

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

**Regulace účetnictví a postupy účtování v Kazachstánu**

**Xeniya Ponomareva**

© 2016 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Xeniya Ponomareva

Podnikání a administrativa

Název práce

**Regulace účetnictví a postupy účtování v Kazachstánu**

Název anglicky

**Accounting Regulation and Procedures in Kazakhstan**

---

### Cíle práce

Hlavním cílem práce je vymezení právních norem, jimiž je účetnictví regulováno a charakteristika účetního systému Kazachstánu. Dalším cílem je vymezení nejvýznamnějších odlišností mezi pravidly účetnictví v Kazachstánu a České republice.

### Metodika

K naplnění cílů práce bude použita kompilace k prostudování odborných informačních zdrojů, včetně zahraničních. Následně pomocí analýzy, syntézy a komparace zjištěných informací budou zpracována teoretická východiska bakalářské práce. Na praktických příkladech budou následně aplikovány zjištěné postupy účtování a zdůrazněny rozdílné přístupy v ČR a Kazachstánu.

---

**Doporučený rozsah práce**

30 – 40 stran

**Klíčová slova**

Hlavní účetní kniha, právní úprava účetnictví, účetní standardy, účetní výkazy, účtování, zákon o účetnictví a finančním výkaznictví Kazašské republiky.

---

**Doporučené zdroje informací**

ABDUSHUKUROV, R.S. a B.S. MYRZALIEV. Teoria i praktika bukhalterskogo ucheta. Almaty: Nur-press, 2007, 796 s. ISBN 9965-9576-8-1

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, ix, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

Odborné internetové zdroje

SOKOLOV, I.A. Ocherki po istorii bukhalterskogo ucheta. Moskva: "Finansy i statistika", 1991, 397, [3] p. ISBN 52-790-0546-0.

---

**Předběžný termín obhajoby**

2015/16 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Ivana Kuchařová

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 14. 10. 2015

**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 07. 03. 2016

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci “Regulace účetnictví a postupy účtování v Kazachstánu“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

**V Praze dne 14.03.2016**

.....

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí práce paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za odborné vedení práce, za poskytnuté rady, cenné připomínky a doporučení.

# Regulace účetnictví a postupy účtování v Kazachstánu

---

## Accounting Regulation and Procedures in Kazakhstan

### Souhrn

Tato bakalářská práce se věnuje regulaci účetnictví v Kazachstánu. Cílem práce je vymezení právních norem, jimiž je účetnictví regulováno; charakteristika účetního systému Kazachstánu a České republiky. Práce je členěna na dvě části: teoretickou a praktickou. V teoretické části je vysvětlen a popsán proces formování účetního systému Kazachstánu. Je analyzován současný stav a harmonizace účetnictví Kazachstánu. Dále je popsána charakteristika účetnictví a postupy účtování v Kazachstánu a České republice. V analytické části jsou uvedené rozdíly v účetních výkazech. Dále pomocí modelového příkladu, jsou vyčísleny výsledky hospodaření zvolené fiktivní firmy na základě účetních zásad Kazachstánu a České republiky. V závěru jsou shrnuté rozdíly v účetnictví obou zemí.

### Summary

The thesis is devoted to the accounting regulations in Kazakhstan. The aim of this work is to define the legal standards of the governing accounting system, which is regulated; this is characteristic of the accounting system of Kazakhstan and the Czech Republic. The thesis is divided into a two parts: the theoretical and the practical. The theoretical part is explains and describes the process of forming of the accounting systems of Kazakhstan. It is analyzes the current the status and harmonization of accounting in Kazakhstan. It is also describes the characteristics of accounting and steps in the accounting processes of Kazakhstan and the Czech Republic. In the analytical part describes the differences among the financial statements. With the help of a model example were quantify the net incomes of a chosen fictional company are quantified on the basis of the principles of accounting systems in Kazakhstan and the Czech Republic. In conclusion, the differences between the two countries are summarized.

**Klíčová slova:** hlavní účetní kniha, právní úprava účetnictví, účetní standardy, účetní výkazy, účtování, zákon o účetnictví a finančním výkaznictví Kazašské republiky.

**Keywords:** general ledger, accounting legislation, accounting standards, financial statements, accounting, law on accounting and financial reporting of the Republic of Kazakhstan.

## Obsah

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>1</b> | <b>ÚVOD</b> .....  | <b>9</b>  |
| <b>2</b> | <b>CÍL A METODIKA</b> .....  | <b>10</b> |
| <b>3</b> | <b>LITERÁRNÍ REŠERŠE</b> .....   | <b>11</b> |
| 3.1      | ÚČETNICTVÍ V KAZACHSTÁNU .....   | 11        |
| 3.1.1    | Formování účetního systému Kazachstánu .....                               | 12        |
| 3.1.1.1  | Etapy vývoje účetnictví v Kazachstánu .....                                | 14        |
| 3.1.2    | Současná regulace účetnictví v Kazachstánu .....                           | 15        |
| 3.1.2.1  | Hlavní právní normy regulující účetnictví .....                            | 16        |
| 3.1.2.2  | Povinnosti účetních jednotek .....   | 19        |
| 3.1.2.3  | Problémy v oblasti regulace účetnictví v Kazachstánu .....                 | 20        |
| 3.1.3    | Charakteristika rozvahy a rozvahových položek .....                        | 22        |
| 3.1.4    | Charakteristika výkazu zisku a ztráty, výsledek hospodaření .....          | 23        |
| 3.1.5    | Zachycování účetních operací .....   | 24        |
| 3.1.6    | Inventarizace .....  | 25        |
| 3.1.7    | Účtová osnova Kazachstánu .....  | 26        |
| 3.1.8    | Účetní závěrka Kazachstánu .....   | 28        |
| 3.2      | ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ .....   | 28        |
| 3.2.1    | Směrná účtová osnova v České republice .....                               | 28        |
| 3.2.2    | Účetní závěrka v České republice .....                                     | 29        |
| 3.2.3    | Charakteristika rozvahových položek, nákladů a výnosů v ČR .....           | 30        |
| 3.2.4    | Charakteristika výkazu zisku a ztráty ČR, výsledek hospodaření .....       | 31        |
| <b>4</b> | <b>ANALYTICKÁ ČÁST</b> .....   | <b>34</b> |
| 4.1      | POROVNÁNÍ PRINCIPŮ VEDENÍ ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ A KAZACHSTÁNU ....  | 34        |
| 4.1.1    | Srovnání účtových osnov .....  | 34        |
| 4.1.2    | Porovnání účetní závěrky .....   | 36        |
| 4.1.2.1  | Srovnání rozvahy .....   | 36        |
| 4.1.2.2  | Srovnání výkazů zisků a ztrát .....  | 38        |
| 4.1.2.3  | Srovnání přehledu o peněžních tocích .....                                 | 38        |
| 4.1.2.4  | Přehled o změnách ve vlastním kapitálu .....                               | 39        |
| 4.2      | MODELOVÝ PŘÍKLAD .....   | 39        |
| 4.2.1    | Účtování podle účetních standardů Kazachstánu .....                        | 41        |
| 4.2.2    | Účtování podle účetních standardů ČR .....                                 | 44        |
| <b>5</b> | <b>ZÁVĚR</b> .....   | <b>48</b> |
| <b>6</b> | <b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ</b> .....                                       | <b>50</b> |
| <b>7</b> | <b>PŘÍLOHY</b> .....   | <b>53</b> |
|          | PŘÍLOHA Č. 1. ROZVAHA VZOR MINISTERSTVA FINANCI REPUBLIKY KAZACHSTÁN ..... | 53        |

|  |    |
|--|----|
| PŘÍLOHA Č. 2. VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT VZOR MINISTERSTVA FINANCI REPUBLIKY KAZACHSTÁN ..... | 55 |
| PŘÍLOHA Č. 3. ROZVAHA VZOR MINISTERSTVO FINANCI ČESKÉ REPUBLIKY .....                  | 57 |
| PŘÍLOHA Č. 4. VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT VZOR MINISTERSTVA FINANCI ČESKÉ REPUBLIKY .....      | 59 |

## Seznam tabulek

|  |    |
|--|----|
| Tabulka 1. Obsah účetních deníků.....                                      | 17 |
| Tabulka 2. Účetní standardy v Kazachstánu.....                             | 18 |
| Tabulka 3: Aktiva a pasiva v Kazachstánu .....                             | 22 |
| Tabulka 4: Aktiva a pasiva v ČR .....                                      | 30 |
| Tabulka 5: Provozní část výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ČR.....  | 32 |
| Tabulka 6: Provozní část výkazu zisku a ztráty v účelovém členění ČR ..... | 33 |
| Tabulka 7: Porovnání účetní osnovy ČR a Kazachstánu .....                  | 34 |
| Tabulka 8: Srovnání aktiv v ČR a Kazachstánu .....                         | 36 |
| Tabulka 9: Srovnání pasiv v ČR a Kazachstánu.....                          | 37 |
| Tabulka 10: Počáteční rozvaha (Kazachstán) .....                           | 41 |
| Tabulka 11: Zaúčtování operací (Kazachstán) .....                          | 41 |
| Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů (Kazachstán).....                        | 43 |
| Tabulka 13: Výpočet disponibilního zisku (Kazachstán).....                 | 43 |
| Tabulka 14: Výkaz zisku a ztrát (Kazachstán) .....                         | 43 |
| Tabulka 15: Konečná rozvaha (Kazachstán) .....                             | 44 |
| Tabulka 16: Počáteční rozvaha (ČR) .....                                   | 44 |
| Tabulka 17: Zaúčtování operací (ČR) .....                                  | 45 |
| Tabulka 18: Členění VH (Výkaz zisku a ztrát) ČR .....                      | 46 |
| Tabulka 19: Výpočet daně z příjmů (ČR).....                                | 46 |
| Tabulka 20: Výpočet disponibilního zisku (ČR).....                         | 46 |
| Tabulka 21: Konečná rozvaha (ČR) .....                                     | 47 |



# 1 Úvod

Kazachstán je zemí, která se vyvíjí ve směru evropských států, snaží se nastavit dobré tržní podmínky pro zahraniční investory a prosadit svou produkci na světových trzích. Nicméně pro dosažení tohoto účelu je nutné především sjednotit standardy účetnictví a daňové evidence ve státě, aby byly totožné nebo alespoň velmi podobné evropským a mezinárodním sjednoceným a harmonizovaným standardům.

Za podmínek formování tržního mechanismu je téměř nemožné řídit složitý ekonomický mechanismus podniku bez zavedeného fungujícího systému účetnictví a ostatních předpokladů fungování finančního a ekonomického úseku podniku.

V poslední době v Kazachstánu proběhlo mnoho změn směřovaných na harmonizaci účetnictví a finanční správy společnosti. V posledním plánu – dokumentu „Kazachstán-2030“ od prezidenta Kazachstánu je zdůrazněno, že hlavním cílem vývoje této země je ekonomický rozvoj, a tudíž všechny oblasti, které se ekonomického rozvoje týkají. Účetnictví v tomto kontextu hraje velkou roli při shromažďování, registraci a sjednocení informací o aktivech, vlastním kapitálu, příjmech a výdajích podnikatelského subjektu podle obecně přijatých standardů účetnictví a tak, aby odpovídaly mezinárodním standardům.

Práce je rozdělena na několik kapitol. V první části je úvod, ve kterém jsou stanoveny cíle a metodika práce, vysvětlena aktuálnost daného problému. Ve druhé části je vysvětlen a popsán proces formování účetního systému Kazachstánu. Je analyzován současný stav a harmonizace účetnictví. Dále je popsána charakteristika účetnictví Kazachstánu a České republiky. V analytické části jsou uvedené rozdíly v přístupech a pomoci modelového příkladu jsou analyzovány výsledky hospodaření, které pomohli zanalyzovat rozdíly v účetnictví obou zemí. Poslední kapitolou je závěr, ve kterém jsou shrnuta všechna zjištění.

## **2 Cíl a metodika**

Hlavním cílem práce je vymezení právních norem, jimiž je účetnictví regulováno a charakteristika účetního systému Kazachstánu. Dalším cílem je vymezení nejvýznamnějších odlišností mezi pravidly účetnictví v Kazachstánu a České republice.

K naplnění cíle práce bylo provedeno následující:

1. Vymezeny teoretické poznatky z oblasti účetnictví, regulace účetnictví a povinnosti, vyplývající z vedení účetnictví.
2. Charakterizovány účetní závěrky a principy účtování v České republice a v Kazachstánu.
3. Bylo provedeno srovnání účetních výkazů České republiky a Kazachstánu.
4. Byl uveden modelový příklad - účtování podle principů a účetních standardů obou zemí.

Hlavními metodami, které jsou použity v této bakalářské práci:

- srovnávací analýza (komparace účetních principů a standardů)
- analýza a syntéza teoretických znalostí s praktickými postupy
- deskripce (popis současného stavu, požadavků a principů účetnictví ve zkoumaných státech).

## 3 Literární rešerše

### 3.1 Účetnictví v Kazachstánu

Podle zákona č. 234-III/2007, „O účetnictví a finančním výkaznictví“ republiky Kazachstán je účetnictví systém sběru, registrace a zevšeobecnění informací o aktivech, vlastním kapitálu, závazcích, výnosech a nákladech účetní jednotky upravené právními předpisy republiky Kazachstán.

Ekonomický subjekt je samostatnou účetní jednotkou. Veškeré informace o účetnictví pomáhají uživateli objektivně rozhodovat o výběru alternativních variant využití omezených zdrojů během řízení hospodářských a finančních činností organizace.

Informační potřeby pro řízení podniku u většiny ekonomických jednotek jsou stejné – kvalitativní a kvantitativní informace. Kvantitativní informace jsou vyjádřeny v konkrétních číslech a získávají se pomocí účetnictví (Abdushukurov 2007, s. 7-10).

Účetnictví je proces pozorování, sběru, identifikace, hodnocení, klasifikace, zpracování a předávání informací o reálném stavu a změnách účetní jednotky (Sokolov 2006, s. 54).

Zkoumání účetnictví dovoluje získat znalosti a návyky pro přijetí důležitých a strategických opatření. Informace o stavu účetnictví v podniku je základem pro taková opatření jak uvnitř, tak i venku. Informace zabezpečují realizaci hlavních funkcí řízení:

- plánování.
- kontrola.
- hodnocení

Základní úloha účetnictví je:

- Tvorba úplných a spolehlivých informací o činnosti účetní jednotky a její finanční situaci nezbytných pro interní uživatele finančních výkazů - manažery, vlastníky a spoluvlastníky. Stejně jako i pro externí - investory, věřitele a jiné uživatele účetní závěrky.
- Zajištění potřebných informací pro interní a externí uživatele účetních závěrek, sledování a dodržování právních předpisů republiky Kazachstán během provádění hospodářských operací, sledování účelnosti takových operací.

- Předcházení negativním výsledkům v hospodářské činnosti účetní jednotky a identifikaci vnitřních rezerv s cílem zajistit její finanční stabilitu (B-uchet.kz, 2015).

U současného účetnictví je úkol, který pohlíží na účetnictví jako nástroj pro přerozdělování zdrojů v ekonomice.

Nejvíce informací má v sobě účetní závěrka, která je sestavena na základě ekonomických a finančních výsledků za sledované účetní období a je určena pro externí uživatele.

Účetní závěrka je nejdůležitějším zdrojem informací. Slouží pro hodnocení a analýzu zdrojů u organizací, předpovědi výnosů a nákladů a rizik. Na základě informací v účetní závěrce se fyzické a právnické osoby rozhodují, uzavírají obchody, hodnotí schopnost platit dluhy, finanční zdraví u zákazníků a další možná rizika podnikání (Rusnauka.com, 2014).

### **3.1.1 Formování účetního systému Kazachstánu**

Kazachstán je zemí, ve které proběhla rozsáhlá transformace po rozpadu Sovětského svazu. Je to země, která má velký potenciál bohatých nerostných surovin a přírodních zdrojů, zejména ropy a zemního plynu. Navíc je to země, která umí úspěšně zacházet s těmito přírodními zdroji a zvyšovat ekonomickou stabilitu a integritu země. Proto Kazachstán je jednou z vedoucích republik v celém postsovětském prostoru a hraje velkou roli v procesu integrace do evropské spolupráce a vytvoření stabilního obchodu se zeměmi střední a západní Evropy.

Pro iniciaci a zachování tohoto statutu velmi dynamicky se rozvíjejícího státu jsou podnikány různé aktivity ze strany státu a státních organizací. Jedním z hlavních úkolů v rámci realizace tohoto úkolu je zapojení Kazachstánu do žebříku třiceti nejúspěšnějších států na světě ve WTO (Světová obchodní organizace) (Degalceva, 2013, s. 35).

Základem pro dynamický vývoj a ekonomickou prosperitu společnosti může být pouze moderní a konkurenceschopný systém tržního hospodářství, jehož součástí je vytvoření investičních příležitostí pro zahraniční investory, vývoj ekonomického prostředí a účetních standardů. Každý investor a podnikatel, který hodlá investovat své prostředky do projektů vedených v cizím státě, vyžaduje transparentnost při vykazování účetních a ekonomických skutečností a výsledků (Degalceva, 2013, s. 37). Subjekty, které dodržují principy mezinárodních účetních standardů, mají mnohem více šancí přilákat zahraničního investora a obchodních partnerů, kteří mohou zajistit plynulý výkon a prosperitu podnikatelské činnosti.

V republice Kazachstán subjekty účetnictví jsou rozděleny na malé, střední a velké podniky:

- Malé podniky – OSVČ nebo právnické osoby, kde je počet zaměstnanců je menší než 50 a roční obrat je menší než 103860000 tenge.
- Velké podniky - OSVČ nebo právnické osoby, kde je počet zaměstnanců je více než 250 a roční obrat je menší než 5193000000 tenge.
- Střední podniky to jsou podniky, které nepatří ani do malých podniků, ani do velkých. (Zákon o účetnictví N 234, 2007)

***Zákon upravuje, jaké podniky vedou účetnictví podle IFRS, a jaké podle národních standardů:***

- Malé podniky včetně OSVČ a také právnické osoby, jejichž činnost je jenom směnářská činnost se řídí podle zákona o účetnictví a vedou účetnictví v souladu s národním standardem č. 1.
- Střední podniky a státní podniky připravují s právem operačního řízení finanční výkazy v souladu s IFRS pro SME.
- Velké podniky a organizace veřejného zajmu, připravují finanční výkazy v souladu s IFRS v plné verzi (Zákon o účetnictví N 234, 2007).

Subjekty, které používají standardy IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví), dostávají přístup k informacím o finančním zdraví jejich partnerů v podnikání, a tím získávají další nástroj pro zlepšení výběru pro investice (Maneshina, 2015, s. 105). Během posledních deseti let (od roku 2005 do roku 2015) v republice Kazachstán IFRS provedly řadu změn v základních standardních dokumentech, přístupech a technologii (Maneshina, 2015, s. 106). Tyto změny pomohly určit souhrn nezbytných informací, přispívajících ke zvýšení transparentnosti a atraktivnosti ekonomiky. Zabezpečení průhlednosti u subjektů národní ekonomiky má velký význam, protože tržní cena kapitálu je určena pomocí dvou faktorů, a to výnosů a rizik. Některá rizika jsou typická pro činnost takových organizací, ale existují rizika, která jsou vyvolána nedostatkem informací a absencí údajů o návratnosti investic. Věřitelé a investoři souhlasí s nižšími výnosy za podmínky, že důvěryhodnost, spravedlnost a dostupnost informací snižuje rizika. Dnes podle WTO nejefektivnější a perspektivní řešení je zavedení IFRS (Ippnou.ru, 2015).

### 3.1.1.1 Etapy vývoje účetnictví v Kazachstánu

IFRS je efektivní způsob zvýšení transparentnosti a srozumitelnosti informací, které zveřejňují podnikatelské subjekty o své činnosti. Vytvoření spolehlivé báze pro daňová přiznání, hodnocení aktiv a závazků, představení možností objektivního odhalení existujících rizik u subjektů finančních trhů. Také porovnání výsledků jejich činností s cílem zabezpečení nejlepšího hodnocení potenciálu a manažerských rozhodnutí (Razvitie, 2013).

Etapy vývoje účetnictví v Kazachstánu spočívají v reformě účetnictví. Právě pro provedení takových reforem bylo nutné provést několik následujících kroků:

1. Prozkoumání zkušenosti s reformami v jiných zemích a na základě toho vypracování optimální varianty přechodu účetnictví na mezinárodní standardy.
2. Nastudování metod a principů evidence účetních operací v souladu s IFRS, vytvoření metodologické a normativní báze účetnictví. Zahájení zavedení nových principů podle požadavků IFRS.
3. Zlepšení existující normativní a metodologické báze v souladu s mezinárodními požadavky, školení účetních, zavedení účetnictví a vyplnění účetních závěrek podle požadavků IFRS (Maneshina, 2015, s. 115).

Provádění reforem začalo v roce 1994, kdy Národní banka republiky Kazachstán začala spolupracovat se zástupci MMF (Mezinárodní měnový fond) v souvislosti s vypracováním nového plánu účtů v účetnictví pro banky druhé úrovně. Takový plán byl přijat a schválen v roce 1995 (Group-global.org, 2015).

Další klíčovou etapou pro účetnictví byly roky 1995 a 1996 a v nich zavedení nových metod vyměření příjmů a výdajů. Takové metody jsou jedny z hlavních principů IFRS. Výhoda nových metod vyměření daně na rozdíl od předchozích spočívá v možnosti určení finančního stavu cestou provedení analýzy budoucích peněžních toků a výdajů (Sharipov, 2013, s 73).

V roce 2001 Ministerstvo financí Kazašské republiky vytvořilo metodologickou radu pro účetnictví a audit (Sokolov, 2006, s. 95). Rada byla založena právě proto, aby účetnictví bylo převedeno na nový standart IFRS v rámci celého státu. Nutné je zdůraznit, že na začátku úkolem bylo vypracovat na základě IFRS vlastní standardy v účetnictví, ale rada rozhodla, že účetní závěrky a výkazy se budou dělat na základě IFRS. Ve výsledku v první polovině roku 2002 ministerstvo financí spolu s Národní bankou republiky Kazachstán

vypracovaly změnu a doplnění zákona o účetnictví, podle nichž bylo určeno, že od roku 2003 finanční společnosti, a od roku 2005 akciové společnosti z nefinančního sektoru, a od roku 2006 všechny ostatní společnosti musejí sestavovat účetní závěrky podle IFRS. Kvůli vzniklým problémům se to ale skutečně stalo až v roce 2008 (Sokolov, 2006, s. 100).

Vznik hodnotného systému účetnictví podle mezinárodních norem je závislý na státní regulaci a na organizacích. Manažeři musejí myslet na své podřízené a musejí mít zájem, aby jejich pracovníci se vzdělávali a zvyšovala se jejich kvalifikace. Musejí mít také zájem na takové přípravě účetní politiky, která odpovídá mezinárodním standardům (Maneshina, 2015, s. 115).

Nejdůležitějšími otázkami v rozvoji účetnictví dnes jsou:

- Zvýšení úrovně kvalifikace účetních a absolventů vysokých škol.
- Zvýšení dostupnosti studijních materiálů ohledně zavedení IFRS.
- Vypracování požadavků ohledně účtování u některých operací kvůli specifiku kazašské ekonomiky a zákonů, které nejsou regulovány IFRS, ale jsou v rámci určeného konceptu a principů.
- Zvýšení úrovně automatizace účetnictví a sestavení finančních reportů podle IFRS, systémů kontroly pravosti a kvality finančních reportů, omezení lidského faktoru (Group-global.org, 2013).

Důležitá je příprava účetních, kteří mají zkušenosti s účetnictvím podle IFRS, a také kvalitní systém účetnictví předpokládá existenci uživatelů, kteří mohli přijímat rozhodnutí na základě finančních reportů připravených podle IFRS. Kvůli tomu byl zaveden program na zvýšení kvalifikace účetních finančních společností pomocí provedení konferencí, seminářů a tréninků, jejichž tématem byly mezinárodní standardy finančních reportů (Marchenko, 2008, s. 175).

### **3.1.2 Současná regulace účetnictví v Kazachstánu**

Regulaci účetnictví v Kazachstánu zabezpečují právní normy a orgány státní správy. V následujícím textu je uveden bližší popis, jak se uskutečňuje regulace účetnictví v republice Kazachstán.

### 3.1.2.1 Hlavní právní normy regulující účetnictví

Nejaktuálnějším právním předpisem regulujícím účetnictví v Kazachstánu je „Národní standard v účetnictví“, který byl schválen 31. ledna 2013. Byla to už 50. aktualizace od okamžiku získání nezávislosti a rozpadu Sovětského svazu (Zákon.kz, 2013).

Národní účetní standard byl vypracován v souladu se zákonem o účetnictví republiky Kazachstán a definuje zásady a kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, vedení účetnictví a přípravu účetních závěrek živnostníky a právníckými osobami (Rusnauka.com, 2015).

Opatření standardu se nevztahuje na finanční organizace a speciální finanční společnosti zřízené podle právních předpisů republiky Kazachstán o financování a bezpečnosti projektů, islámské speciální finanční společnosti zřízené podle právních předpisů republiky Kazachstán o trhu s cennými papíry. Regulace účetních a finančních výkazů v souladu s právními předpisy Kazašské republiky se provádí ze strany Národní banky Kazachstánu (Nationalbank.kz, 2015).

Vedení účetnictví a sestavení účetních výkazů u daňového subjektu se zakládá na aktuální bázi a kontinuitě. Podle aktuální báze výsledky operací a dalších událostí (například rozhodnutí soudu, přírodní katastrofy, závazky zaplatit náhradu škody) jsou uznány, když nastanou, nikoliv po přijetí nebo zaplacení prostředků nebo jiných peněžních ekvivalentů a jsou zaznamenány v účetnictví a obsaženy v účetní závěrce v tom období, ve kterém se tyto případy staly (Nationalbank.kz, 2015). Příkladem může být, když podnikatelský subjekt už odvedl službu, ale platba za takovou službu bude uskutečněna až v termínu, který je uveden ve smlouvě o poskytnutí dohodnuté služby. Podnikatelský subjekt přizná tento příjem za období, ve kterém byla uskutečněna služba nehledě na to, že peníze dostane někdy v budoucnosti (Marchenko, 2008, s. 180).

Při uplatňování zásad kontinuity účetní závěrka je připravována na základě předpokladu, že účetní jednotka působí nepřetržitě a budou se provádět účetní operace v dohledné budoucnosti. Například odpisy aktiv se vypočítají na základě životnosti majetku, ale připouští se dokonce možnost, že aktivum bude používáno, dokud bude funkční (Marchenko, 2008, s. 181).

Účetní zápisy se provádějí na základě prvotních dokladů (to jsou písemnosti, na základě kterých později vystavovány účetní doklady (paragon, stvrzenka, faktura)).



Pro zobecnění, klasifikaci a uchování informací obsažených v prvotních účetních dokladech, zaúčtování účetních operací a sestavení účetní závěrky se vedou účetní knihy.

Účetní deníky obsahují následující údaje:

**Tabulka 1. Obsah účetních deníků**

| Účetní deník                     |        |         |      |        |      |        |             |
|----------------------------------|--------|---------|------|--------|------|--------|-------------|
| Datum                            | Doklad | Operace | MD   |        | D    |        | Běžné saldo |
|                                  |        |         | Účet | Částka | Účet | Částka |             |
| <b>Počáteční zůstatek k datu</b> |        |         |      |        |      |        |             |
|                                  |        |         |      |        |      |        |             |
|                                  |        |         |      |        |      |        |             |
|                                  |        |         |      |        |      |        |             |
| <b>Obrat k datu</b>              |        |         |      |        |      |        |             |
| <b>Cekový obrat</b>              |        |         |      |        |      |        |             |
| <b>Konečný zůstatek k datu</b>   |        |         |      |        |      |        |             |

*Zdroj: vlastní zpracování na základě Pavlovskij 2006, s.126*

Účetní jednotka musí vést účetní deník, hlavní knihu, knihu analytických a podrozvahových účtů.

V závislosti na druhu činnosti a povaze operací účetní kniha obsahuje další údaje. Účetní záznamy jsou rozděleny na chronologické, analytické, syntetické a kombinované. *Chronologický záznam* v účetnictví obsahuje informace o účetních operacích z hlediska času (chronologickém pořadí) podle jejich uskutečnění. *Analytické záznamy* v účetnictví obsahují údaje o analytických účtech (Pavlodskij, 2006, s. 127).

*Syntetický záznam* v účetnictví obsahuje všeobecné údaje o účtech. Zapisování prvotních operací se vede v chronologickém pořadí. Pro systematizaci a analýzu účetních záznamů se používají analytické a syntetické záznamy. Během přípravy účetní závěrky podnikatelské subjekty připravují účetní zápisy v libovolné podobě (papírová nebo elektronická).

Účetní závěrka obsahuje tyto části:

- rozvaha. (viz příloha č. 1)
- výkaz zisku a ztráty. (viz příloha č. 2)

Účetní závěrka obsahuje údaje za hlášené a předchozí účetní období. Informace pro porovnání s minulým obdobím by měly být zobrazené v účetní závěrce.

Účetní závěrka je zveřejněna pro zájmové skupiny minimálně jedenkrát za rok. Vedoucí nebo zmocněná osoba zabezpečuje sestavení a předložení účetní závěrky v souladu se zákonem o účetnictví (Buhuslugikz.ru, 2013).

**Tabulka 2. Účetní standardy v Kazachstánu**

| Č. | Název<br>(identifikační číslo)                           | Regulovaná oblast<br>účetnictví a výkaznictví  | Problémy se zavedením<br>standardů  |
|----|--|--|---|
| 1. | <b>IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)</b> | Velké podniky a organizace, které mají veřejný zájem (finanční organizace, akciové společnosti (s výjimkou neziskových organizací) organizace, které mají státní podíl, a státní podniky) musejí sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS. Ostatní mají právo výběru ve vedení účetnictví.                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Absence aktuální verze IFRS v ruštině.</li> <li>-Nedostatek kvalifikovaných pracovníků v oblastech, kde je zaveden IFRS.</li> <li>-Existují rozdíly mezi požadavky regulačního orgánu a IFRS ve věci právních položek u majetku. Zejména požadavky regulačního orgánu se zakládají na modelu očekávaných ztrát, zatímco uIFRS na vzniklých ztrátách;</li> <li>-Existuje mnoho otázek týkajících se oceňování finančních nástrojů v reálné hodnotě kvůli nedostatku aktivního trhu atd.</li> </ul> |
| 2. | <b>Národní účetní standard č. 1</b>                      | Národní standard pro účetní závěrku č. 1 je vypracován v souladu se zákonem republiky Kazachstán „Zákon o účetnictví a účetní závěrce“. Cílem toho zákona bylo určit, jakým způsobem bude vedeno účetnictví a sestavení účetní závěrky drobnými podnikateli, pro které platí zvláštní daňový režim a zjednodušené daňové přiznání. |   |

| Č. | Název<br>(identifikační číslo)   | Regulovaná oblast<br>účetnictví a výkaznictví   | Problémy se zavedením<br>standardů   |
|----|--|---|--|
| 3. | Národní účetní<br>standard č. 2  | Účelem národního<br>účetního standardu č. 2 je<br>určení pořadí ve vedení<br>účetnictví a sestavení<br>účetní závěrky pro malé a<br>střední podniky v souladu<br>se zákonem Kazachstánu.  | V souvislosti se zavedením<br>národního standardu č. 2 přestala<br>mít účinnost vyhláška č. 266<br>„Pravidla pro záznam účetních<br>operací a sestavení účetní závěrky<br>a reportingu pro organizace, které<br>dělají státní zakázky“. Tato<br>vyhláška předpokládala zmenšení<br>ceny aktiv, která byla předána do<br>operativního řízení ve výši odpisu.<br>V souladu s tím odpisy za účetní<br>období vedou ke ztrátám státní<br>podniky, protože zákon<br>nezohledňuje nepeněžní náklady. |
| 4. | Účetní standard č.<br>33 "Účetnictví a<br>zveřejňování<br>operací<br>zprostředkování<br>obchodu s cennými<br>papíry" | Zohlednění otázek, které<br>nejsou upraveny IFRS a<br>nejsou s IFRS v rozporu.<br>Používá se u organizací,<br>které uskutečňují<br>obchodování s cennými<br>papíry na základě licence<br>Agentury republiky<br>Kazachstán pro regulaci<br>finančních trhů a<br>finančních organizací. |  |

*Zdroj: vlastní zpracování na základě <http://www.cis.minsk.by/page.php?id=14408>*

### 3.1.2.2 Povinnosti účetních jednotek

Účetní jednotka to je subjekt, který vede účetnictví v souladu se zákonem Kazachstánu. Účetní jednotkou může být:

- fyzická osoba podnikatel,
- právnická osoba, pobočka zahraničních osob podnikajících na území RK (Zákon N 234, 2007).

**Účetní jednotky podle zákona mají povinnosti:**

- Neprodleně a úplně splňovat daňovou povinnost v souladu s daňovým řádem Kazašské republiky.

- Splňovat zákonné požadavky daňových orgánů pro odstranění porušení daňových předpisů republiky Kazachstán a také nepřekážet v plnění povinností úředním osobám.
- Na základě nařízení pouštět úřední osoby daňové správy ke kontrole majetku, který je objektem daňové povinnosti nebo má nějakou souvislost s daňovou povinností.
- Poskytovat informace a potřebné doklady, které jsou stanovené právními předpisy Kazašské republiky o transferové tvorbě cen.
- Používat pokladny a dodržovat řád a stanovené daňové předpisy.
- Podat žádost finančnímu úřadu o provedení kontroly dokladů v souvislosti s ukončením podnikatelské činnosti OSVČ, soukromého notáře, soukromého soudního vykonavatele, advokáta, provozovny, právnické osoby nerezidenta, reorganizace podle rozdělení nebo likvidace právnické osoby (s výjimkou případů uvedených v člancích 37-1 a 43 daňového řádu)
- Oznamovat správce daně o blížícím se dodání zboží ze států Celní unie, které podléhá spotřební dani (Zákon o účetnictví N 234, 2007).
- Oznamovat daňovým orgánům v následujících případech:
  1. V dočasném dovozu zboží na území republiky Kazachstán z území členských států Celní unie, které budou následně vyvezené z území republiky Kazachstán beze změny jejich vlastností a charakteristik.
  2. V dočasném vývozu zboží z území republiky Kazachstán na území členských států Celní unie a pak budou dovezené zpátky na území republiky Kazachstán beze změn jejich vlastností a charakteristik.

Pro účely tohoto řádu oznámení o vývozu a dovozu určuje vláda republiky Kazachstán. Daňový poplatník vykonává i další povinnosti stanovené daňovým řádem (Almaty.kgd.gov.kz, 2015).

### 3.1.2.3 Problémy v oblasti regulace účetnictví v Kazachstánu

Společným aspektem u vědců, kteří se nyní zabývají regulací účetnictví, je dosáhnout souladu mezi finanční výkonností a sociálních a ekonomických důsledků činností. Základní myšlenkou je vytvořit informační základnu takových prvků, jako jsou kontrola nákladů, vznik sortimentu

u produktů, cenotvorby, systém reportů pro manažery a implementaci nových technologií a produktů (Buhuslugikz.ru, 2015).

V současné době se stávají důležitými otázky ekologie, protože tradiční účetnictví nemusí vždy zohledňovat náklady na sociální a ekologické dopady, nezaměstnanost, znečištění prostředí atd. Náklady na likvidaci společnost uhradí prostřednictvím daňového systému. Současné právní předpisy v republice Kazachstán, které upravují účetní systém, nejsou dostačující pro účel sociální - ekologického předurčení účetnictví (Buhuslugikz.ru, 2015).

Zobecněním problémů právní regulace účetnictví musíme ukázat vlastnosti základních sociálních směrů jejího současného rozvoje:

- Ekonomický – to je soubor činností probíhajících na základě metodických pokynů, vysvětlení vedení účetnictví za účelem získání ekonomických informací.
- Právní – zákonodárný proces prováděný státem ve veřejném zájmu, stanovení právních norem pro možné chování subjektů.
- Morální a etické - pokrývá všechny sféry veřejného života, včetně účetního systému, je obsažen v podvědomí lidí, veřejném mínění a v médiích (Cis.minsk.by, 2010).

Základem uvedených druhů regulace účetnictví je princip založený na účelnosti, ale ne závaznosti, jak to bylo u tradičních administrativních metod řízení. Interakce mezi ekonomickou a právní regulací se projevuje především v tom, že subjekty vybírají ekonomicky účelný model chování a jsou nuceny počítat s právními předpisy. Jejich porušení může mít za následek právní odpovědnost a ekonomické ztráty. Přitom tato právní úprava je možná pouze tam, kde existuje prokazatelnost a vykonatelnost právních vztahů prostřednictvím právního procesu, možnost jejich ochrany orgány státního dozoru a donucení (Cis.minsk.by, 2010).

V důsledku toho právní předpisy Kazachstánu týkající se účetnictví, i nehledě na to, že se přibližují k mezinárodním standardům, nemají dostatečně dotčené výše uvedené problémy. Kromě toho nejsou dostatečně zohledněné otázky všeobecné struktury ekonomiky republiky a mění se pouze určité aspekty subjektů (Dusaeva, 2007, s. 59). Nejsou vyřešená až do konce pravidla pro sestavu účetnictví a jeho uspořádání u různých podnikatelských subjektů. Patrné je znatelné zpoždění v přijímání zákonů o veřejných sdruženích regulujících

účetnictví a audit, jakož i nedostatky ve smlouvách, obchodech a závazcích (Dusaeva, 2007, s. 60). Nemluvě o tom, že není dostatečně vypracován systém sankcí za nedodržení zákonných povinností. Existují také nedostatky v překladech některých termínů z oboru účetnictví z cizích jazyků a jejich neopodstatněná opakovatelnost ve standardech, které v mnoha ohledech nadále zůstávají složité pro vnímání účetního. Existují i další důvody, které brání v rozvoji účetnictví. Tyto okolnosti vyžadují značné úpravy v regulaci účetních systémů Kazachstánu v dnešních podmínkách.

### 3.1.3 Charakteristika rozvahy a rozvahových položek

Rozvaha má dvě strany, kde na levé straně jsou aktiva a na pravé jsou pasiva. V aktivech se zapisují objekty účetnictví (majetek) a v pasivech se zapisují zdroje nabytí nebo vzniku těchto objektů. Ve výsledku aktiva se musí rovnat pasivům. Rovnost aktiv a pasiv se nazývá bilanční rovnice (Buhuslugikz.ru, 2013)

Rozvaha je jednou z forem účetního výkaznictví před státními orgány nebo zájemci o podnik protože rozvaha ukazuje na finanční stav podniku. Rozvaha sestavuje k určitému datu, a to k začátku a ke konci účetního období. (B-uchet.kz, 2015). Ukazuje na stav majetku a jeho zdrojů. Stav majetku se neustále nachází v pohybu a tento pohyb se zobrazuje pomocí podvojného zápisu. Vzor rozvahy je v příloze č. 1.

**Tabulka 3: Aktiva a pasiva v Kazachstánu**

| Aktiva            | Pasiva             |
|-------------------|--------------------|
| Oběžná aktiva     | Krátkodobé závazky |
| Dlouhodobá aktiva | Dlouhodobé závazky |
|                   | Kapitál            |

*Zdroj: vlastní zpracování*

V republice Kazachstán skupina dlouhodobá aktiva obsahuje výčet jednotlivých položek, které se k němu vztahují, například podíly v účetních jednotkách, biologická aktiva, dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobé obchodní a jiné pohledávky, atd.

Do oběžných pasiv patří peníze a ekvivalenty, deriváty, finanční aktiva, krátkodobé obchodní a jiné pohledávky (Zákon o účetnictví N 234, 2007).

Pasiva jsou rozdělena do tří skupin, a to krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky a kapitál. Takže krátkodobé závazky jsou například krátkodobé finanční závazky, daňové závazky a dotace, dohadné účty pasivní, atd. Mezi dlouhodobé závazky se v Kazachstánu řadí dlouhodobé finanční závazky, dlouhodobé závazky dodavatelů, dohadné účty pasivní, atd. Kapitál tvoří základní kapitál, nespacený kapitál, vlastní akcie, emisní ážio, atd. Situace je podobná jako ve vzorovém účtovém rozvrhu (Buhuslugikz.ru, 2013).

### **3.1.4 Charakteristika výkazu zisku a ztráty, výsledek hospodaření**

Výkaz zisku a ztráty může mít zkrácenou a plnou verzi a je založen na účelovém členění nákladu provozního výsledku hospodaření. Výkaz zisku a ztrát podle účetního standardu Kazachstánu je v příloze č.2. Obchodní marže je daná rozdílem mezi tržbami za prodej zboží a služeb a náklady, vynaloženými na něj. Provozní výsledek hospodaření se skládá z obchodní marže, nákladů na prodej, administrativních a ostatních nákladů. K tomu se přidá rozdíl mezi finančními a ostatními výnosy a náklady a podíl na zisku/ztrátě a bude zjištěn zisk nebo ztráta před zdaněním (Zákon o účetnictví N 234, 2007). Po odečtu daně z příjmu bude určen zisk nebo ztráta z pokračující činnosti po zdanění.

Výnosové účty sledují všechny druhy výnosů z činnosti podniku: tržby, dividendy, výnosy z financování, výnosy z finančního nájmu, atd. (Buhuslugikz.ru, 2013).

Výnosy mají peněžní podobu, kterou získala fyzická, nebo právnická osoba ve výsledku své činnosti za určitý časový usek. Výnosy v podniku představují růst ekonomických výhod, je to zvýšení položek aktiv (peníze nebo jiný majetek).

Výnosy v Kazachstánu se rozdělují na několik druhů:

- Provozní výnosy – prodej zboží a služeb, výnosy z operativního leasingu, platby za nájem.
- Finanční výnosy – úroky z cenných papírů, dividenda, účast na zisku.
- Mimořádné výnosy – výnosy, které vznikly mimořádně neplánovaně, pojistné plnění.

Náklady podniku je pokles ekonomických výhod kvůli snížení aktiv (v peněžním vyjádření nebo majetkovém vyjádření) nebo vznik závazku, které vede ke snížení kapitálu, za výjimkou rozhodnutí společníku o snížení vkladů (Zákon o účetnictví N 234, 2007)

Náklady se rozdělují podle druhu na:

- provozní náklady – které přímo souvisí z hlavní činnosti podniku. Mzdy, spotřeba materiálu, odpisy.
- finanční náklady – pokud podnik má úvěr nebo leasing. Úroky, pojištění.
- mimořádné náklady – neplánované náklady, které vznikly kvůli mimořádné události. Havárie. (Zákon o účetnictví N 234, 2007)

Náklady se rozdělují v závislosti na výrobním procesu na:

- fixní náklady – to jsou náklady, které se nemění a podnik musí je platit bez ohledu na výrobu.
- variabilní náklady – mění se v souvislosti s výrobou (Buhuslugikz.ru, 2013).

Součtem fixních a variabilních nákladů získáme celkové náklady.

Nákladové účty v účtové osnově Kazachstánu jsou rozděleny na nákladové účty a výrobní účty. Na účtech výroby se počítají náklady na výrobu, na polotovary, dodatečnou výrobu a režijní výdaje (Buhuslugikz.ru, 2013).

Zisk je kladný rozdíl mezi celkovými výnosy a náklady v peněžním vyjádření (Zákon o účetnictví N 234, 2007).

Hrubý zisk je rozdíl mezi výnosy a cenou prodaných výrobků nebo služeb.

Čistý zisk se počítá následovně:

Čistý výnos = Celkový výnos z prodejů – Cena vraceného zboží a nabízených slev.

Čistý zisk = Čistý výnos – Daně

### **3.1.5 Zachycování účetních operací**

V podniku během účetního období probíhá mnoho účetních operací a kvůli tomu nebylo by účelně zapisovat účetní operace v rozvaze a navíc je to velmi složité z technické stránky.



Navíc není postačující mít informace o stavu a zdrojích podniku. Důležitý mít informace o procesech, které probíhají v podniku. Kvůli tomu v účetnictví se používají účty, které mají svoje čísla a názvy. Pomocí účtů lze vidět pohyby zdrojů a provozně hospodářské procesy. Seznam těchto účetních účtů se nazývá účtová osnova a je určena pro všechny podniky kromě bank a státních organizací (Abdushukurov, 2007, s. 29).

System účtů zobrazuje pohyb aktiv jejich zdrojů a hospodářských procesů podle kvalitativních kritérií (Sharipov, 2013, s. 72).

Každý účetní účet zobrazuje pohyb účetních operací. Název účtu je přiřazen v závislosti od objektu účetnictví. Pokud probíhá operace s pokladnou, v tomto případě se používá účet pokladna. Graficky účet má dvě strany. Levá strana MD (Má datí) a pravá strana D (Dál). Na jedné straně se zachycují změny, které vedou ke zvýšení a na druhé straně ke snížení. Účty jsou aktivní a pasivní. Na aktivních účtech se na straně MD zobrazuje růst a na straně D pokles. U pasivních účtů, naopak na straně D se zobrazuje růst, a na straně MD pokles (Sharipov, 2013, s. 73).

Účetní transakce, které se zachycují na jednom účtu – pak jde o souvztažný účet. Transakce, které se zachycují na různých účtech, se nazývají podvojný zápis.

Pro zachycování účetních operací jsou stanovena pravidla:

1. Operace prvního typu, kde změny se zapisují ze strany MD aktivního účtu a ze strany D jiného aktivního účtu.
2. Operace druhého typu se zapisují ze strany MD pasivního účtu a ze strany D jiného pasivního účtu.
3. Operace třetího typu se zapisují ze strany MD aktivního účtu a ze strany D jiného pasivního účtu
4. Operace čtvrtého typu se zapisují ze strany MD pasivního účtu a ze strany D aktivního účtu (Buhuslugikz.ru, 2013).

### **3.1.6 Inventarizace**

Způsobem kontroly faktické dispozice majetku podle informace z účetních zápisů je inventarizace. Inventarizace probíhá v souladu se zákonem o účetnictví. Hlavními kontrolními body během inventarizace je stav peněz, majetku a zásob (Degalceva, 2013).

Inventarizace se rozděluje na plánovanou a mimořádnou. Plánované inventarizace probíhají nejméně jednou ročně (v pokladně jednou měsíčně). Mimořádné inventarizace probíhají v případě změny vlastníka, po přírodních pohromách, při krádežích, na žádost kontrolních orgánů (Buhuslugikz.ru, 2013).

Dále se inventarizace dělí na plnou a částečnou. Plná inventarizace se probíhá jednou za rok před sestavením účetní závěrky. Cílem plné inventarizace je zabezpečení správnosti zobrazení položek ze strany aktiv a pasiv. Plná inventarizace může být provedena na základě státních orgánů během kontroly účetnictví podniku. Částečná inventarizace zahrnuje jen některé vybrané položky (Buhuslugikz.ru, 2013).

Proces inventarizace probíhá v několika etapách:

- Plánování a příprava inventarizace.
- Zjištění skutečného stavu aktiv, závazků a vlastního kapitálu, provedení inventury (zjišťování skutečného fyzického stavu hmotného majetku a kontrola dokladů).
- Porovnání skutečného stavu s účetním stavem a určení rozdílů.
- Prošetření rozdílů zjištěných při inventarizaci a rozhodování o možnostech jejich vypořádání.
- Zúčtování přebytků, manka a změny, které pomohou předejít podobným problémům v budoucnosti.
- Návrh na snížení ocenění majetku.

Odpovědnost za včasné a správné provedení inventarizace mají ředitel a vedoucí účetní společnosti. Inventarizací podléhá majetek společnosti neohledně na jeho rozmístění (není podstatné, kde se nachází), majetek, který společnost obhospodařuje, a také majetek, který z nějakých příčin není evidován, a všechny druhy závazků (Zákon o účetnictví N 234, 2007).

### **3.1.7 Účtová osnova Kazachstánu**

Účtová osnova Kazachstánu je na základě § 20 odst. 5 Zákona o účetnictví a účetní závěrce dána nařízením ministra financí republiky Kazachstán od 23. května 2007 č. 185 „O schválení účtové osnovy“ (Zákon.kz, 2015).

Účtová osnova Kazachstánu je rozdělená do několika tříd:

**Účtová třída 1** „Krátkodobá aktiva“ v Kazachstánu je určena k účtování aktiv organizace, která se klasifikují jako krátkodobá (Zharikova, 2008, s. 29). Do této třídy patří: peněžní prostředky, krátkodobé finanční investice, krátkodobé závazky odběratelů, zásoby, běžná daňová aktiva, dlouhodobá aktiva určená k prodeji a jiná krátkodobá aktiva.

**Účtová třída 2** „Dlouhodobá aktiva“ je určená k účtování dlouhodobých aktiv organizace, mezi ně patří: dlouhodobé finanční investice, dlouhodobé závazky odběratelů, investiční podíly, investice do nemovitosti, dlouhodobý hmotný majetek, biologická aktiva (rostliny a zvířata) (Zharikova, 2008, s. 30).

**Třetí účtová třída** má název „Krátkodobé závazky“ a mezi ně patří: krátkodobé finanční závazky, daňové závazky, závazky o jiných povinných a dobrovolných platbách (např. sociální a důchodové pojištění), krátkodobé závazky dodavatelů, krátkodobé oceňovací závazky (pro účtování dlouhodobých závazků s nejistým termínem a částkou) a jiné krátkodobé závazky (Zharikova, 2008, s. 31).

**Ve čtvrté skupině** „Dlouhodobé závazky“ se nacházejí dlouhodobé finanční závazky, dlouhodobé závazky dodavatelů, dlouhodobé oceňovací závazky a jiné dlouhodobé závazky (B-uchet.kz, 2015).

**Do páté třídy** „Kapitál a rezervy“ patří základní kapitál, pohledávky za upsaný základní kapitál, nakoupené vlastní podílové instrumenty, emisní příjem, rezervy, nerozdělený zisk (ztráta) minulých období, hospodářský výsledek (B-uchet.kz, 2015).

Tím rozvahové účty končí a **další dvě třídy** obsahují účty výnosové a nákladové.

**Osmá třída** „Evidence výroby“ obsahuje účty jako výdaje na hlavní výrobu, polotovary vlastní výroby (nedokončené výrobky), pomocnou výrobu a režijní výdaje (B-uchet.kz, 2015). Tato třída je určena k zaúčtování výdajů organizace na výrobu produkce a poskytování služeb. Na účtech se třídí výdaje podle místa jejich vzniku a jiných znaků, a také probíhá kalkulace vlastních nákladů na hotové zboží.

Z toho plyne, že v Kazachstánu první dvě třídy (krátkodobá a dlouhodobá aktiva) patří k aktivům, třídy 3. Krátkodobé závazky, 4. Dlouhodobé závazky, 5. Kapitál a rezervy patří k pasivům. 6. Výnosy a 7. Náklady jsou účty výnosové a nákladové (B-uchet.kz, 2015).

### 3.1.8 Účetní závěrka Kazachstánu

Účetní závěrka Kazachstánu podle národních standardů povinně obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty. Přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha jsou položky dobrovolné. Zákon o auditorské činnosti od 20. listopadu 1998, ve znění pozdějších předpisů ve článku 5, odst. 2 stanovil seznam společností, pro které je audit povinný. Mezi ně patří akciové společnosti, státní podniky, pojišťovny, banky, atd. (Zákon o účetnictví N 234, 2007).

Roční účetní závěrka musí být poskytnuta statistickému úřadu podle místa příslušnosti do 30. dubna následujícího roku (Zákon o účetnictví N 234, 2007).

## 3.2 Účetnictví v České republice

V ČR je legislativní rámec pro vedení účetnictví dán Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (Zakonyprolidi.cz, 2015). Tento zákon odkazuje na České účetní standardy (ČÚS), které vypracovalo a vyhlásilo Ministerstvo financí ČR. ČÚS určují účetní postupy pro různé typy organizací (finanční instituce, podnikatele, nadace, atd.) (Peštuka, 2007, s. 16). Dalším zdrojem jsou vyhlášky ministerstva financí, vydané rovněž pro různé druhy organizací. Některé organizace v ČR stejně jako v Kazachstánu musí vést účetnictví podle IFRS, například emitenty veřejně emitovaných cenných papírů, kterými se obchoduje na regulovaných veřejných trzích EU (Peštuka, 2007, s. 20). Další podnikatelé mohou volit IFRS dobrovolně. Daňové zákony ČR však pracují s ČÚS a pro kontrolu plnění daňové povinnosti společnost musí mít k dispozici potřebné dokumenty i ve formátu podle českých standardů. V této práci pozornost bude věnována standardům pro vedení účetnictví podnikatelských subjektů podle ČÚS.

### 3.2.1 Směrná účtová osnova v České republice

V České republice je účtová osnova stanovena § 14 Zákona o účetnictví a prováděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (Zakonyprolidi.cz, 2015).

V české účtové osnově jednotlivé třídy mohou obsahovat skupiny jak pasivních, tak i aktivních účtů. Například, **nultá třída** „Dlouhodobý majetek“ a **první třída**

„Zásoby“ jsou aktivní, **druhá třída** „Finanční účty“ obsahuje aktivní (např. peníze, bankovní účty) a pasivní účty (krátkodobé bankovní úvěry, krátkodobé finanční výpomoci), **ve třetí třídě** „Zúčtovací vztahy“ také jsou promíchány aktivní (různé druhy pohledávek od odběratelů) a pasivní (různé druhy závazků od dodavatelů) účty. **Čtvrtá třída** – „Kapitálové účty a dlouhodobé závazky“ je zcela pasivní. Na účtech **páté a šesté třídy** se účtují výnosy a náklady (stejně jako na 6. a 7. účtu v RK). **Sedmá účtová třída** obsahuje pomocné účty: rozvahové účty, účet zisku a ztrát a podrozvahové účty (Rubaková, 2007).

Zvláštními třídami účtů české účtové osnovy jsou **osmá a devátá**. Účtuje se s jejich pomocí vnitropodnikové účetnictví. Strukturu vnitropodnikového účetnictví si organizace stanovuje sama, v souladu s tím, jaké informace vyžadují manažeři a ředitelé společnosti k lepšímu přehledu o fungování podniku (Rubaková, 2007, s. 67).

### **3.2.2 Účetní závěrka v České republice**

Podle Zákona o účetnictví (§ 18, odst. 1), povinnými součástmi účetní závěrky v ČR jsou rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (Zakonyprolidi.cz, 2015). Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou částky volitelné. Pokud se jedná o akciovou společnost s aktivy ve výši celkem více než 40 mil. Kč a ročním úhrnem čistého obrátu větším než 80 mil. Kč, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu se stává povinnou součástí účetní závěrky (Dušek, 2014, s. 45). Auditor rovněž musí povinně ověřit účetní závěrku. Stejně tak povinnost předložit závěrku k auditu vzniká akciovým společnostem, které splnily jedno z výše uvedených kritérií nebo jejichž průměrný přepočtený stav zaměstnanců v účetním období tvoří více než 50 (Dušek, 2014, s. 48). Pro ostatní obchodní společnosti a družstva pro vznik povinnosti je potřeba splnit dvě ze tří kritérií. Tyto společnosti kromě účetní závěrky sestavují výroční zprávu, která musí „*uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a aktuálním hospodářském postavení*“ (Zakonyprolidi.cz, 2015). Patří tam nejen finanční, ale i nefinanční informace (např., o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje, o předpokládaném vývoji činnosti, atd.) (Zakonyprolidi.cz, 2015). Účetní jednotky, které nemají povinnost auditu, mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní závěrka spolu s výroční zprávou musí být zveřejněna ve sbírce listin u společností, které se zapisují do obchodních rejstříků, a u společností, které předávají České národní bance výroční zprávu (Zakonyprolidi.cz, 2015).

### 3.2.3 Charakteristika rozvahových položek, nákladů a výnosů v ČR

**Tabulka 4: Aktiva a pasiva v ČR**

| Aktiva                                | Pasiva                                |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Pohledávky za upsaný základní kapitál | Vlastní kapitál                       |
| Stálá aktiva (Dlouhodobá aktiva)      | Cizí zdroje (krátkodobé a dlouhodobé) |
| Oběžná aktiva (Přechodná aktiva)      | Časové rozlišení                      |

*Zdroj: vlastní zpracování*

V České republice dlouhodobý majetek se člení na:

- dlouhodobý *nehmotný* majetek (např., nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, goodwill, atd.).
- dlouhodobý *hmotný* majetek (pozemky, stavby, dospělá zvířata, atd.), dlouhodobý finanční majetek (podíly, ostatní dlouhodobé cenné papíry, podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, atd.) (Pelikánová, 2015, s. 79).

Oběžná aktiva jsou rozdělena do skupin:

- zásoby (materiál, nedokončená výroba, zboží, atd.),
- dlouhodobé pohledávky (z obchodních vztahů, za společníky, dlouhodobé poskytnuté zálohy, atd.),
- krátkodobé pohledávky (z obchodních vztahů, za společníky, krátkodobé poskytnuté zálohy, atd.),
- krátkodobý finanční majetek (peníze, bankovní účty, krátkodobé cenné papíry a podíly, atd.), a účty časového rozlišení (náklady a příjmy příštích období, atd.) (Pelikánová, 2015, s. 81-82).

V České republice pasiva jsou rozdělena do oddílů: vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení. Do oddílu *vlastní kapitál* patří základní kapitál (základní kapitál, vlastní akcie a vlastní obchodní podíly se znaménkem minus a změny základního kapitálu), kapitálové fondy (ážio, ostatní kapitálové fondy, oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, atd.), fondy ze zisku (rezervní fond, statutární a ostatní fondy), výsledek hospodaření minulých let (nerozdělený zisk nebo ztráta nebo jiný výsledek hospodaření z minulých let), výsledek hospodaření běžného účetního období (zisk nebo ztráta) a rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku) (Šteker, 2013, s. 105). Mezi *cizí zdroje* se řadí rezervy (podle zvláštních právních předpisů, na důchody a podobné závazky, na daň z příjmů a ostatní rezervy), dlouhodobé závazky (závazky z obchodních vztahů, závazky – podstatný vliv, závazky ke společníkům, vydané dluhopisy, dlouhodobé přijaté zálohy, atd.), krátkodobé závazky (z obchodních vztahů, ke společníkům, k zaměstnancům, daňové závazky státu, atd.) a bankovní úvěry a výpomoci (krátkodobé a dlouhodobé) (Šteker, 2013, s. 109). Do třetího oddílu *časové rozlišení* patří výdaje a výnosy příštích období. Jako hlavní princip zařazení do jedné nebo druhé skupiny se používá původ položky pasiv – buď pochází z vlastního kapitálu, nebo z cizích zdrojů.

#### **3.2.4 Charakteristika výkazu zisku a ztráty ČR, výsledek hospodaření**

V České republice Výkaz zisku a ztráty může mít zkrácenou a plnou verzi. Rovněž Výkaz zisku a ztráty může být založen na druhovém nebo účelovém členění nákladu provozního výsledku hospodaření (Růčková, 2011, s. 114). Volba způsobu je na rozhodnutí účetní jednotky, která volí variantu s přehledem k povaze a členění nákladů v konkrétní organizaci. V těchto dvou variantách Výkazu zisku a ztráty je rozdílné členění pouze u provozního výsledku hospodaření, ostatní dva (finanční výsledek hospodaření a mimořádný výsledek hospodaření) jsou shodné (Růčková, 2011, s. 116).

Pokud se používá Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, provozní část Výkazu zisku a ztráty bude vypadat následovně:

**Tabulka 5: Provozní část výkazu zisku a ztráty v druhovém členění ČR**

|      |  |
|------|--|
| I.   | Tržby za prodej zboží  |
| A.   | Náklady vynaložené na prodané zboží  |
| +    | Obchodní marže   |
| II.  | Výkony   |
| B.   | Výkonová spotřeba  |
| +    | Přidaná hodnota  |
| C.   | Osobní náklady   |
| D.   | Daně a poplatky  |
| E.   | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku  |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu   |
| F.   | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu   |
| G.   | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů<br>příštích období |
| IV.  | Ostatní provozní výnosy  |
| H.   | Ostatní provozní náklady   |
| V.   | Převod provozních výnosů   |
| I.   | Převod provozních nákladů  |
| I.   | Tržby za prodej zboží  |
| A.   | Náklady vynaložené na prodané zboží  |
| +    | Obchodní marže   |
| II.  | Výkony   |
| B.   | Výkonová spotřeba  |
| +    | Přidaná hodnota  |
| C.   | Osobní náklady   |
| D.   | Daně a poplatky  |
| E.   | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku  |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu   |
| F.   | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu   |
| G.   | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů<br>příštích období |
| IV.  | Ostatní provozní výnosy  |
| H.   | Ostatní provozní náklady   |
| V.   | Převod provozních výnosů   |
| I.   | Převod provozních nákladů  |

*Zdroj: Zakonyprolidi.cz, 2015 Příloha č. 2. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění. Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví č. 500/2002.*

Provozní výsledek hospodaření se vypočte podle vzorce "+ Přidaná hodnota" - C. - D. - E. +  
+ III. - F. - G. + IV. - H. +/- V. -/+ I (Růčková, 2011, s. 119).



Při účelovém členění nákladů provozní část výkazu zisku a ztráty bude mít jinou podobu:

**Tabulka 6: Provozní část výkazu zisku a ztráty v účelovém členění ČR**

|     |   |
|-----|---|
| I.  | Tržby za prodej výrobků, zboží a služeb |
| A.  | Náklady prodeje                         |
| *   | Hrubý zisk nebo ztráta                  |
| B.  | Odbytové náklady                        |
| C.  | Správní režie                           |
| II. | Jiné provozní výnosy                    |
| D.  | Jiné provozní náklady                   |

*Zdroj: Zakonprolidi.cz, 2015 Příloha č. 3. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění. Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví č. 500/2002.*

Provozní výsledek hospodaření se v takovém případě vypočte podle vzorce: „\* Hrubý zisk nebo ztráta“ - B. - C. + II. - D. Výsledek hospodaření za účetní období se potom vypočte jako součet výsledků hospodaření za běžnou činnost a mimořádný výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření před zdaněním jako provozní výsledek hospodaření plus finanční výsledek hospodaření plus mimořádné výnosy minus mimořádné náklady (Šteker, 2013, s. 115).

Druhové členění nákladů se může zdát složitější, ale poskytuje podrobnější informace o tom, jaké výdaje a náklady jednotka měla z hlediska jejich charakteru (Šteker, 2013, s. 116).

Údaje v obou zemích se zadávají do dvou sloupců: 1. náklady nebo výnosy, které nastaly v běžném období, 2. náklady nebo výnosy, které nastaly v minulém období.

## 4 Analytická část

V této části bakalářské práce bude uveden popis rozdílu v účetnictví republiky Kazachstán a České republiky. Základní principy účetnictví jsou stejné, ale během analýzy byly zjištěny rozdíly. Tato zjištění budou uvedena v následujícím textu.

### 4.1 Porovnání principů vedení účetnictví v České republice a Kazachstánu

V této kapitole jsou uvedeny rozdíly v principech vedení účetnictví, zjištěné porovnáním účtových osnov a výkazů, které jsou součástí účetní závěrky České republiky a republiky Kazachstán

#### 4.1.1 Srovnání účtových osnov

Principy účtování účetních operací v Kazachstánu se neliší od principů ČR, stejně tak jako se dodržuje princip podvojnosti. V následující tabulce jsou zřejmé rozdíly ve struktuře účtových osnov.

**Tabulka 7: Porovnání účetní osnovy ČR a Kazachstánu**

| Účetní osnova republika Kazachstán |                    | Směrná účetní osnova Česká republika |                                      |
|------------------------------------|--------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Třída                              | Název třídy        | Třída                                | Název třídy                          |
| 1                                  | Krátkodobá aktiva  | 0                                    | Dlouhodobý majetek                   |
| 2                                  | Dlouhodobá aktiva  | 1                                    | Zásoby                               |
| 3                                  | Krátkodobé závazky | 2                                    | Finanční účty                        |
| 4                                  | Dlouhodobé závazky | 3                                    | Zúčtovací vztahy                     |
| 5                                  | Kapitál a rezervy  | 4                                    | Kapitálové účty a dlouhodobé závazky |
| 6                                  | Výnosy             | 5                                    | Náklady                              |
| 7                                  | Náklady            | 6                                    | Výnosy                               |
| 8                                  | Evidence výroby    | 7                                    | Závěrkové účty                       |
|                                    |                    | 8 a 9                                | Vnitropodnikové účetnictví           |

*Zdroj: Vlastní tvorba na základě Zakon.kz, 2015 a Uctovani.net, 2015*

V účetnictví Kazachstánu se účtová osnova dělí na 8 tříd, v účetnictví ČR tříd je 10. V účetnictví, které se vede v ČR, používají se účtové třídy 8 a 9 za účelem vedení vnitropodnikového účetnictví, v účetnictví RK takové třídy nejsou.

Syntetické účty v účetní osnově Kazachstánu jsou umístěny podle likvidity tak, že se postupuje od nejlikvidnějších prostředků k méně likvidním. Čísla účtů mají čtyři

číslice, například účet „Pokladna“ má číslo 1010. První číslo poukazuje, do jaké třídy se řadí tento účet. Druhé pak, do jaké skupiny patří. Třetí naznačuje, do jaké skupiny syntetických účtů náleží. Čtvrtá číslice se určuje organizací samostatně. Způsob vedení analytické evidence se řídí zákonem Kazachstánu a schvaluje ho vedení právnické osoby, které za vedení účetnictví odpovídá:

- Účtová třída 1.
- Účtová skupina 1000 „Peníze“.
- Skupina účtů účet 1010 – Pokladna.

V českém účetnictví syntetický účet má tři čísla, kde první znamená účtovou třídu a druhé znamená účtovou skupinu. První dvě číslice jsou dány účtovou osnovou. První je číslo účtové třídy, druhá číslice odpovídá účtové skupině. Třetí číslici (číslo syntetického účtu) a případné další číslice analytického členění (zpravidla tři) si účetní jednotka může stanovit sama, avšak většina subjektů v praxi používá syntetická čísla účtů, které se shodují s dřívější verzí účtové osnovy. Například účet „Materiál na skladě“ má číslo, kde

- Účtová třída 1 – zásoby.
- Účtová skupina 11 – materiál.
- Účet 112 – materiál na skladě.

Podle tabulky č. 7 je vidět, že v účetnictví v Kazachstánu je celkem osm účtových tříd, zatímco v účetnictví ČR je deset, a z toho dvě třídy, které se používají pro účely vnitropodnikového účetnictví.

Mezi účtovou osnovou České republiky a Kazachstánu existují patrné rozdíly v principech rozdělení účtů do jednotlivých tříd. Pokud v Kazachstánu jsou účty rozděleny podle principu, zda účet patří k aktivům (dlouhodobým a krátkodobým) nebo závazkům, v ČR mají „věcnější“ charakter, a dělí se na: dlouhodobý majetek, zásoby, finanční účty a zúčtovací vztahy. Přičemž dlouhodobé závazky, kapitál a rezervy jsou v Kazachstánu rozděleny do dvou tříd, zatímco v ČR patří do jedné společné třídy.

#### 4.1.2 Porovnání účetní závěrky

V následujících podkapitolách jsou porovnány a analyzovány rozdíly ve výkazech, které jsou součástí účetní závěrky České republiky a Kazachstánu.

##### 4.1.2.1 Srovnání rozvahy

Tento účetní výkaz patří k povinným při sestavování účetní závěrky v obou zemích. V ČR uspořádání a označování položek rozvahy (bilance) je dáno Přílohou č. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V Kazachstánu vzhled rozvahy je určen nařízením Ministra financí republiky Kazachstán z 20. srpna 2010 č. 422 O schválení obsahu a formy účetní závěrky pro publikaci organizacemi veřejného zájmu, ve znění pozdějších předpisů.

Během zkoumání rozvahy v českém a kazašském účetnictví byly zjištěny rozdíly v uspořádání položek v rozvaze.

V ČR jsou tak položky aktiv uspořádány od méně likvidních k nejlikvidnějším, zatímco v účetnictví Kazachstánu uspořádání je opačné a v rozvaze Kazachstánu na straně aktiv jsou pouze dva oddíly. Podrobné struktury rozvah Kazachstánu a ČR jsou uvedené v přílohách č. 1 a č. 3. V následující tabulce jsou popsány oddíly rozvahy v ČR a Kazachstánu podle jejich uspořádání v rozvaze.

**Tabulka 8: Srovnání aktiv v ČR a Kazachstánu**

| <b>Aktiva – Česká republika</b>       | <b>Aktiva – republika Kazachstán</b> |
|---------------------------------------|--------------------------------------|
| Pohledávky za upsaný základní kapitál | Oběžná aktiva                        |
| Stálá aktiva (Dlouhodobá aktiva)      | Dlouhodobá aktiva                    |
| Oběžná aktiva/Přechodná aktiva        |                                      |

*Zdroj: Vlastní tvorba*

Z uvedené tabulky je vidět, že v ČR jsou tři oddíly rozvahy, kdežto v Kazachstánu jen dva, a to oběžná a dlouhodobá aktiva. V legislativě ČR uspořádání položek rozvahy je mnohem přehlednější, než v Kazachstánu.

Dalšími rozdíly jsou, že v českém účetnictví dlouhodobé pohledávky patří k oběžným aktivům, kdyžto v kazašském jsou součástí dlouhodobých aktiv. V ČR součet všech položek aktiv celkem je uveden hned před jejich podrobným rozpisem, v Kazachstánu jako poslední bod pod seznamem jednotlivých položek dlouhodobých a oběžných aktiv. Další odlišností je, že v Kazachstánu v aktivech rozvahy se uvádí pouze konečný a počáteční stav, v ČR sloupky pro hodnoty položek jsou čtyři: brutto, korekce a netto běžného období, a netto minulého období. Brutto odpovídá ocenění podle Zákona o účetnictví. Korekce mají za cíl upravit hrubý (brutto) stav o oprávky (součet odpisů) a opravné položky (přechodná změna hodnoty aktiva v důsledku změny jeho tržní ceny). Rozdíl hrubé hodnoty minus korekce je čistý stav neboli čistá cena majetku po odečtení opravných položek.

Na straně pasiv je umístění položek také odlišné a je zobrazeno v následující tabulce.

**Tabulka 9: Srovnání pasiv v ČR a Kazachstánu**

| <b>Pasiva - Česká republika</b>       | <b>Pasiva - republika Kazachstán</b> |
|---------------------------------------|--------------------------------------|
| Vlastní kapitál                       | Krátkodobé závazky                   |
| Cizí zdroje (krátkodobé a dlouhodobé) | Dlouhodobé závazky                   |
| Časové rozlišení                      | Kapitál                              |

*Zdroj: Vlastní tvorba*

V obou zemích pasiva mají tři oddíly, které se však liší principem rozdělení. Zatímco v ČR je důraz kladen na to, k čemu věcně patří jedna nebo druhá položka, v RK je hlavní časové rozlišení. V obou zemích se do rozvahy u pasiv zapíše konečný stav a počáteční stav. V obou zemích formy rozvahy jsou schválené ministerstvem financí a rozvaha obsahuje údaje v národních měnách – v ČR v českých korunách (CZK), v Kazachstánu v kazašském tenge (KZT).

Dá se konstatovat, že účtová osnova Kazachstánu svou strukturou více souhlasí s principy sestavení rozvahy RK, účtová osnova ČR se od rozvahy liší ve větší míře.

#### 4.1.2.2 Srovnání výkazů zisků a ztrát

Výkaz zisku a ztrát rovněž patří k povinným výkazům v účetní závěrce v obou zemích. V ČR uspořádání a označování položek Výkazu zisku a ztráty je dáno Přílohou č. 2 (druhé členění) a č. 3 (účelové členění) Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V Kazachstánu se Výkaz zisku a ztráty při sestavování řídí nařízením Ministra financí republiky Kazachstán z 20. srpna 2010 č. 422 O schválení obsahu a formy účetní závěrky pro publikaci organizacemi veřejného zájmu, ve znění pozdějších předpisů.

Při porovnání výkazu zisku a ztrát v ČR a Kazachstánu jsou zaznamenány malé rozdíly ve výkazech (viz. Příloha č. 2 a č. 4).

V účetnictví ČR položky jsou uspořádané podle druhu činnosti tak, aby se dal vypočítat:

- provozní hospodářský výsledek;
- finanční hospodářský výsledek před zdaněním;
- výsledek hospodaření za běžnou činnost po zdanění;
- mimořádný hospodářský výsledek po zdanění;
- celkový hospodářský výsledek za účetní období před a po zdanění.

Zvláštností ve výkazů zisků a ztrát RK je to, že není uveden finanční výsledek hospodaření, i když finanční výnosy a náklady jsou uvedené ve výkazu. Dále nejsou uvedené například výnosové a nákladové úroky, odpisy, daně a poplatky (jenom daň z příjmu). Výkaz zisku a ztrát v Kazachstánu je sestaven způsobem účelového členění nákladů.

#### 4.1.2.3 Srovnání přehledu o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích v Kazachstánu není rozdílný od přehledu v ČR. Používají se stejné metody, tzn. přímá a nepřímá. Hlavním požadavkem je vykazování peněžních toků za:

- provozní, kam patří cash-flow, který plyne z hlavní činnosti podniku;
- investiční, do kterého se počítá nákup a prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, poskytování dlouhodobých úvěrů a přijímání splátek za tyto úvěry;

- finanční činnosti, které zahrnují všechny finanční toky peněz, které mají vliv na velikost kapitálu jednotky, přijaté úvěry, atd.

#### 4.1.2.4 Přehled o změnách ve vlastním kapitálu

V přehledu o změnách ve vlastním kapitálu v obou zemích musí být uvedené následující informace:

- Zisk nebo ztráta za účetní období.
- Veškeré položky výnosů a nákladů včetně celkových částek.
- Celkové částky výnosů a nákladů za účetní období, které jsou spočítané jako a) a b). Musí být uvedené zvlášť celkové částky, které se podílí na společnicích a menšinových podílnících.
- Musí být uvedena každá položka vlastního kapitálu včetně vlivu účetní politiky a opravených chyb.
- Musí být zvlášť uvedené částky, které se vyplatí vlastníkům.
- Zůstatek nerozděleného zisku a také změny za účetní období.

## 4.2 Modelový příklad

Pro zpracování praktické části byl zvolen modelový příklad s fiktivní firmou, pro kterou je sestavena počáteční rozvaha. Počáteční stavy jsou následující:

- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – 50 000 Kč
- Oprávky k samostatným movitým věcem – 10 000 Kč
- Materiál na skladě – 15 000 Kč
- Bankovní účty – 115 000 Kč
- Pohledávky z obchodních vztahů – 80 000 Kč
- Základní kapitál – 100 000 Kč
- Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení – 60 000 Kč (zisk)
- Krátkodobé bankovní úvěry – 50 000 Kč
- Dodavatelé – závazky z obchodních vztahů – 40 000 Kč

Během účetního období se uskutečnily následující operace:

1. Rozdělení zisku, přiděl do statutárního fondu 5% ze zisku – 3 000 Kč.
2. Zbytek zisku nebyl rozdělen – 57 000 Kč.
3. Úhrada závazků dodavatelům z předchozího roku – 20 000 Kč.
4. Výběr peněz z BÚ do pokladny – 1 500 Kč.
5. Příjem peněz z BÚ do pokladny – 1 500 Kč.
6. Nákup materiálu – 5 000 Kč bez DPH.
7. DPH k nákupu materiálu 20 % – 1 000 Kč.
8. Materiál - převzetí na sklad – 5 000 Kč.
9. Spotřeba materiálu – 3 500 Kč.
10. Prodej služeb – 10 000 Kč bez DPH.
11. DPH ke službám – 2 000 Kč.
12. Úhrada pohledávky z obchodních vztahů – 12 000 Kč.
13. Výběr peněz z BÚ do pokladny – 6 000 Kč.
14. Příjem peněz z BÚ do pokladny – 6 000 Kč.
15. Úroky z úvěru – 500 Kč.
16. Zaplacené pohoštění obchodním partnerům – 750 Kč.
17. Spotřebovaná energie – 7 500 Kč bez DPH.
18. DPH ke spotřebované energii 20 % – 1 500 Kč.
19. Hotové výrobky převzaté na sklad ve vlastních nákladech – 25 000 Kč.
20. Tržby za prodej výrobků bez DPH – 35 000 Kč.
21. DPH za prodané výrobky 20 % – 7 000 Kč.
22. Vyskladnění výrobků ze skladu ve vlastních nákladech – 20 000 Kč.
23. Úhrada závazků dodavatelům z předchozího roku – 20 000 Kč.
24. Odpis k samostatným movitým věcem – 20 000 Kč.
25. Zaplacená daň z příjmů právnických osob
26. Zúčtování zisku za účetní období

V dalších podkapitolách tyto operace budou zachyceny podle účetních standardů České republiky a Kazachstánu, bude sestaven výkaz zisku a ztrát, vypočtena daň z příjmů



právnických osob. Pro názornost a jednodušší srovnání účetního systému byly zvoleny následující předpoklady:

- Společnost s ručením omezeným
- Průběžný způsob účtování zásob (způsob A v ČR)
- Plátce DPH (DPH 20 %)
- Účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům
- Daň z příjmu právnických osob 19 %

#### 4.2.1 Účtování podle účetních standardů Kazachstánu

Jako první bude sestavena počáteční rozvaha, která znázorňuje stav aktiv a pasiv na začátku účetního období.

**Tabulka 10: Počáteční rozvaha (Kazachstán)**

| <b>Aktiva</b>                           |                | <b>Pasiva</b>                          |                |
|---|----------------|--|----------------|
| <b>Oběžná aktiva</b>                    |                | <b>Krátkodobé závazky</b>              |                |
| Peníze a peněžní ekvivalenty            | 115 000        | Krátkodobé finanční závazky            | 50 000         |
| Zásoby                                  | 15 000         | Krátkodobé závazky z obchodních vztahů | 40 000         |
| Krátkodobé obchodní a jiné pohledávky   | 80 000         |  |                |
| <b>Dlouhodobá aktiva</b>                |                | <b>Kapitál</b>                         |                |
| Dlouhodobý hmotný majetek               | 50 000         | Základní kapitál                       | 100 000        |
| Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku | -10 000        | Nerozdělený zisk nebo ztráta           | 60 000         |
| <b>Celkem aktiva</b>                    | <b>250 000</b> | <b>Celkem pasiva</b>                   | <b>250 000</b> |

*Zdroj: vlastní zpracování*

V dalším kroku proběhne zaúčtování jednotlivých operací a přidělení jednotlivých účtů z účetní osnovy (Má dáti a Dál).

**Tabulka 11: Zaúčtování operací (Kazachstán)**

| <b>Číslo operace</b> | <b>Popis</b>   | <b>Částka v Kč</b> | <b>MD</b> | <b>D</b> |
|----------------------|--|--------------------|-----------|----------|
| 1                    | Rozdělení zisku, přidělení 5% ze zisku do statutárního fondu | 3 000              | 5610      | 5460     |
| 2                    | Zbytek zisku nebyl rozdělen                                  | 57 000             | 5610      | 5520     |

| Číslo operace | Popis   | Částka v Kč | MD                             | D    |
|---------------|---|-------------|--------------------------------|------|
| 3             | Úhrada závazků dodavatelům z předchozího roku z BÚ      | 20 000      | 3310                           | 1030 |
| 4             | Výběr peněz z BÚ do pokladny                            | 1 500       | 1020                           | 1030 |
| 5             | Příjem peněz z BÚ do pokladny                           | 1 500       | 1010                           | 1020 |
| 6             | Nákup materiálu (bez DPH)                               | 5 000       | 1310                           | 3310 |
| 7             | DPH k nákupu materiálu 20 %                             | 1 000       | 1420                           | 3310 |
| 8             | Převzetí materiálu na sklad                             | 5 000       | *1                             | *    |
| 9             | Spotřeba materiálu                                      | 3 500       | 8110                           | 1310 |
| 10            | Prodej služeb (bez DPH)                                 | 10 000      | 1210                           | 6010 |
| 11            | DPH ke službám  | 2 000       | 1210                           | 1420 |
| 12            | Úhrada pohledávky z obchodních vztahů                   | 12 000      | 1010                           | 1210 |
| 13            | Výběr peněz z BÚ do pokladny                            | 6 000       | 1020                           | 1030 |
| 14            | Příjem peněz z BÚ do pokladny                           | 6 000       | 1010                           | 1020 |
| 15            | Úroky z úvěru   | 500         | 7320                           | 1030 |
| 16            | Zaplaceno pohoštění obchodním partnerům                 | 750         | 7470                           | 1010 |
| 17            | Spotřebovaná energie (bez DPH)                          | 7 500       | 8110                           | 3310 |
| 18            | DPH k spotřebované energii 20 %                         | 1 500       | 1420                           | 3310 |
| 19            | Hotové výrobky převzaty na sklad ve vlastních nákladech | 25 000      | 1320                           | 7010 |
| 20            | Tržby za prodej výrobků bez DPH                         | 35 000      | 1010                           | 6010 |
| 21            | DPH za prodané výrobky 20 %                             | 7 000       | 1010                           | 1420 |
| 22            | Vyskladnění výrobků ze skladu ve vlastních nákladech    | 20 000      | 7010                           | 1320 |
| 23            | Úhrada závazků dodavatelům z předchozího roku           | 20 000      | 3310                           | 1030 |
| 24            | Odpis k samostatným movitým věcem                       | 20 000      | 7420                           | 2320 |
| 25            | Daň z příjmů právnických osob                           | 3 420       | 7710                           | 3110 |
| 26            | Zúčtování zisku za účetní období                        | 14 330      | saldo účtů<br>nákladů a výnosů | 5610 |

**Zdroj:** vlastní zpracování

Pro účel práce daň z příjmů právnických osob byla stanovena ve výši 19 %.

<sup>1</sup> V Kazachstánu se nepoužívá zvláštní účet pořízení materiálu, proto operace se účtují přímo na účet 1310 Suroviny a materiál.

**Tabulka 12: Výpočet daně z příjmů (Kazachstán)**

| Položka                                | Částka |
|--|--------|
| Účetní VH                              | 17 750 |
| Náklady na reprezentaci                | +750   |
| Základ daně                            | 18 500 |
| Základ daně zaokrouhlený na 1 000 dolů | 18 000 |
| Daň z příjmů (19%)                     | 3 420  |

*Zdroj: vlastní zpracování*

V dalším kroku se výpočte disponibilní zisk (výsledek hospodaření po zdanění).

**Tabulka 13: Výpočet disponibilního zisku (Kazachstán)**

| Položka         | Částka  |
|-----------------|---------|
| Účetní VH       | 17 750  |
| Daň z příjmů    | - 3 420 |
| Disponibilní VH | 14 330  |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Na základě předchozích výpočtů se dá sestavit výkaz zisku a ztrát.

**Tabulka 14: Výkaz zisku a ztrát (Kazachstán)**

| Položka  | Kód | Běžné období | Minulé období |
|--|-----|--------------|---------------|
| Tržby z prodeje zboží a služeb                       | 010 | 50 000       |               |
| Náklady vynaložené na prodej zboží a služeb          | 011 | 31 750       |               |
| Obchodní marže (010-011)                             | 012 | +18 250      |               |
| Náklady na prodej                                    | 013 | 0            |               |
| Administrativní náklady                              | 014 | 0            |               |
| Ostatní náklady                                      | 015 | 0            |               |
| Provozní VH nebo ztráta (+/- 012 až 016)             | 020 | +18 250      |               |
| Finanční výnosy                                      | 021 | 0            |               |
| Finanční náklady                                     | 022 | 500          |               |
| Ostatní výnosy                                       | 024 | 0            |               |
| Ostatní náklady                                      | 025 | 0            |               |
| Zisk nebo ztráta před zdaněním (+/- 020 až 025)      | 100 | 17 750       |               |
| Daň z příjmu   | 101 | -3 420       |               |
| Zisk/ztráta z pokrač. činnosti po zdanění (100 -101) | 200 | 14 330       |               |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Posledním krokem je sestavení konečné rozvahy modelového podniku:

**Tabulka 15: Konečná rozvaha (Kazachstán)**

| <b>Aktiva</b>                            |                | <b>Pasiva</b>                          |                |
|--|----------------|--|----------------|
| <b>Oběžná aktiva</b>                     |                | <b>Krátkodobé závazky</b>              |                |
| Peníze a peněžní ekvivalenty             | 127 750        | Krátkodobé finanční závazky            | 50 000         |
| Zásoby                                   | 21 500         | Krátkodobé závazky z obchodních vztahů | 15 000         |
| Krátkodobé obchodní a jiné pohledávky    | 80 000         | Daň z příjmů                           | 3 420          |
|  |                | DPH                                    | 6 500          |
| <b>Dlouhodobá aktiva</b>                 |                | <b>Kapitál</b>                         |                |
| Dlouhodobý hmotný majetek                | 50 000         | Základní kapitál                       | 100 000        |
| Oprávkky k dlouhodobému hmotnému majetku | -30 000        | Statutární fondy                       | 3 000          |
|  |                | Hospodářský výsledek běžného období    | 14 330         |
|  |                | Nerozdělený zisk nebo ztráta           | 57 000         |
| <b>Celkem aktiva</b>                     | <b>249 250</b> | <b>Celkem pasiva</b>                   | <b>249 250</b> |

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 4.2.2 Účtování podle účetních standardů ČR

Pro zjištění, zda existují významné rozdíly v účetnictví ČR a Kazachstánu, dále příklad bude zaúčtován pomocí českých účetních standardů. Rozdíly jsou patrné ihned z rozvahy: má poněkud jinou logiku a aktiva se v ní řadí od méně likvidních (dlouhodobý majetek) k více likvidním (oběžná/přechodná aktiva). Pasiva jsou řazena také v jiném pořadí: jako první je vlastní kapitál, následují cizí zdroje:

**Tabulka 16: Počáteční rozvaha (ČR)**

| <b>Aktiva</b>  |                | <b>Pasiva</b>                                     |                |
|--|----------------|---|----------------|
| <b>Dlouhodobý majetek</b>                            |                | <b>Vlastní kapitál</b>                            |                |
| 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 50 000         | 411 - Základní kapitál                            | 100 000        |
| 082 - Oprávkky k samostatným movitým věcem           | -10 000        | 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení | 60 000         |
| <b>Oběžná aktiva</b>                                 |                | <b>Cizí zdroje</b>                                |                |
| 112 - Materiál na skladě                             | 15 000         | 231 - Krátkodobé bankovní úvěry                   | 50 000         |
| 221 - Bankovní účty                                  | 115 000        | 321 - Dodavatelé                                  | 40 000         |
| 311 - Pohledávky z obch. vztahů                      | 80 000         |   |                |
| <b>Celkem aktiva</b>                                 | <b>250 000</b> | <b>Celkem pasiva</b>                              | <b>250 000</b> |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dále je potřeba zaúčtovat jednotlivé operace:

**Tabulka 17: Zaúčtování operací (ČR)**

| <b>Číslo operace</b> | <b>Popis</b>   | <b>Částka v Kč</b> | <b>MD</b> | <b>D</b> |
|----------------------|--|--------------------|-----------|----------|
| 1                    | Rozdělení zisku, přidělení 5% ze zisku do statutárního fondu | 3 000              | 431       | 423      |
| 2                    | Zbytek zisku nebyl rozdělen                                  | 57 000             | 431       | 428      |
| 3                    | Úhrada závazků dodavatelům z předchozího roku z BÚ           | 20 000             | 321       | 221      |
| 4                    | Výběr peněz z BÚ do pokladny                                 | 1 500              | 211       | 261      |
| 5                    | Příjem peněz z BÚ do pokladny                                | 1 500              | 261       | 221      |
| 6                    | Nákup materiálu (bez DPH)                                    | 5 000              | 111       | 321      |
| 7                    | DPH k nákupu materiálu 20 procent                            | 1 000              | 343       | 321      |
| 8                    | Převzetí materiálu na sklad                                  | 5 000              | 112       | 111      |
| 9                    | Spotřeba materiálu   | 3 500              | 501       | 112      |
| 10                   | Prodej služeb (bez DPH)                                      | 10 000             | 311       | 602      |
| 11                   | DPH ke službám   | 2 000              | 311       | 343      |
| 12                   | Úhrada pohledávky z obchodních vztahů                        | 12 000             | 221       | 311      |
| 13                   | Výběr peněz z BÚ do pokladny                                 | 6 000              | 211       | 261      |
| 14                   | Příjem peněz z BÚ do pokladny                                | 6 000              | 261       | 221      |
| 15                   | Úroky z úvěru  | 500                | 562       | 221      |
| 16                   | Zaplacené pohoštění obchodním partnerům                      | 750                | 513       | 211      |
| 17                   | Spotřebovaná energie (bez DPH)                               | 7 500              | 502       | 321      |
| 18                   | DPH k spotřebované energii 20 procent                        | 1 500              | 343       | 321      |
| 19                   | Hotové výrobky převzaty na sklad ve vlastních nákladech      | 25 000             | 123       | 613      |
| 20                   | Tržby za prodej výrobků bez DPH                              | 35 000             | 211       | 601      |
| 21                   | DPH za prodané výrobky 20 procent                            | 7 000              | 211       | 343      |
| 22                   | Vyskladnění výrobků ze skladu ve vlastních nákladech         | 20 000             | 613       | 123      |
| 23                   | Úhrada závazků dodavatelům z předchozího roku                | 20 000             | 321       | 221      |
| 24                   | Odpis k samostatným movitým věcem                            | 20 000             | 551       | 082      |
| 25                   | Daň z příjmů právnických osob                                | 3 420              | 591       | 341      |
| 26                   | Zúčtování zisku za účetní období                             | 14 330             | 710       | 702      |

*Zdroj: vlastní zpracování*

V českém účetnictví se k účtování nákladů na výrobu používají účty změny stavu, existují pořizovací účty a zvláštní skupina závěrkových a podrozvahových účtů.

Hospodářský výsledek se vypočítá v podstatě stejně:

**Tabulka 18: Členění VH (Výkaz zisku a ztrát) ČR**

| <b>Položka</b>   | <b>Částka</b> |
|--|---------------|
| Provozní výnosy  | 50 000        |
| Provozní náklady   | 31 750        |
| <b>Provozní VH</b>   | +18 250       |
| Finanční výnosy  | 0             |
| Finanční náklady   | 500           |
| <b>Finanční VH</b>   | - 500         |
| <b>VH z běžné činnosti (VH provozní + VH finanční)</b>                         | +17 750       |
| Mimořádné výnosy   | 0             |
| Mimořádné náklady  | 0             |
| <b>VH z mimořádné činnosti</b>   | 0             |
| <b>Celkový (účetní) VH<br/>(VH z běžné činnosti + VH z mimořádné činnosti)</b> | 17 750        |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dále se vypočte daň z příjmu a disponibilní zisk:

**Tabulka 19: Výpočet daně z příjmů (ČR)**

| <b>Položka</b>                         | <b>Částka</b> |
|--|---------------|
| Účetní VH                              | 17 750        |
| Náklady na reprezentaci                | +750          |
| Základ daně                            | 18 500        |
| Základ daně zaokrouhlený na 1 000 dolů | 18 000        |
| Daň z příjmů (19 procent)              | 3 420         |

*Zdroj: vlastní zpracování*

**Tabulka 20: Výpočet disponibilního zisku (ČR)**

| <b>Položka</b>         | <b>Částka</b> |
|------------------------|---------------|
| Účetní VH              | 17 750        |
| <i>Daň z příjmů</i>    | - 3 420       |
| <i>Disponibilní VH</i> | 14 330        |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Konečnou rozvahu obsahuje další tabulka.

**Tabulka 21: Konečná rozvaha (ČR)**

| <b>Aktiva</b>  |                | <b>Pasiva</b>                                  |                |
|--|----------------|--|----------------|
| <b>Dlouhodobý majetek</b>                            |                | <b>Vlastní kapitál</b>                         |                |
| 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 50 000         | 411 - Základní kapitál                         | 100 000        |
| 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem            | -30 000        | 423 - Statutární fondy                         | 3 000          |
| <b>Oběžná aktiva</b>                                 |                | 428 - Nerozdělený zisk minulých let            | 57 000         |
| 112 - Materiál na skladě                             | 16 500         | Hospodářský výsledek běžného období            | 14 330         |
| 123 – Výrobky  | 5 000          | <b>Cizí zdroje</b>                             |                |
| 211 – Pokladna                                       | 48 750         | 231 - Krátkodobé bankovní úvěry                | 50 000         |
| 221 - Bankovní účty                                  | 79 000         | 321 - Dodavatelé – závazky z obchodních vztahů | 15 000         |
| 311 - Pohledávky z obchodních vztahů                 | 80 000         | 341 - Daň z příjmů                             | 3 420          |
|  |                | 343 - DPH - Daň z přidané hodnoty A+P          | 6 500          |
| <b>Celkem aktiva</b>                                 | <b>249 250</b> | <b>Celkem pasiva</b>                           | <b>249 250</b> |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Je vidět, že nehlédě na určité rozdíly ve výši daně (která pro příklad byla pevně stanovená ve stejné výši pro obě země) a způsobu provedení jednotlivých operací, účtování probíhá podobně a firmy dosahují stejného výsledku hospodaření v obou systémech obou zemí.

## 5 Závěr

Bakalářská práce se zabývala regulací účetnictví a porovnáním postupů účtování v Kazachstánu a České republice. Každý národní účetní systém má své odlišnosti a zvláštnosti, které odrážejí specifika země. Kazachstán prošel dlouhým obdobím transformace a v současné době se snaží zaměřit na rychlý ekonomický vývoj podle vzorů nejvyspělejších evropských a asijských zemí. Je to vidět i v otázce unifikace účetního systému s mezinárodními standardy. Ke zpracování tématu byly použity metody analýzy, syntézy a deskripce.

Teoretická část práce byla rozdělena do několika kapitol, které se zabývaly zvláště účetním systémem České republiky a účetním systémem Kazachstánu. V praktické části byla provedena komparace principů vedení účetnictví a vyřešen modelový příklad se záměrem ukázat, jak se probíhá účtování podle platných norem České republiky a republiky Kazachstán tak, aby bylo vidět případné rozdíly mezi oběma systémy. Příklad obsahoval 26 účetních operací. Následně tyto operace byly zaúčtovány podle norem Kazachstánu a České republiky. Taktéž sestaveny počáteční a konečné rozvahy, vypočteny výsledky hospodaření a daně z příjmu.

V důsledku porovnání účtových osnov bylo zjištěno, že mezi účtovou osnovou České republiky a Kazachstánu existují patrné rozdíly v principech rozdělení účtů do jednotlivých tříd. Pokud v Kazachstánu jsou účty rozděleny podle principu, zda účet patří k aktivům (dlouhodobým a krátkodobým) nebo závazkům, v ČR mají „věcnější“ charakter, a dělí se na: dlouhodobý majetek, zásoby, finanční účty a zúčtovací vztahy. Přičemž dlouhodobé závazky, kapitál a rezervy jsou v Kazachstánu rozděleny do dvou tříd, zatímco v ČR patří do jedné společné třídy. Následovalo porovnání struktury rozvah. Rozdílem je, že v českém účetnictví dlouhodobé pohledávky patří k oběžným aktivům, kdyžto v kazašském jsou součástí dlouhodobých aktiv. V ČR součet všech položek aktiv celkem je uveden hned před jejich podrobným rozpisem, v Kazachstánu jako poslední bod pod seznamem jednotlivých položek dlouhodobých a oběžných aktiv. Další odlišností je, že v Kazachstánu v aktivech rozvahy se uvádí pouze konečný a počáteční stav, v ČR sloupky pro hodnoty položek jsou čtyři: brutto, korekce a netto běžného období, a netto minulého období. Dále byly



analyzovány odlišnosti ve výkazech zisku a ztrát. V účetnictví ČR položky uspořádané podle druhu činnosti tak, aby se dal vypočítat provozní a finanční výsledek, výsledek hospodaření za běžnou činnost po zdanění; mimořádný hospodářský výsledek po zdanění a celkový hospodářský výsledek za účetní období před a po zdanění. Zvláštností ve výkazu zisků a ztrát Kazachstánu je to, že není uveden finanční výsledek hospodaření, i když finanční výnosy a náklady jsou uvedené ve výkazu. Dále nejsou uvedené například výnosové a nákladové úroky, odpisy, daně a poplatky (jenom daň z příjmu). Přehled o peněžních tocích v Kazachstánu není rozdílný od přehledu v ČR.

Na základě modelového příkladu se dá říci, že neexistují tak patrné rozdíly v účetnictví České republiky a Kazachstánu, protože i když byly zaznamenány odlišnosti ve struktuře jednotlivých výkazů a účetních osnov, výsledky hospodaření po zúčtování těchto operací vyší stejné.

Účetnictví Kazachstánu se nachází velmi blízko k účetnictví České republiky. Dalo by se říct, že pokud podnikatele nebo účetní v ČR začnou prohlížet kazašské účetní výkazy, velmi rychle se začnou v tom orientovat. Vláda republiky Kazachstán neustále pracuje nad normami, které upravují účetnictví v republice tak, aby zahraniční investory mohli analyzovat a zkoumat účetnictví podniků.

## 6 Seznam použitých zdrojů

ABDUSHUKUROV, R. *Teorija i praktika bukhgalterskogo ucheta. Almaty: Nur-press, 2007, 796 s. ISBN 9965-9576-8-1.*

Buhslugikz.ru. *Buhgalterskij balans i netolko.* [online]. 2013 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.buhslugikz.ru/buxgalterskij-balans-i-ne-tolko/>

DEGALCEVA, Zh. *Bukhgalterskij uchet, analiz, audit, statistika.* Moskva: MCNIP, 2013, 67 s. ISBN 978-590-62-2378-4.

DUSAEVA, E. *Istorija bukhgalterskogo ucheta.* Moskva: OGAY, 2007, 115 s. ISBN 978-588-8384-343.

DUŠEK, J. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle.* Praha: Grada Publishing a.s., 2014, 208 s. ISBN 978-80-247-9448-8.

G-Global. *Osnovnye tendencii razvitiya bukhgalterskogo ucheta RK v usloviyah globalizacii.* [online]. 2015 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://group-global.org/ru/publication/3790-osnovnye-tendencii-razvitiya-bukhgalterskogo-ucheta-rk-v-usloviyah-globalizacii>

KAPAEVA, E. *Institut Nezavisimoi ocenki. Problémy a perspektivy rozvoje IFRS v Kazachstánu.* [online]. 2015 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.ippnou.ru/print/004840/>

Komitet Gosudarstvennyh Dohodov Ministerstva Finansov Respubliki Kazahstan. *Nalogovyj kodex.* [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné z: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk>

MANESHINA, N. *Mezhdunarodnije standarty ucheta i finansovoj otchetnosti.* Moskva: Litres, 2015, 215 s. ISBN 978-80-229-9239-8.

MARCHENKO, G. *Finance kak tvorchestvo: Kronika financovoi reformy v Kazachstane.* Moskva: Litres, 2008, 382 s. ISBN 978-59-691-0373-3.

Ministerstvo příjmů státního rozpočtu města Almaty. *Práva a povinnosti daňových poplatníků* [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné z: <http://almaty.kgd.gov.kz/ru/content/prava-i-obyazannosti-nalogoplatelshchikov-3>

MSFO. Razvitie. *Mezdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti otchetnosti*. [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné z: <http://cbor.kz/stateiki/46-msfo-v-kazahstan>

*Nalogovyj Komitet Ministerstva Finansov Respubliki Kazahstan*. [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné z: <http://www.salyk.gov.kz/ru/Pages/default.aspx>

National Bank of the Republic of Kazakhstan. *Reformirovanie i perechod buchgalterskogo ucheta na Mezdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti*. [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné z: [www.nationalbank.kz/cont/publish567671\\_4454.doc](http://www.nationalbank.kz/cont/publish567671_4454.doc)

PAVLOVSKIJ, E. *Kreditnye organizatsii v Rossii*. Moskva: Volters Kluver, 2006, 605 s. ISBN 978-54-660-0085-6.

PELIKÁNOVÁ, A. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: Grada Publishing a.s., 2015, 320 s. ISBN 978-80-271-0998-2.

PEŠTUKA, J. *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a vyhlášky č. 504/2002 Sb.* Praha : Eurounion, 2007, 295 s.; ISBN 978-80-7317-057-8.

POTASHKOVA, N. *Bukgalterskoje delo*. Moskva: Klorus, 2010, 188 s. ISBN 978-540-600-2414.

*Respublika kazachstan. Iсполнител'nyj komitet stran SNG*. [online]. 2010 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.cis.minsk.by/page.php?id=14408>

RUBÁKOVÁ, V. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. Praha: Grada, 2007, 192 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024754970.

RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza*. Praha: Grada Publishing a.s., 2011, 144 s. ISBN 978-80-247-7111-3.

Rusnauka.com. *Zakonodatelnoe regulirovanie buxgalterskogo ucheta v respublike kazakhstan* [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné

z: [http://www.rusnauka.com/10\\_DN\\_2013/Economics/7\\_131587.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_DN_2013/Economics/7_131587.doc.htm)

SOKOLOV, I. *Istorija bukhgalterskoho ucheta..* Moskva: „Finansy i statistika“, 2006, 286 s. ISBN 978-527-90-3005-7.

SHARIPOV, A. *Vnědrěnie meždunarodnych standartov finansovoj otčetnosti v Kazachstaně i sozdanie blagoprijatnogo investicionnogo klimata.* Čeljabinsk: Dva komsomolca, 2013, s. 72-74 [online]. [cit. 2016-02-25]. Dostupné

z: <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/92/4659/>

ŠTEKER, K. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví.* 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

Uctovani.net. AKTUÁLNĚ: *Přiznání daně z příjmu za rok 2015.* [online]. 2015 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/>

Uchet.kz. *Buhgalterija dla nachinajushich.* [online]. 2015 [cit. 2016-02-18]. Dostupné

z: <http://b-uchet.kz/>

*Výkonný výbor CIS.* Republika Kazachstán. [online]. 2015 [cit. 2015-10-12]. Dostupné z: <http://www.cis.minsk.by/page.php?id=14408>

Zakon.kz. *Utverzhden nacionalnyj standart finansovoj otchetnosti* [online]. 2015 [cit. 2015-08-18]. Dostupné z: <http://pravo.zakon.kz/4542618-utverzhden-nacionalnyj-jstandart.html>

Zakonyprolidi.cz. *Předpis č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví.* [online]. 2015 [cit. 2016-02-25]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ZHARIKOVA, L. *Bukgalterskij uchet i otchetnost v zarubezhnyh stranach.* Tambov: Gosudarstvennyj tehnikeskij universitet, 2008, 160 s. ISBN 978-5-8265-0758-2.

## 7 Přílohy

### Příloha č. 1. Rozvaha vzor Ministerstva financí republiky Kazachstán

Název organizace:

Typ organizace:

Právní forma organizace:

Roční průměrný počet zaměstnanců:

Subjekt podnikání (malý, střední, velký):

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání:

Rozvaha ke dni XXXX (v tis. tenge)

| <b>Aktiva</b>                         | <b>Kód</b> | <b>Konečný stav</b> | <b>Počáteční stav</b> |
|---------------------------------------|------------|---------------------|-----------------------|
| <b>I. Oběžná aktiva</b>               |            |                     |                       |
| Peníze a peněžní ekvivalenty          | 010        |                     |                       |
| Finanční aktiva k prodeji             | 011        |                     |                       |
| Deriváty                              | 012        |                     |                       |
| Finanční aktiva v reálné hodnotě      | 013        |                     |                       |
| Finanční aktiva držené po splatnosti  | 014        |                     |                       |
| Ostatní finanční majetek              | 015        |                     |                       |
| Krátkodobé obchodní a jiné pohledávky | 016        |                     |                       |
| Oběžná aktiva celkem                  | 100        |                     |                       |
| <b>II. Dlouhodobá aktiva</b>          |            |                     |                       |
| Dlouhodobý finanční majetek           | 020        |                     |                       |
| Dlouhodobé obchodní a jiné pohledávky | 021        |                     |                       |
| Podíly v účetních jednotkách          | 022        |                     |                       |
| Investice do nemovitosti              | 023        |                     |                       |
| Dlouhodobý hmotný majetek             | 024        |                     |                       |
| Biologická aktiva                     | 025        |                     |                       |
| Dohadné účty aktivní                  | 026        |                     |                       |
| Dlouhodobý nehmotný majetek           | 027        |                     |                       |
| Odložené daňové pohledávky            | 028        |                     |                       |
| Jiná dlouhodobá aktiva                | 029        |                     |                       |
| Dlouhodobý majetek celkem             | 200        |                     |                       |
| <b>Aktiva celkem (100+200)</b>        |            |                     |                       |

| <b>Pasiva</b>  | <b>Kód</b> | <b>Konečný stav</b> | <b>Počáteční stav</b> |
|--|------------|---------------------|-----------------------|
| <b>III. Krátkodobé závazky</b>                               |            |                     |                       |
| Krátkodobé finanční závazky                                  | 030        |                     |                       |
| Daňové závazky a dotace                                      | 031        |                     |                       |
| Závazky vyplývající z jiných povinných a dobrovolných plateb | 032        |                     |                       |
| Krátkodobé závazky z obchodních vztahů                       | 033        |                     |                       |
| Dohadné účty pasivní   | 034        |                     |                       |
| Jiné krátkodobé závazky                                      | 035        |                     |                       |
| Krátkodobé závazky celkem                                    | 300        |                     |                       |
| <b>IV. Dlouhodobé závazky</b>                                |            |                     |                       |
| Dlouhodobé finanční závazky                                  | 040        |                     |                       |
| Dlouhodobé vztahy obchodní                                   | 041        |                     |                       |
| Dohadné účty pasivní   | 042        |                     |                       |
| Odloženy daňový závazek                                      | 043        |                     |                       |
| Jiné dlouhodobé závazky                                      | 044        |                     |                       |
| Dlouhodobé závazky celkem                                    | 400        |                     |                       |
| <b>V. Kapitál</b>  |            |                     |                       |
| Základní kapitál   | 050        |                     |                       |
| Nesplaceny kapitál   | 051        |                     |                       |
| Vlastní akcie a obchodní podíl                               | 052        |                     |                       |
| Emisní ážio  | 053        |                     |                       |
| Rezervy  | 054        |                     |                       |
| Nerozděleny zisk nebo ztráta                                 | 055        |                     |                       |
| Menšinový podíl  | 056        |                     |                       |
| Kapitál celkem   | 500        |                     |                       |
| Pasiva celkem (300+400+500)                                  |            |                     |                       |

Jednatel:

Podpis:

**Příloha č. 2. Výkaz zisku a ztrát vzor Ministerstva financí republiky Kazachstán**

Název organizace:

Výkaz zisku a ztrát  
k XXXX (v tis. tenge)

| <b>Položka</b>   | <b>Kód</b> | <b>Běžné období</b> | <b>Minulé období</b> |
|--|------------|---------------------|----------------------|
| Tržby za prodej zboží a služeb   | 010        |                     |                      |
| Náklady vynaložené na prodej zboží a služeb  | 011        |                     |                      |
| Obchodní marže (010-011)   | 012        |                     |                      |
| Náklady na prodej  | 013        |                     |                      |
| Administrativní náklady  | 014        |                     |                      |
| Ostatní náklady  | 015        |                     |                      |
| Provozní hospodářsky výsledek nebo ztráta (+/- 012 až 015)   | 020        |                     |                      |
| Finanční výnosy  | 021        |                     |                      |
| Finanční náklady   | 022        |                     |                      |
| Podíl na zisku/ ztráty   | 023        |                     |                      |
| Ostatní výnosy   | 024        |                     |                      |
| Ostatní náklady  | 025        |                     |                      |
| Zisk nebo ztráta před zdaněním (+/- 020 až 025)  | 100        |                     |                      |
| Daň z příjmu   | 101        |                     |                      |
| Zisk nebo ztráta z pokračující činnosti po zdanění (100 - 101)   | 200        |                     |                      |
| Zisk nebo ztráta po zastavení činnosti   | 201        |                     |                      |
| Hospodářsky výsledek (200 + 201) k rozdělení:  | 300        |                     |                      |
| Vlastníky mateřské společnosti   |            |                     |                      |
| Menšinový podíl  |            |                     |                      |
| Ostatní celkový hospodářsky výsledek (součet 410 až 420)   | 400        |                     |                      |
| Přehodnocení investičního majetku  | 410        |                     |                      |
| Přehodnocení finančních aktiv, které jsou k prodeji  | 411        |                     |                      |
| Podíl na ostatním hospodářském výsledku (ztrátě) z přidružených společností a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou | 412        |                     |                      |
| Zisk nebo ztráta na důchodových závazcích  | 413        |                     |                      |
| Efekt změny sazby daně z příjmů na odloženou daň dceřiných společností   | 414        |                     |                      |
| Zajištění peněžních toků   | 415        |                     |                      |

| <b>Položka</b>   | <b>Kód</b> | <b>Běžné období</b> | <b>Minule období</b> |
|--|------------|---------------------|----------------------|
| Kurzové rozdíly z investic do zahraničních společností | 416        |                     |                      |
| Ostatní komponenty ostatního celkového HV              | 418        |                     |                      |
| Korekce během rekvalifikace zisku nebo ztráty          | 419        |                     |                      |
| Daňový efekt ostatního HV                              | 420        |                     |                      |
| Celkový HV (300 + 400)                                 | 500        |                     |                      |
| Celkový HV spadající na vlastníky mateřské společnosti | 501        |                     |                      |
| Menšinový podíl  | 502        |                     |                      |
| Zisk na akcii  | 600        |                     |                      |

Jednatel:

Podpis:



**Příloha č. 3. Rozvaha vzor Ministerstvo financí České republiky**

**Rozvaha**

**Ve zjednodušeném rozsahu**

(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky:

Ke dni XXXX

IČ:

| Označení<br>a | Aktiva<br>b                              | Číslo<br>řádku<br>c | Běžné účetní období |              |            | Minulé<br>účetní<br>období |
|---------------|--|---------------------|---------------------|--------------|------------|----------------------------|
|               |  |                     | Brutto<br>1         | Korekce<br>2 | Netto<br>3 | Netto<br>4                 |
|               | Aktiva celkem (ř.<br>02+03+07+12)        | 001                 |                     |              |            |                            |
| A.            | Pohledávky za upsaný základní<br>kapitál | 002                 |                     |              |            |                            |
| B.            | Dlouhodobý majetek<br>(ř. 04 až 06)      | 003                 |                     |              |            |                            |
| B. I          | Dlouhodobý nehmotný majetek              | 004                 |                     |              |            |                            |
| B. II         | Dlouhodobý hmotný majetek                | 005                 |                     |              |            |                            |
| B. III        | Dlouhodobý finanční majetek              | 006                 |                     |              |            |                            |
| C.            | Oběžná aktiva<br>(ř. 08 až 11)           | 007                 |                     |              |            |                            |
| C. I          | Zásoby                                   | 008                 |                     |              |            |                            |
| C. II         | Dlouhodobé pohledávky                    | 009                 |                     |              |            |                            |
| C. III        | Krátkodobé pohledávky                    | 010                 |                     |              |            |                            |
| C. IV         | Krátkodobý finanční majetek              | 011                 |                     |              |            |                            |
| D. I          | Časové rozlišení                         | 012                 |                     |              |            |                            |

| <b>Označení<br/>a</b> | <b>Pasiva<br/>b</b>  | <b>Číslo<br/>řádku<br/>c</b> | <b>Běžné období<br/>5</b> | <b>Minule<br/>období<br/>6</b> |
|-----------------------|--|------------------------------|---------------------------|--------------------------------|
|                       | Pasiva celkem (ř. 14 + 20 + 25)                              | 013                          |                           |                                |
| A.                    | Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)                                | 014                          |                           |                                |
| A. I.                 | Základní kapitál   | 015                          |                           |                                |
| A. II.                | Kapitálové fondy   | 016                          |                           |                                |
| A. III.               | Rezervní fondy, nedělitelný fond<br>a ostatní fondy ze zisku | 017                          |                           |                                |
| A. IV.                | Výsledek hospodaření minulých<br>let                         | 018                          |                           |                                |
| A. V.                 | Výsledek hospodaření běžného<br>účetního období (+/-)        | 019                          |                           |                                |
| B.                    | Cizí zdroje (ř. 21 až 24)                                    | 020                          |                           |                                |
| B. I.                 | Rezervy  | 021                          |                           |                                |
| B. II.                | Dlouhodobé závazky   | 022                          |                           |                                |
| B. III.               | Krátkodobé závazky   | 023                          |                           |                                |
| B. IV.                | Bankovní úvěry a výpomoci                                    | 024                          |                           |                                |
| C. I.                 | Časové rozlišení   | 025                          |                           |                                |

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

**Příloha č. 4. Výkaz zisku a ztrát vzor Ministerstva financí České republiky**

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**

**Ve zjednodušeném rozsahu**

(c celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky:

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky:

Ke dni XXXX

IČ:

| Označení<br>a. | Text<br>b.  | Číslo<br>řádku | Skutečnost v účetním<br>období |              |
|----------------|---|----------------|--------------------------------|--------------|
|                |   |                | sledovaném<br>1                | Minulém<br>2 |
| I.             | Tržby za prodej zboží   | 1              |                                |              |
| A.             | Náklady vynaložené na prodané zboží                           | 2              |                                |              |
| +              | Obchodní marže (ř. 01 - 02)                                   | 3              |                                |              |
| II.            | Výkony  | 4              |                                |              |
| B.             | Výkonová spotřeba   | 5              |                                |              |
| +              | Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)                             | 6              |                                |              |
| C.             | Osobní náklady  | 7              |                                |              |
| D.             | Daně a poplatky   | 8              |                                |              |
| E.             | Odpisy dlouhodobého nehmotného a<br>hmotného majetku          | 9              |                                |              |
| III.           | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a<br>materiálu           | 10             |                                |              |
| F.             | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého<br>majetku a materiálu | 11             |                                |              |
| G.             | Změna stavu rezerv a opravných položek v<br>provozní oblasti  | 12             |                                |              |
| IV.            | Ostatní provozní výnosy                                       | 13             |                                |              |
| H.             | Ostatní provozní náklady                                      | 14             |                                |              |
| V.             | Převod provozních nákladů                                     | 15             |                                |              |
| I.             | Převod provozních nákladů                                     | 16             |                                |              |
| *              | Provozní výsledek hospodaření[ř. 06 - 07 - 08 -               | 17             |                                |              |

|       |   |    |  |  |
|-------|---|----|--|--|
|       | 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)]  |    |  |  |
| VI.   | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů   | 18 |  |  |
| J.    | Prodané cenné papíry a podíly   | 19 |  |  |
| VII.  | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku  | 20 |  |  |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku  | 21 |  |  |
| K.    | Náklady z finančního majetku  | 22 |  |  |
| IX.   | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů  | 23 |  |  |
| L.    | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů   | 24 |  |  |
| M.    | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti  | 25 |  |  |
| X.    | Výnosové úroky  | 26 |  |  |
| N.    | Nákladové úroky   | 27 |  |  |
| XI.   | Ostatní finanční výnosy   | 28 |  |  |
| O.    | Ostatní finanční náklady  | 29 |  |  |
| XII.  | Převod finančních výnosů  | 30 |  |  |
| P.    | Převod finančních nákladů   |    |  |  |
| *     | Finanční výsledek hospodaření<br>[ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)] | 31 |  |  |
| Q.    | Daň z příjmů za běžnou činnost  | 32 |  |  |
| **    | Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)  | 34 |  |  |
| XIII. | Mimořádné výnosy  | 35 |  |  |
| R.    | Mimořádné náklady   | 36 |  |  |
| S.    | Daň z příjmů z mimořádné činnosti   | 37 |  |  |
| *     | Mimořádný výsledek hospodaření<br>(ř. 35 - 36 - 37)   | 38 |  |  |
| T.    | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)   | 39 |  |  |
| ***   | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)<br>(ř. 34 + 38 - 39)  | 40 |  |  |
| ****  | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)<br>(ř. 40 + 37 + 33 + 39)  | 41 |  |  |

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam