinášet výhodu v přehlednější kontrole a v jednotnosti účtování.

Co se týče odpisování, rozdíl byl zaznamenán nejdříve detailnější charakteristikou DHM z pohledu VAS. Vietnamské účetní předpisy stanovují minimální výši pořizovací ceny (30 mld. VND), doby použitelnosti DHM (dle zařazení majetku do odpisové skupiny) a výpočet jednotlivých odpisů na základě stanovené metody v oběžníku č. 45/2013/TT-BTC. Česká účetní legislativa věnuje této problematice menší pozornost a jednotlivé účetní jednotky si stanoví kritéria dle svých vnitřních účetních směrnic. To může vést k využívání

pouhých daňových odpisů účetní jednotkou, které se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu a pak se nemůže jednat o dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Další zásadní rozdíl je v problematice odpisování komponentů dlouhodobého majetku. Vietnamský systém klade důraz na účtování a odpisování jednotlivých komponentů dlouhodobého majetku samostatně, kdy dojde k zatěžování výsledku hospodaření rovnoměrně. Česká legislativa tuto problematiku upravuje v § 56a vyhlášce č. 500/2002 Sb., avšak využití této metody není povinností. Komponentní odpisy jsou upraveny jen vyhláškou, nikoliv zákonem o dani z příjmu, tudíž to může vést k tomu, že účetní jednotka místo toho zvolí spíše tvorbu rezerv na opravy DHM.

Významný rozdíl lze zaznamenat mezi oběma účetními systémy v oblasti finančního leasingu z pohledu nájemce. Vykazování finančního leasingu dle vietnamského účetního systému vede k významným změnám v rozvaze a ve výsledku hospodaření. Majetek pořízený finančním leasingem je nájemcem zaznamenán jak v aktivech, tak i v závazcích vůči pronajímateli. Tímto nedochází ke zkreslení účetního hospodářství a je podáván věrný obraz o účetní jednotce. Česká legislativa finanční leasing podrobně nerozlišuje a nájemce účtuje jen o splátce finančního leasingu, která se následně promítá do nákladu běžného účetního období rovnoměrně. Na základě toho je ovlivněn jen provozní hospodářský výsledek účetní jednotky, kdežto ve vietnamském účetnictví je ovlivněn finanční i provozní výsledek hospodaření, a to kvůli odpisům a úrokům.

Závěrem lze podotknout, že účetní systémy obou států mají hodně odlišného, ale překvapivě i mnoho podobného, byť se jedná o účetní systémy států s jinou kulturou, politickým režimem i ekonomickou situací. Vietnamský účetní systém se stále vyvíjí a je zřejmé, že v budoucnu bude stále více srovnatelný na mezinárodní úrovni.

7 Seznam použitých zdrojů

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0692-8.

KOVANICOVÁ, Dana, 2003. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 13. aktualiz. vyd. Praha: Polygon. ISBN 80-7273-084-3.

KOVANICOVÁ, Dana, 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON. ISBN 80-7273-095-9.

KOVANICOVÁ, Dana, 2005. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. V. Praha: Polygon. ISBN 80-7273-129-7.

KRÁLOVÁ, Magdalena a Miloslav HEJRET, 2020. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1.1.2020*. 1. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1047-6.

KRÁLOVÁ, Magdalena a Miloslav HEJRET, 2020. *Zákon o účetnictví: s komentářem* [online]. 1. Praha: Grada Publishing, a.s. [cit. 2022-01-16]. ISBN 978-80-271-1479-5.

LUONG, Duc Cuong, 2015. *26 Chuan muc ke toan Viet Nam*. 1. Ha Noi: Nha Xuat Ban Tai Chinh. ISBN 978-604-79-1225-4.

MALÍKOVÁ, Olga, 2010. *Účetnictví včera a dnes*. 1. Liberec: Technická univerzita v Liberci. ISBN 978-80-7372-696-6.

NOVOTNÝ, Pavel, 2020. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2020*. 14. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN isbn978-80-271-1037-7.

SKÁLOVÁ, Jana, 2020. *Podvojně účetnictví 2020*. 1. Praha: GRADA Publishing, a.s. ISBN 978-80-271-1034-6.

SLAVÍČKOVÁ, Pavla, 2015. *Malé dějiny účetnictví v českých zemích před rokem 1989*. 1. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci. ISBN 978-80-244-4301-0.

SLAVÍČKOVÁ, Pavla, 2017. *Kapitoly z dějin účetnictví v českých zemích* [online]. 1. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci [cit. 05.09.2021]. ISBN 978-80-244-5170-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

TRAN, Xuan Nam, 2015. *Ke toan tai chinh: Tap 1*. 1. Ha Noi: Nha Xuat Ban Tai Chinh. ISBN 978-604-79-1188-2.

Účetní souvztažnosti pro PÚ po poslední novele: ZDP, účetnictví, ČÚS, 2020. 1. Český Těšín: Poradce. ISBN 978-80-7365-436-8.

VALOUCH, Petr, 2012. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4114-7.

VALOUCH, Petr, 2012. *Leasing v praxi - praktický průvodce*. 5. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4081-2.

Elektronické zdroje

BUI, Thanh Minh Vo, 2011. *A STUDY F THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN VIETNAM*. Melbourne, Australia. Disertační práce. RMIT University.

HRDÝ, Milan a Denisa PLACHÁ, 2008. Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti. *Český finanční a účetní časopis*. **2008**(4), 73-79. Dostupné z: doi:10.18267/j.cfuc.292

KE TOAN.VN, 2021. *Chế độ kế toán là gì? năm 2021 áp dụng chế độ kế toán nào?* [online]. Vietnam: KE TOAN.VN [cit. 2022-02-19]. Dostupné z: <http://ketoanthienung.vn/che-do-ke-toan-la-gi-ap-dung-doanh-nghiep-moi-nhat.htm>

Luat Viet Nam [online], 2015. Vietnam [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://luatvietnam.vn/ke-toan/luat-ke-toan-2015-101336-d1.html>

Legislativa

České účetní standardy pro podnikatele

Vyhlášky pro podnikatele účtující v soustavě podvojně účetnictví č. 500/2002 Sb.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Oběžník č. 200/2014/TT-BTC

Oběžník č. 45/2013/TT-BTC

Oběžník č. 200/2014/TT-BTC

Vietnamské účetní standardy

Zákon o účetnictví č. 88/2015/QH13

8 Seznam tabulek

Tabulka 1 – Kritéria jednotlivých účetních jednotek	23
Tabulka 2 – Kritéria jednotlivých účetních jednotek	48
Tabulka 3 – Konstatní koeficienty při zrychleném odpisování DHM	51
Tabulka 4 – Přehled rozdílů vietnamského a českého účetního systému	57
Tabulka 5 – Rovnoměrné odpisování dle VAS v tis. VND	67
Tabulka 6 – Rovnoměrné odpisování dle ČÚS v Kč	68
Tabulka 7 – Roční odpis DHM – zrychlené odpisování dle VAS v tis. VND.....	70
Tabulka 8 – Roční odpis DHM – Zrychlené odpisování dle ČÚS v Kč.....	70
Tabulka 9 – Porovnání zrychlených účetních odpisů dle VAS a ČÚS	71
Tabulka 10 – Komponentní metoda odpisování balicí linky	72
Tabulka 11 – Rovnoměrně odpisy s tvorbou rezerv na opravy DHM	73
Tabulka 12 – Porovnání odpisů komponentní metodou a metodou lineární s tvorbou rezerv	74
Tabulka 13 –Vybraná data finanční leasingové smlouvy	76
Tabulka 14 – Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb	79
Obrázek 1 – Deduktivní přístup klasifikace účetních systémů	15
Obrázek 2 – Legislativní struktura účetnictví v České republice	22
Obrázek 3 – Účetní regulace v letech 1961–1965	36
Obrázek 4 – Legislativní struktura účetnictví ve Vietnamu	39

9 Přílohy

Příloha 1 – České účetní standardy pro podnikatele.....	94
Příloha 2 – Vietnamské účetní standardy	95
Příloha 3 – Rozvaha dle vietnamského účetního systému.....	96
Příloha 4 – Výkaz zisku a ztrát dle vietnamského účetního systému	100
Příloha 5 – Výkaz peněžních toků dle vietnamského účetního systému	102
Příloha 6 – Výkaz zisku a ztráty spol. ABC,s.r.o.	104
Příloha 7 – Rozvaha spol. ABC.,s.r.o.	106
Příloha 8 – Upravená rozvaha spol. ABC,s.r.o. dle VAS	110
Příloha 9 – Upravený výkaz zisků a ztráty spol. ABC,s.r.o. dle VAS.....	111

10 Vzorce

1 – Rovnoměrné odpisování dle ČÚP.....	32
2 – Zrychlené účetní odpisy dle ČÚP	32
3 – Zpomalené účetní odpisy dle ČÚP	32
4 – Metoda výkonová dle ČÚP.....	33
5 – Metoda lineární odpisů dle VAS	50
6 – Metoda degresivních odpisů dle VAS	51
7 – Metoda výkonových odpisů dle VAS.....	51
8 – Výpočet současné hodnoty.....	79

Číslo	Název
ČÚS č.001	Účty a zásady účtování na účtech
ČÚS č.002	Otevírání a uzavírání účetních knih
ČÚS č.003	Odložená daň
ČÚS č.004	Rezervy
ČÚS č.005	Opravné položky
ČÚS č.006	Kurzové rozdíly
ČÚS č.007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků
ČÚS č.008	Operace s cennými papíry a podíly
ČÚS č.009	Deriváty
ČÚS č.011	Operace s obchodním závodem
ČÚS č.012	Změny vlastního kapitálu
ČÚS č.013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
ČÚS č.014	Dlouhodobý finanční majetek
ČÚS č.015	Zásoby
ČÚS č.016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé závazky
ČÚS č.017	Zúčtovací vztahy
ČÚS č.018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
ČÚS č.019	Náklady a výnosy
ČÚS č.020	Konsolidace
ČÚS č.021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
ČÚS č.022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
ČÚS č.023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: (Účetní souvztažnosti pro PÚ po poslední novele, 2020)

Rozhodnutí č. 149/2001/QĐ-BTC vydáno dne 31. 12. 2001	VAS 02	Zásoby
	VAS 03	Dlouhodobý hmotný majetek
	VAS 04	Dlouhodobý nehmotný majetek
	VAS 14	Výnosy a ostatní příjmy
Rozhodnutí č. 165/2002/QĐ-BTC vydáno dne 31. 12. 2002	VAS 01	Koncepční rámec
	VAS 06	Leasing
	VAS 10	Dopady změn kurzového rozdílu
	VAS 15	Stavební smlouvy
	VAS 16	Výpůjční náklady
	VAS 24	Výkaz peněžních toků
Rozhodnutí č. 234/2003/QĐ-BTC vydáno dne 30. 12. 2003	VAS 05	Investice do nemovitostí
	VAS 07	Investice do přidružených podniků
	VAS 08	Vykazování finanční účasti ve společných podnicích
	VAS 21	Zveřejňování účetní závěrky
	VAS 25	Konsolidované účetní závěrky a účtování investic do dceřiných společností
	VAS 26	Zveřejnění spřízněných stran
Rozhodnutí č. 12/2005/QĐ-BTC vydáno dne 15. 2. 2005	VAS 17	Daň z příjmu
	VAS 22	Zveřejňování účetní závěrky bank a podobných finančních institucí
	VAS 23	Události po rozvahovém dni
	VAS 27	Mezitímní účetní výkaznictví
	VAS 28	Výkazy útvarů

	VAS 29	Změny účetní politiky, účetních odhadech a chyby
Rozhodnutí č. 100/2005/QĐ-BTC vydáno dne 28. 12. 2005	VAS 11	Podnikové kombinace
	VAS 18	Rezervy, podmíněná závazky a aktiva
	VAS 19	Pojistné smlouvy
	VAS 30	Zisk na akcii

Zdroj: Vlastní zpracování (Luong, 2015)

Rozvaha

Příloha 3 - Rozvaha dle vietnamského účetního systému

Đơn vị báo cáo:.....
Địa chỉ:.....

Mẫu số B 01 – DN
(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC
Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN
Tại ngày ... tháng ... năm ... (1)
(Áp dụng cho doanh nghiệp đáp ứng giả định hoạt động liên tục)

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
A - TÀI SẢN NGẮN HẠN	100			
I. Tiền và các khoản tương đương tiền	110			
1. Tiền	111			
2. Các khoản tương đương tiền	112			
II. Đầu tư tài chính ngắn hạn	120			
1. Chứng khoán kinh doanh	121			
2. Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (*)	122		(...)	(...)
3. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	123			
III. Các khoản phải thu ngắn hạn	130			
1. Phải thu ngắn hạn của khách hàng	131			
2. Trả trước cho người bán ngắn hạn	132			
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133			
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134			
5. Phải thu về cho vay ngắn hạn	135			
6. Phải thu ngắn hạn khác	136			
7. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	137			
8. Tài sản thiếu chờ xử lý	139			
IV. Hàng tồn kho	140			
1. Hàng tồn kho	141			
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149		(...)	(...)
V. Tài sản ngắn hạn khác	150			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Thuế GTGT được khấu trừ	152			
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	153			
4. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	154			
5. Tài sản ngắn hạn khác	155			

B - TÀI SẢN DÀI HẠN	200		
I. Các khoản phải thu dài hạn	210		
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211		
2. Trả trước cho người bán dài hạn	212		
3. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	213		
4. Phải thu nội bộ dài hạn	214		
5. Phải thu về cho vay dài hạn	215		
6. Phải thu dài hạn khác	216		
7. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219	(...)	(...)
II. Tài sản cố định	220		
1. Tài sản cố định hữu hình	221		
- Nguyên giá	222		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	223	(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224		
- Nguyên giá	225		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	226	(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227		
- Nguyên giá	228		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	229	(...)	(...)
III. Bất động sản đầu tư	230		
- Nguyên giá	231		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	232	(...)	(...)
IV. Tài sản dở dang dài hạn	240		
1. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn	241		
2. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	242		
V. Đầu tư tài chính dài hạn	250		
1. Đầu tư vào công ty con	251		
2. Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết	252		
3. Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	253		
4. Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn (*)	254		
5. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	255	(...)	(...)
VI. Tài sản dài hạn khác	260		
1. Chi phí trả trước dài hạn	261		
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262		
3. Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn	263		
4. Tài sản dài hạn khác	268		
TỔNG CỘNG TÀI SẢN (270 = 100 + 200)	270		

C - NỢ PHẢI TRẢ	300		
I. Nợ ngắn hạn	310		
1. Phải trả người bán ngắn hạn	311		
2. Người mua trả tiền trước ngắn hạn	312		
3. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	313		
4. Phải trả người lao động	314		
5. Chi phí phải trả ngắn hạn	315		
6. Phải trả nội bộ ngắn hạn	316		
7. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	317		
8. Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn	318		
9. Phải trả ngắn hạn khác	319		
10. Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn	320		
11. Dự phòng phải trả ngắn hạn	321		
12. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	322		
13. Quỹ bình ổn giá	323		
14. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	324		
II. Nợ dài hạn	330		
1. Phải trả người bán dài hạn	331		
2. Người mua trả tiền trước dài hạn	332		
3. Chi phí phải trả dài hạn	333		
4. Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh	334		
5. Phải trả nội bộ dài hạn	335		
6. Doanh thu chưa thực hiện dài hạn	336		
7. Phải trả dài hạn khác	337		
8. Vay và nợ thuê tài chính dài hạn	338		
9. Trái phiếu chuyển đổi	339		
10. Cổ phiếu ưu đãi	340		
11. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	341		
12. Dự phòng phải trả dài hạn	342		
13. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	343		
D - VỐN CHỦ SỞ HỮU	400		
I. Vốn chủ sở hữu	410		
1. Vốn góp của chủ sở hữu	411		
- Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết	411a		
- Cổ phiếu ưu đãi	411b		
2. Thặng dư vốn cổ phần	412		
3. Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	413		
4. Vốn khác của chủ sở hữu	414		
5. Cổ phiếu quỹ (*)	415	(...)	(...)

6. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	416			
7. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	417			
8. Quỹ đầu tư phát triển	418			
9. Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	419			
10. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	420			
11. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	421			
- LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	421a			
- LNST chưa phân phối kỳ này	421b			
12. Nguồn vốn đầu tư XDCB	422			
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác	430			
1. Nguồn kinh phí	431			
2. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	432			
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN (440 = 300 + 400)	440			

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu (Ký, họ tên)	Kế toán trưởng (Ký, họ tên)	Giám đốc (Ký, họ tên, đóng dấu)
- Số chứng chỉ hành nghề; - Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán		

Ghi chú:

- (1) Những chỉ tiêu không có số liệu được miễn trình bày nhưng không được đánh lại "Mã số" chỉ tiêu.
- (2) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).
- (3) Đối với doanh nghiệp có kỳ kế toán năm là năm dương lịch (X) thì "Số cuối năm" có thể ghi là "31.12.X"; "Số đầu năm" có thể ghi là "01.01.X".
- (4) Đối với người lập biểu là các đơn vị dịch vụ kế toán phải ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề, tên và địa chỉ Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán. Người lập biểu là cá nhân ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề.

Zdroj: (Tran, 2015)

Výkaz zisku a ztrát

Příloha 4 - Výkaz zisku a ztrát dle vietnamského účetního systému

3. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm

Đơn vị báo cáo:

Mẫu số B 02 – DN

Địa chỉ:.....

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC

Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01			
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10= 01-02)	10			
4. Giá vốn hàng bán	11			
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21			
7. Chi phí tài chính	22			
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	25			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			

13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51			
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52			
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50 – 51 - 52)	60			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70			
19. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (*)	71			

(*) Chỉ áp dụng tại công ty cổ phần

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Giám đốc

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Số chứng chỉ hành nghề;

- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

Đối với người lập biểu là các đơn vị dịch vụ kế toán phải ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề, tên và địa chỉ Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán. Người lập biểu là cá nhân ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề.

Zdroj: (Tran, 2015)

Výkaz peněžních toků

Příloha 5 - Výkaz peněžních toků dle vietnamského účetního systému

4. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm

Đơn vị báo cáo:.....

Mẫu số B 03 – DN

Địa chỉ:.....

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC

Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp trực tiếp) (*)

Năm....

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh				
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01			
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02			
3. Tiền chi trả cho người lao động	03			
4. Tiền lãi vay đã trả	04			
5. Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	05			
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06			
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07			
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20			
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			

4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền trả lại vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền thu từ đi vay	33		
4. Tiền trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền trả nợ gốc thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)	70		

Ghi chú: Các chỉ tiêu không có số liệu thì doanh nghiệp không phải trình bày nhưng không được đánh lại “Mã số” chỉ tiêu

Zdroj: (Tran, 2015)

Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění podle Přílohy č. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ÚČELOVĚ
v plném rozsahu**

ke dni 31.12.2020
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2020		27921697

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb	1	137 903	166 715
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)	2	137 701	164 563
*	Hrubý zisk nebo ztráta I. - A.	3	202	2 152
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)	4		
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)	5		
II.	Ostatní provozní výnosy	6	3 239	2 309
D.	Ostatní provozní náklady	7	1 463	1 422
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) I. - A. - B. - C. + II. - D.	8	1 978	3 039
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly Součet III.1. až III.2.	9		
III. 1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	10		
III. 2.	Ostatní výnosy z podílů	11		
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly	12		
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku Součet IV.1. až IV.2.	13		
IV. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba	14		
IV. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	15		
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	16		
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy Součet V.1. až V.2.	17	2	108
V. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	18	2	108
V. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	19		
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	20		
H.	Nákladové úroky a podobné náklady Součet H.1. až H.2.	21	1 529	2 319
H. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	22	1 529	2 319
H. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	23		
VI.	Ostatní finanční výnosy	24	2 414	860
I.	Ostatní finanční náklady	25	4 020	743
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) III. - E. + IV. - F. + V. - G. - H. + VI. - I.	26	-3 133	-2 094

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) * (ř. 8) + * (ř. 26)	27	-1 155	945
J.	Daň z příjmu Součet J.1. až J.2.	28		387
J. 1.	Daň z příjmů splatná	29		387
J. 2.	Daň z příjmu odložená (+/-)	30		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) ** (ř. 27) - J.	31	-1 155	558
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	32		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ** (ř. 31) - K.	33	-1 155	558
*	Čistý obrát za účetní období I. + II. + III. + IV. + V. + VI.	34	143 558	169 992

Sestaveno dne: 26.10.2022		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání nákup, výroba a prodej maziv	Pozn.:

Rozvaha podle Přílohy č. 1
vyhlášky č. 500/2002 Sb.**ROZVAHA**
v plném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů**ke dni 31.12.2020**
(v celých tisících Kč)1 x příslušnému finančnímu
úřadu

Rok	Měsíc	IČ
2020		27921697

Označení a	AKTIVA b	Čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM Součet A. až D.	1	157 811	40 642	117 169	136 459
A.	Pohledávky za upsání základní kapitál	2				
B.	Stálá aktiva Součet B. I. až B. III.	3	109 335	40 562	68 773	73 464
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek Součet I. 1. až I. 5.	4	2 074	2 023	51	228
B. I. 1.	Nehmotné výsledky vývoje	5				
B. I. 2.	Ocenitelná práva	6	2 074	2 023	51	228
B. I. 2. 1.	Software	7	1 744	1 744		124
B. I. 2. 2.	Ostatní ocenitelná práva	8	330	279	51	104
B. I. 3.	Goodwill	9				
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10				
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dl. nehmotný majetek a nedokončený dl. nehmotný majetek	11				
B. I. 5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
B. I. 5. 2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek Součet II. 1. až II. 5.	14	107 128	38 539	68 589	73 103
B. II. 1.	Pozemky a stavby	15	69 606	13 348	56 258	58 136
B. II. 1. 1.	Pozemky	16	10 646		10 646	10 646
B. II. 1. 2.	Stavby	17	58 960	13 348	45 612	47 490
B. II. 2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	35 974	25 191	10 783	13 835
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19				
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20				
B. II. 4. 1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	21				
B. II. 4. 2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22				
B. II. 4. 3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23				
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek a nedokončený dl. hmotný majetek	24	1 548		1 548	1 132
B. II. 5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25				
B. II. 5. 2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	1 548		1 548	1 132
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek Součet III. 1. až III. 7.	27	133		133	133
B. III. 1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	28				
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	29				
B. III. 3.	Podíly – podstatný vliv	30	133		133	133

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III. 4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	31				
B.III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32				
B.III. 6.	Zápůjčky a úvěry – ostatní	33				
B.III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34				
B.III. 7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35				
B.III. 7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36				
C.	Oběžná aktiva Součet C.I. až C.IV.	37	48 070	80	47 990	55 337
C.I.	Zásoby Součet I.1. až I.5.	38	29 129		29 129	36 226
C.I. 1.	Materiál	39				
C.I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	40	5 213		5 213	5 700
C.I. 3.	Výrobky a zboží	41	23 916		23 916	30 526
C.I. 3.1.	Výrobky	42	8 802		8 802	9 816
C.I. 3.2.	Zboží	43	15 114		15 114	20 710
C.I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44				
C.I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45				
C.II.	Pohledávky Součet II.1. až II.3.	46	15 618	80	15 538	18 897
C.II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	47	3 494		3 494	3 383
C.II. 1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48				
C.II. 1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	49				
C.II. 1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	50	3 494		3 494	3 383
C.II. 1.4.	Odložená daňová pohledávka	51				
C.II. 1.5.	Pohledávky – ostatní	52				
C.II. 1.5.1.	Pohledávky za společnosti	53				
C.II. 1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54				
C.II. 1.5.3.	Dohadné účty aktivní	55				
C.II. 1.5.4.	Jiné pohledávky	56				
C.II. 2.	Krátkodobé pohledávky	57	12 124	80	12 044	15 514
C.II. 2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	11 208	80	11 128	14 822
C.II. 2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	59				
C.II. 2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	60				
C.II. 2.4.	Pohledávky – ostatní	61	916		916	692
C.II. 2.4.1.	Pohledávky za společnosti	62				
C.II. 2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63				
C.II. 2.4.3.	Stát – daňové pohledávky	64	304		304	449
C.II. 2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65	612		612	243
C.II. 2.4.5.	Dohadné účty aktivní	66				
C.II. 2.4.6.	Jiné pohledávky	67				
C.II. 3.	Časové rozlišení aktiv	144				
C.II. 3.1.	Náklady příštích období	145				
C.II. 3.2.	Komplexní náklady příštích období	146				

Označení	PASIVA	čís. řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	Součet A. až D.	117 169	136 459
A.	Vlastní kapitál	Součet A.I. až A.VI.	41 313	42 468
A.I.	Základní kapitál	Součet I.1. až I.3.	2 200	2 200
A.I. 1.	Základní kapitál		2 200	2 200
A.I. 2.	Vlastní podíly (-)			
A.I. 3.	Změny základního kapitálu			
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	Součet II.1. až II.2.	22 986	22 986
A.II. 1.	Ážio			
A.II. 2.	Kapitálové fondy		22 986	22 986
A.II. 2.1.	Ostatní kapitálové fondy		22 986	22 986
A.II. 2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)			
A.II. 2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)			
A.II. 2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)			
A.II. 2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)			
A.III.	Fondy ze zisku	Součet III.1. až III.2.	20	20
A.III. 1.	Ostatní rezervní fondy		20	20
A.III. 2.	Statutární a ostatní fondy			
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	Součet IV.1. až IV.2.	17 262	16 704
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)		17 049	16 491
A.IV. 2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)		213	213
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)		-1 155	558
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)			
B. + C.	Cizí zdroje	Součet B. + C.	75 856	93 937
B.	Rezervy	Součet B.1. až B.4.		
B. 1.	Rezerva na důchody a podobné závazky			
B. 2.	Rezerva na daň z příjmů			
B. 3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů			
B. 4.	Ostatní rezervy			

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
C.	Závazky Součet C.I. až C.III.	107	75 856	93 937
C.I.	Dlouhodobé závazky Součet I.1. až I.9.	108	45 321	52 155
C.I. 1.	Vydané dluhopisy	109		
C.I. 1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	110		
C.I. 1.2.	Ostatní dluhopisy	111		
C.I. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	37 020	34 351
C.I. 3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
C.I. 4.	Závazky z obchodních vztahů	114		
C.I. 5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
C.I. 6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	116		
C.I. 7.	Závazky – podstatný vliv	117		5 094
C.I. 8.	Odloužený daňový závazek	118		
C.I. 9.	Závazky – ostatní	119	8 301	12 710
C.I. 9.1.	Závazky ke společníkům	120		
C.I. 9.2.	Dohadné účty pasivní	121		
C.I. 9.3.	Jiné závazky	122	8 301	12 710
C.II.	Krátkodobé závazky Součet II.1. až II.8.	123	30 535	41 782
C.II. 1.	Vydané dluhopisy	124		
C.II. 1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	125		
C.II. 1.2.	Ostatní dluhopisy	126		
C.II. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	7 295	6 457
C.II. 3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	650	393
C.II. 4.	Závazky z obchodních vztahů	129	19 672	31 236
C.II. 5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130		
C.II. 6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	131		
C.II. 7.	Závazky – podstatný vliv	132		
C.II. 8.	Závazky ostatní	133	2 918	3 696
C.II. 8.1.	Závazky ke společníkům	134		
C.II. 8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135		
C.II. 8.3.	Závazky k zaměstnancům	136	852	976
C.II. 8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	137	471	536
C.II. 8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	138	958	1 417
C.II. 8.6.	Dohadné účty pasivní	139	637	767
C.II. 8.7.	Jiné závazky	140		

Označení a	PASIVA b	čís. řád. c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
C. III.	Časové rozlišení pasiv Součet III.1. až III.2.	148		
C. III. 1.	Výdaje příštích období	149		
C. III. 2.	Výnosy příštích období	150		
D.	Časové rozlišení pasiv Součet D.1. až D.2.	141		54
D. 1.	Výdaje příštích období	142		54
D. 2.	Výnosy příštích období	143		

Příloha 8 – Upravená rozvaha spol. ABC, s.r.o. dle VAS

AKTIVA	KÓD	POZNÁMKA	KONEČNÝ STAV	POČÁTEČNÍ STAV
1	2	3	4	5
A – OBĚŽNÁ AKTIVA (110 + 120 + 130 + 140 + 150)	100		44902	59612
I. PENÍZE A PENĚŽNÍ EKVIVALENTY	110		3323	214
1. PENÍZE	111		3268	98
2. JINÉ PENĚŽNÍ EKVIVALENTY	112		55	116
III. KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	130		12450	23172
1. POHLEDÁVKY Z OBCHODNÍCH VZTAHŮ	131		11128	14822
2. POSKYTNUTÉ ZÁLOHY DODAVATELŮM	132		612	243
3. INTERNÍ POHLEDÁVKY	133		304	449
5. OSTATNÍ POHLEDÁVKY	135		406	7658
6. OPRAVNÉ POLOŽKY K NEDOBYTNÝM POHLEDÁVKÁM (*)	139		80	80
IV. ZÁSoby	140		29129	36226
1. ZÁSoby	141		29129	36226
B – DLOUHODOBÝ MAJETEK (210 + 220 + 240 + 250 + 260)	200		72267	76847
I. DLOUHODOBÉ POHLEDÁVKY	210		3494	3383
2. INVESTIČNÍ KAPITÁL U DCEŘINÝCH SPOLEČNOSTÍ	212		3494	3383
II. DLOUHODOBÝ MAJETEK	220		68640	73331
1. DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	221		68589	73103
- BRUTTO HODNOTA	222		107128	110191
- KUMULATIVNÍ OPRAVKY (*)	223		38539	37088
3. DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK	227		51	228
- BRUTTO HODNOTA	228		2074	2074
- KUMULATIVNÍ OPRAVKY (*)	229		2023	1846
V. DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK	250		133	133

1.PODÍLY V DCEŘINÝCH SPOLEČNOSTECH	251		133	133
AKTIVA CELKEM (270 = 100 + 200)	270		117169	136459
PASIVA	Kód	Poznámka	Konečný stav	Počáteční stav
	2	3	4	5
1				
C – ZÁVAZKY (310 + 330)	300		75856	93937
I. KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	310		30535	41782
1.KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY A ÚVĚRY	311		7295	6457
2. ZÁVAZKY Z OBCHODNÍCH VZTAHŮ	312		19672	31236
3.PŘIJATÉ ZÁLOHY	313		650	393
4.DANĚ A OSTATNÍ ZÁVAZKY VŮČI STÁTU	314		1429	1953
5.ZÁVAZKY K ZAMĚSTNANCŮM	315		852	976
9.OSTATNÍ ZÁVAZKY	319		637	767
II. DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	330		45321	52155
3.JINÉ DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	333		8301	17804
4.DLOUHODOBÉ ÚVĚRY A ZÁVAZKY	334		37020	34351
D-VLASTNÍ KAPITÁL (410+430)	400		41313	42468
I. VLASTNÍ KAPITÁL	410		41313	42468
1.ZÁKLADNÍ KAPITÁL	411		2200	2200
3.JINÝ KAPITÁL	414		22986	22986
8.REZERVNÍ FONDY	419		20	20
10. NEROZDĚLENÝ ZISK PO ZDANĚNÍ	421		16107	17262
PASIVA CELKEM (300 + 400)	440		117169	136459

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů původní rozvahy společnosti ABC, s.r.o.

Příloha 9 – Upravený výkaz zisků a ztráty spol. ABC, s.r.o., dle VAS

POLOŽKA	KÓD	POZNÁMKA	SLEDOVANÉ OBDOBÍ	MINULÉ OBDOBÍ
1.	2.	3.	4.	5.
1. TRŽBY Z PRODEJE A SLUŽEB	1		137903	166715
2. ODPOČITATELNÉ VÝDAJE	2		0	0
3. VÝNOS Z PRODEJE A SLUŽEB (10 = 01 – 02)	10		137903	166715
4. NÁKUPNÍ CENA PRODANÉHO ZBOŽÍ	11		137701	164563
5. OBCHODNÍ MARŽE	20		202	2152

(20 = 10 – 11)			
6. FINANČNÍ VÝNOSY	21	2416	968
7. FINANČNÍ NÁKLADY	22	5549	3062
- V TOM: ÚROKOVÉ NÁKLADY	23	1529	2319
8. ODBYTOVÉ NÁKLADY	24		
9. SPRÁVNÍ NÁKLADY	25		
10. ČISTÝ ZISK Z PROVOZNÍ ČINNOSTI	30	-2931	58
{30 = 20 + (21 – 22) – (24 + 25)}			
11. OSTATNÍ VÝNOSY	31	3239	2309
12. OSTATNÍ NÁKLADY	32	1463	1422
13. OSTATNÍ ZISK (40 = 31 – 32)	40	1776	887
14. VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (50 = 30 + 40)	50	-1155	945
15. DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB – SPLATNÁ	51		387
16. DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB – ODLOŽENÁ	52		
17. ZISK PO ZDANĚNÍ	60	-1155	558
(60 = 50 – 51 – 52)			
18. ZÁKLADNÍ ZISK NA AKCII (*)	70		
19. ZŘEDĚNÝ ZISK NA AKCII (*)	71		

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů původní VZZ společnosti ABC, s.r.o.