

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Komparace účetních systémů rusky mluvících zemí

Igor Kyrnyčnyj

© 2021 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Igor Kyrnyčnyj

Ekonomika a management
Provoz a ekonomika

Název práce

Komparace účetních systémů rusky mluvících zemí

Název anglicky

Comparison of accounting systems of Russian speaking countries

Cíle práce

Cílem práce je na základě komparace účetních systémů používaných v rusky mluvících zemích identifikovat hlavní odlišnosti těchto systémů a kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci (rozhahu) a výkonnost (výsledek hospodaření) podnikatelských subjektů.

Metodika

K vypracování literární rešerše bude použita metoda deskripce zejména zahraniční literatury rusky mluvících zemí. K deskripci jednotlivých účetních systémů budou využity právní předpisy o účetnictví jednotlivých států, dále monografické a časopisecké zdroje. Vlastní část práce bude založena na metodě analýzy a komparace účetních systémů používaných v rusky mluvících zemích. Syntézou poznatků dojde k identifikaci odlišností, jejichž dopady na finanční pozici a výkonnost budou demonstrovány na praktických příkladech.

Doporučený rozsah práce

40 stran

Klíčová slova

Účetnictví, výkaznictví, závěrka.

Doporučené zdroje informací

- BARTKOVÁ, H. 2016. Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice. Ostrava : VŠB-TU Ostrava, 2016. ISBN 978-80-248-3989-9
- KOCH, J. 2019. Účetní závěrka podnikatelů bez chyb, pokut a penále. Český Těšín : PORADCE, s.r.o., 2019. ISBN 978-80-7365-431-3.
- PILÁTOVÁ, J. 2017. Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele : vyhláška č. 500/2002 Sb., návrh účtového rozvrhu pro podnikatele s vazbou na položky účetních výkazů, České účetní standardy, zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Olomouc : Anag, 2017. ISBN 978-80-7554-066-9.
- VAŠEK L. 2016. Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS. Praha : Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-87985-09-0.
- Закон Республики Беларусь О Бухгалтерском учете и отчетности (Закон Республики Беларусь О учетnictví a výkazech)
- Федеральный закон о бухгалтерской учете № 402-ФЗ от 6.12.2011 редакция 26.07.2019 (Federální zákon o účetnictví č. 402-ФЗ platný od 2.12.2011 v redakci 26.07.2019)
-

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 27. 11. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 30. 11. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Komparace účetních systémů rusky mluvících zemí" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.11.2021

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval paní doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za odborné vedení, trpělivost a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování bakalářské práce věnovala.

Komparace účetních systémů rusky mluvících zemí

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřená na charakteristiku a srovnání účetních systémů v pěti zemích bývalého Sovětského svazu, a to konkrétně Ruské federace, Běloruské republiky, Republiky Kazachstán, Republiky Tádžikistán a Kyrgyzské republiky.

Práce se skládá ze dvou částí – teoretické a praktické.

Teoretická část vychází z odborné literatury a zákonů o účetnictví daných zemí. Je orientována na popis účetnictví jako takového a jeho harmonizace. Dále je potom v teoretické části popsáno, jak by měla vypadat účetní praxe v každé konkrétní zemi.

Praktická část bakalářské práce se zabývá srovnáním a demonstrací konkrétních rozdílů v účetních systémech těchto zemí.

Klíčová slova: účetnictví, výkaznictví, závěrka, komparace, účetní zákony, Ruská federace, Kyrgyzská republika, Běloruská republika, Republika Kazachstán, Republika Tádžikistán

Comparison of accounting systems of Russian speaking countries

Abstract

The bachelor thesis is focused on the characteristics and comparison of accounting systems in five countries of the former Soviet Union, specifically the Russian Federation, the Republic of Belarus, the Republic of Kazakhstan, the Republic of Tajikistan and the Kyrgyz Republic.

The bachelor's work consists of two parts- theoretical and practical components.

The theoretical part is based on professional literature and accounting laws of these countries. It is focused on the description of accounting and its harmonization. Further the theoretical part describes how should look accounting in practice in each individual country.

The practical part of the bachelor thesis deals with the comparison and demonstration of specific differences in the accounting systems of these countries.

Keywords: accounting, reporting, final accounts, comparison, accounting law, Russian federation, Kyrgyz Republic, Republic of Belarus, Republic of Kazakhstan, Republic of Tajikistan

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Podmínky vzniku účetnictví, podstata a účel účetnictví	13
3.1.1 Účetnictví v historickém kontextu	13
3.1.2 Světové účetní systémy	15
3.1.2.1 Anglosaský model	15
3.1.2.2 Kontinentální model	15
3.1.2.3 Jihoamerický model.....	16
3.1.2.4 Smíšený model	16
3.2 Cíl, funkce, úkoly a zásady účetnictví	17
3.2.1 Cíl účetnictví.....	17
3.2.2 Funkce účetnictví	18
3.2.3 Úkoly účetnictví.....	19
3.2.4 Zásady účetnictví	19
3.3 Charakteristika účetního systému Ruské federace	20
3.3.1 Účetnictví a jeho metodické základy	20
3.3.2 Účetní doklady	23
3.3.3 Finanční výkazy	25
3.4 Charakteristika účetního systému Kyrgyzské republiky	27
3.4.1 Účetnictví a jeho metodické základy	27
3.4.2 Účetní doklady	31
3.4.3 Finanční výkazy	33
3.5 Charakteristika účetního systému Republiky Kazachstán	35
3.5.1 Účetnictví a jeho metodické základy	35
3.5.2 Účetní doklady	37
3.5.3 Finanční výkazy	39
3.6 Charakteristika účetního systému Republiky Tádžikistán	42
3.6.1 Účetnictví a jeho metodické základy	42
3.6.2 Účetní doklady	44
3.6.3 Finanční výkazy	45
3.7 Charakteristika účetního systému Běloruské republiky	47
3.7.1 Účetnictví a jeho metodické základy	47

3.7.2	Účetní doklady	50
3.7.3	Finanční výkazy	51
4	Vlastní práce	54
4.1	Komparace účetních dokladů	55
4.2	Komparace finančních výkazů	60
4.3	Komparace podmínek povinného auditu.....	61
4.4	Komparace daňového zatížení.....	63
4.5	Komparace vlivu daně z příjmu na výsledek hospodaření.....	65
5	Závěr.....	66
6	Seznam použitých zdrojů.....	67

Seznam obrázků

Obrázek 1	Příklad účtenky vystavené dle ruských předpisů.....	55
Obrázek 2	Fiskální paměťová karta	56
Obrázek 3	Příklad účtenky vystavené dle kyrgyzských předpisů.....	57
Obrázek 4	Příklad účtenky vystavené dle běloruských předpisů.....	57
Obrázek 5	Příklad účtenky vystavené dle kazašských předpisů	58

Seznam tabulek

Tabulka 1	Komparační tabulka náležitostí účetních dokladů	59
Tabulka 2	Komparační tabulka povinných finančních výkazů.....	60
Tabulka 3	Komparační tabulka zveřejnění závěrky.....	60
Tabulka 4	Komparační tabulka daňového zatížení	64
Tabulka 5	Komparační tabulka vlivu daně z příjmu na výsledek hospodaření	65

Seznam použitých zkratk

US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní principy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
USA	Spojené státy Americké
FZ	Federální zákon
DPH	Daň z přidané hodnoty
IČO	Identifikační číslo organizace
IPSAS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro veřejný sektor
NBKR	Národní banka Kyrgyzské republiky

1 Úvod

Účetnictví je jedním z nejdůležitějších, ne-li nejdůležitějším prvkem pro zdravé fungování ekonomiky. Je-li vedeno dle správných zásad a principů, poskytuje pravdivý a užitečný obraz o ekonomickém zdraví podniku a v globálnějším měřítku i zdraví ekonomiky celého státu.

Země, které zkoumá tato bakalářská práce mají mnoho společného. Po rozpadu Sovětského svazu v roce 1991 a odstupu od takzvaných „pětiletok“ získali svoji nezávislost i v ekonomické sféře a setkali se s nutností de-facto od nuly vybudovat účetní systémy vhodné pro nově liberalizovanou ekonomiku. Pojí je také fakt, že na rozdíl od České republiky (která spolu se Slovenskem po první světové válce zažila dvě dekády ekonomické svobody a industriálního růstu) přecházeli do plánované ekonomiky ze zaostalého Ruského impéria. Po rozpadu Sovětského svazu se s ekonomickou svobodou setkali fakticky poprvé a o to menší s ní měli historickou zkušenost.

Tato bakalářská práce se zabývá komparací účetních systému Ruské federace, Běloruské republiky, Kyrgyzské republiky, Republiky Kazachstán a Republiky Tádžikistán. Všechny tyto země z výše zmíněných důvodů startovali ze stejné pozice a potýkali se s podobnými problémy, a proto jsou velmi dobře srovnatelné.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je na základě komparace účetních systémů používaných v rusky mluvících zemích identifikovat hlavní odlišnosti těchto systémů a kvantifikovat vliv odlišností na finanční situaci (rozvahu) a výkonnost (výsledek hospodaření) podnikatelských subjektů.

2.2 Metodika

K vypracování literární rešerše bude použita metoda deskripce zejména zahraniční literatury rusky mluvících zemí. K deskripci jednotlivých účetních systémů budou využity právní předpisy o účetnictví jednotlivých států, dále monografické a časopisecké zdroje. Vlastní část práce bude založena na metodě analýzy a komparace účetních systémů používaných v rusky mluvících zemích. Syntézou poznatků dojde k identifikaci odlišností, jejichž dopady na finanční pozici a výkonnost budou demonstrovány na praktických příkladech.

3 Teoretická východiska

3.1 Podmínky vzniku účetnictví, podstata a účel účetnictví

Při vyslovení slova „účetnictví“ se ve velké části veřejnosti vytváří představa poměrně nudné práci která spočívá v stereotypním a precizním zaznamenávání různých ekonomických údajů, případně se objeví asociace na účetní závěrku a daňové přiznání.¹

Přesto, že tyto činnosti jsou již od dob B. Kotruljeviča a L. Pacioliho s účetnictvím neoddělitelně spojeny, nelze si zavírat oči před výsledky historického vývoje, které zejména v ostatním století, zásadním způsobem změnili jeho obsah.²

3.1.1 Účetnictví v historickém kontextu

Účetnictví ve svém vývoji prošlo několika významnými historickými etapami. Na počátku vývoje to byla jednoduchá evidence, která se postupně zdokonalovala a rozvíjela s růstem výrobních sil a společenskou dělbou práce, výměnou výrobků, zboží, vznikem peněz atd.

V prvobytně pospolné společnosti byla podle archeologických nálezů „evidence“ velmi primitivní. Způsob evidování souvisel s tím, kde člověk žil, v jakém prostředí a jaký materiál měl k dispozici – „vrub“. V tomto období to byly zejména zářezy do stromů, kostí, měkkých kamenů.

Několik tisíciletí před našim letopočtem vyspělejší národy jako Egypťané začali používat tzv. obrazcové písmo, kterým si dělali evidenci. Pro systematické zápisy začali používat zvláštní druh třtiny – papyrus, ze kterého vyráběly vzácné papyrusové svitky.³

¹ MRAČKO, M. *Jednoduché a podvojně účetnictví*. 2003, s. 31.

² TUMPACH, M. *Manažerské a nákladové účetnictví*. 2008, s. 3.

³ MRAČKO, M. *Jednoduché a podvojně účetnictví*. 2003, s. 25.

K zdokonalování evidence přispěl rozvoj obchodní činnosti a použití peněz jako platebního prostředku. Mezi velké obchodní centra v pozdním středověku patřily zejména italská města Benátky a Janov, které lze považovat za kolébku vzniku konečných forem účetnictví. Už ve středověku se setkáváme s pojmem účetní a z něho odvozeným názvem účtárna.

Začátky podvojně soustavy účetnictví se objevují již v 13. století v Itálii. První tiskem vydané "pojednání" o podvojně soustavě pochází z roku 1494 z Benátek od italského autora Lucu Pacioliho, který napsal kromě jiných knih i knihu *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportional et proportionalita* (Soubor aritmetiky, geometrie, poměrů a úměra).

Přínosem pro účetnictví a seznámení široké veřejnosti s jeho začátky je vydání překladu části zmiňované publikace *Tractatus XI particular de Compute et Scriptura* (Oddíl XI Zvláštní rozprava o účtech a zápisech), kterou přeložil doc. Ing. Miroslav Janhuba, CSc., a do češtiny ji přeložila PhDr. Marie Majtánová, CSc. V publikaci je mnoho pojmů, názvů, názorů, jakož i mnoho myšlenek, které jsou stále aktuální a i dnes, po více než pět set letech, použitelné.⁴

Některé myšlenky z publikace: Protože (jak je známo) tomu, kdo chce vést obchod s náležitou péčí, jsou prospěšné zejména tři věci: Na prvním místě jsou hotové peníze a každé jiné hmotné jmění. Druhá věc, kterou si žádá správný obchod je, abys byl dobrým účetním a obratným počtářem.

Třetí a poslední potřebná věc je, aby obchody byly řádně rozvrženy v dobrém pořádku tak, aby bylo možné o každém z nich získat zprávu, kolik je dluh a kolik pohledávka, protože v obchodě o nic jiného nejde. Myšlenky významného italského matematika Pacioliho položily základy podvojněho účetnictví, některé byly dokonce implementovány do právní úpravy některých zemí v Evropě a následně uzákoněny. Obecně mnozí autoři a jejich díla byly základem vzniku teorie podvojněho účetnictví.⁵

⁴ MRAČKO, M. *Jednoduché a podvojně účetnictví*. 2003, s. 32.

⁵ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 2016, s. 25.

3.1.2 Světové účetní systémy

US GAAP a IFRS jsou dvě soustavy účetních standardů, tvořících základ světového účetnictví. Americké US GAAP byly vyvinuty jako první, a proto jsou také podrobnější a propracovanější. Staly se vzorem pro IFRS, které ale pobrali názory a tradice evropských států. V obou systémech funguje jistý druh účetního výkaznictví.

3.1.2.1 Anglosaský model

V těchto zemích je významné množství velkých, nadnárodních společností a rozvinutý peněžní a kapitálový trh, na který se podniky při nedostatku kapitálu obracejí. Toto se promítá do hlavního cíle finančního účetnictví, kterým je poskytování dostačujících informací pro uživatele účetních závěrek, tedy banky a investory, tak aby se mohli správně rozhodovat. Na bázi zvykového práva je regulace účetnictví svěřena profesionálním institucím, což umožňuje pohotově reagovat na potřeby uživatelů i trhu a aplikovat změny velmi pružně. Z toho nám vyplývá, že účetnictví není deformované daňovými hledisky a spadá do něj kolem 40 zemí světa.⁶

3.1.2.2 Kontinentální model

V tomto modelu jsou tradičně podniky silně závislé na finančních institucích. Účetnictví je zde regulováno právními normami, což způsobuje nepružnost zavádění úprav. Do značné míry je podřízeno daňovým zákonem a obchodnímu právu, také nemůže podávat věrný obraz o podniku, jak ho chápe anglosaský model.

⁶ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 2016, s. 27.

3.1.2.3 Jihoamerický model

Jak již z názvu vyplývá, pokrývá hlavně státy jižní Ameriky. Jejich společným znakem je vysoká míra inflace, a proto se používá inflační účetnictví. Inflace se zohledňují již při běžných účetních zápisech nebo až dodatečně, při převádění účetních výkazů. Cílem účetnictví je uspokojovat přednostně potřeby vlády a daňových orgánů, což vyžaduje značnou míru uniformity.

3.1.2.4 Smíšený model

V první řadě zahrnuje zbytek světa, hlavně těch zemí, ve kterých účetnictví odráží postupný přechod od centrálního řízení ekonomiky k tržně orientovanému hospodářství. Proto jsou reprezentanty tohoto modelu krajiny bývalého Sovětského svazu, země střední a východní Evropy. Jak již bylo výše zmíněno, prolínají se v něm prvky regulace s daňovou podřízeností, jakož i prvky charakteristické pro anglosaský model. Reforma našeho účetnictví na začátku devadesátých let byla provedena pod silným vlivem francouzského účetnictví (kontinentální model).⁷

Z výše uvedeného vyplývá, že účetní systémy ve světě se nejčastěji liší stupněm regulace ze strany státních orgánů, mírou respektování a dodržování daňových zákonů a jejich (nežádoucího) včlenění do účetních politik účetních jednotek, strukturou a prioritami uživatelů finančních výkazů, stupněm dodržování zásady opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření apod.⁸

Z toho množství odlišností se budu zabývat při rozdílech mezi účetnictvím a daněmi. Existují země, ve kterých účetnictví zcela kopíruje, respektuje a dodržuje daňové zákony. Například Německo. Pro změnu v jiných zemích, to může být naopak či značně rozdílné. To je případ USA, Velké Británie.

⁷ VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 2016, s. 27.

⁸ BARTKOVÁ, H. *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice*. 2016, s. 41.

3.2 Cíl, funkce, úkoly a zásady účetnictví

„Účetnictví chápáno jako věda i jako praktická činnost se zabývá sběrem, zaznamenáváním, tříděním (klasifikací), sumarizací, interpretací a předáváním účetních informací všem jeho uživatelům takovým způsobem, aby na základě nich mohli přijímat příslušné podnikatelské rozhodnutí.“.

Účetnictví jako vědní disciplína má definováno základní pojmy, jako například:

- objekt zkoumání – jednotlivé skupiny informací, jevů a událostí, které globálně tvoří objekt zkoumání,
- subjekt zkoumání – nejmenší možnou ekonomickou jednotku, která je povinna vést účetnictví
- základní časové intervaly pro zkoumání stavových, intervalových a tokových veličin (ukazatelů) apod.⁹

Prvořadými uživateli účetních informací jsou management a vlastníci podnikatelského subjektu, ale jsou to i externí uživatelé účetních informací ve formě účetních výkazů, mezi které patří krátkodobí a dlouhodobí věřitelé, zákazníci, respektive odběratelé, zaměstnanci a jejich reprezentanti, vláda a její orgány, konkurenční podniky, širší veřejnost.

Všichni tito uživatelé zajišťují fungování tržní ekonomiky prostřednictvím různých rozhodovacích kontrolních, regulačních a jiných procesů. Pro jejich realizaci jsou nezbytností potřebné informace, a to především pramenící z účetnictví.

3.2.1 Cíl účetnictví

Cílem účetnictví je podávat věrný a pravdivý obraz o majetkové, finanční a výnosové situaci účetní jednotky. „S cílem splnit stanovený cíl a podle obsahu svého předmětu

⁹ SOUKUPOVÁ, B. Účetnictví. 2004, s. 14.

používá účetnictví různé metodické prostředky. Za základní metodické prostředky se považují:

- účetní doklady,
- oceňování,
- účty a podvojný zápis,
- inventarizace,
- účetní výkazy, respektive účetní závěrka.¹⁰

3.2.2 Funkce účetnictví

Významné funkce, které plní účetnictví pro již zmíněné interní a externí uživatele, jsou funkce:

- dokumentační
 - o množstevní a hodnotové zobrazení majetku (stroje, zařízení, zásoby apod.),
 - o zobrazení závazků (dluhů kolik, komu, splatnost apod.).
- Informační pro všechny zájemce a uživatele
 - o vlastníci, popřípadě spoluvlastníci,
 - o vedení podniku, pokud není totožné s vlastníkem,
 - o daňové úřady,
 - o zaměstnanci,
 - o odběratelé.
- Kontrolní – kontrola hospodárnosti a rentability.
- Základna pro rozhodování v oblastech
 - o nákupu,
 - o skladování,
 - o financování,
 - o objemu a sortimentu výroby apod.

¹⁰ MRAČKO, M. *Jednoduché a podvojně účetnictví*. 2003, s. 21.

3.2.3 Úkoly účetnictví

Účetnictví ve shrnutí plní zejména tyto úkoly:

- eviduje majetek podle jednotlivých forem a druhů, podle původu, tj. zdrojů krytí,
- zaznamenává všechny náklady a výnosy (v podvojném účetnictví), příjmy a výdaje (v jednoduchém účetnictví),
- včas a přesně eviduje stav a pohyb majetku a závazků,
- zjišťuje velikost hospodářského výsledku,
- poskytuje dostatek informací pro vnitropodnikové plánování, kalkulace a rozpočtování,
- slouží jako důležitá informační základna pro řízení a kontrolu managementu (Manažerské účetnictví)
- poskytuje dostatek informací i pro státní orgány jako např. daňové úřady, banky – věřitelé atd.¹¹

3.2.4 Zásady účetnictví

Účetnictví se musí vést:

- správně – účetní případy je nutné zaúčtovat v souladu se zákonem o účetnictví a ostatními právními předpisy,
- úplně – v rámci daného účetního období se musí zaúčtovat všechny účetní případy, které s tímto obdobím souvisí, žádný se nesmí vynechat, ani více doplňovat,
- prokazatelně – účetní případ se může zaúčtovat, pouze na základě doložení účetního dokladu, který prokazuje jeho existenci,
- srozumitelně – účetnictví musí vést v jazyce příslušné země, aby byl obsah účetních případů jednoznačný, tak aby byla zajištěna trvalost všech účetních záznamů.¹²

¹¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 2009, s. 96.

¹² SOUKUPOVÁ, B. *Účetnictvo vo viančnom riadení*. 2008, s. 35.

3.3 Charakteristika účetního systému Ruské federace

Účetnictví je zde upraveno Federálním zákonem o účetnictví (ve znění federálních zákonů ze dne 28.06.2013 N 134-FZ, ze dne 02.07.2013 N 185-FZ, ze dne 23.07.2013 N 251-FZ, ze dne 02.11.2013 N 292-FZ, ze dne 21.12.2013 N 357-FZ, ze dne 28.12.2013 N 425-FZ, ze dne 04.11.2014 N 344-FZ, ze dne 23.05.2016 N 149-FZ, ze dne 18.07.2017 N 160-FZ, ze dne 31.12.2017 N 481-FZ, ze dne 29.07.2018 N 272-FZ, ze dne 28.11.2018 N 444-FZ (revidováno 26.07.2019), ze dne 26.07.2019 N 247-FZ).

3.3.1 Účetnictví a jeho metodické základy

Předmětem účetnictví ekonomického subjektu jsou:

- 1) fakta ekonomického života;
- 2) aktiva;
- 3) závazky;
- 4) zdroje financování jeho činnosti;
- 5) příjmy;
- 6) výdaje;
- 7) další objekty, pokud je to stanoveno federálními standardy.

Hospodářský subjekt je povinen vést účetní záznamy v souladu s tímto federálním zákonem, pokud tento federální zákon nestanoví jinak. Účetnictví nesmí vést: individuální podnikatel, osoba zapojená do soukromé praxe – pokud v souladu s právními předpisy Ruské federace o daních a poplatcích vede evidenci příjmů nebo příjmů a výdajů a (nebo) jiné předměty zdanění nebo fyzické ukazatele charakterizující určitý druh podnikatelské činnosti.¹³

¹³ Federální zákon ze dne 02.11.2013 č. 292.

Účetnictví je vedeno průběžně od data registrace společnosti do dne ukončení činnosti v důsledku reorganizace nebo likvidace. Pokud tento článek nestanoví jinak, mohou se použít zjednodušené účetní metody, pro následující ekonomické subjekty:¹⁴

- 1) malé podniky;
- 2) neziskové organizace;
- 3) organizace, které získaly status účastníků projektu pro provádění výzkumu, vývoje a komercializace jejich výsledků¹⁵

Zjednodušené metody účetnictví, nepoužívají:

- 1) organizace, jejichž účetní (finanční) výkazy podléhají povinnému auditu v souladu s právními předpisy Ruské federace;
- 2) bytová družstva a bytová výstavba;
- 3) úvěrová spotřebitelská družstva
- 4) mikro finanční organizace;
- 5) organizace rozpočtové sféry;
- 6) politické strany, jejich regionální pobočky nebo jiné strukturální členění;
- 7) kolegium advokátů;
- 8) právní kanceláře;
- 9) právní poradenství;
- 10) barové komory;
- 11) notářské komory;
- 12) neziskové organizace zapsané v registru neziskových organizací vykonávajících funkce zahraničního agenta¹⁶

Vedení účetních záznamů a uchovávání účetních dokumentů zajišťuje vedoucí ekonomického subjektu. V případě, že jednotlivý podnikatel, osoba vykonávající soukromou praxi, vede účetní záznamy v souladu s tímto federálním zákonem, sám organizuje účetnic-

¹⁴ Federální zákon ze dne 04.11.2014. č. 344.

¹⁵ Federální zákon ze dne 28.09.2010. č. 244.

¹⁶ Federální zákon ze dne 12.01.1996. č. 007.

tví a uchovávání účetních dokladů a také nese další povinnosti stanovené tímto federálním zákonem pro vedoucího ekonomického subjektu.¹⁷

Vedoucí hospodářského subjektu je povinen svěřit účetnictví hlavnímu účetnímu nebo jinému úředníkovi tohoto subjektu nebo uzavřít dohodu o poskytování účetních služeb. Vedoucí úvěrové instituce je povinen svěřit účetnictví hlavnímu účetnímu. Vedoucí ekonomického subjektu, který má v souladu s tímto federálním zákonem právo používat zjednodušené metody účetnictví, jakož i vedoucí středního podnikatelského subjektu, mohou převzít vedení účetnictví.¹⁸

Soubor metod vedení účetnictví ekonomickým subjektem představuje jeho účetní politiku. Ekonomický subjekt samostatně formuje svoji účetní politiku, která se řídí právními předpisy Ruské federace o účetních, federálních a průmyslových standardech. Při vytváření účetních pravidel ve vztahu ke konkrétnímu předmětu účetnictví je metoda účetnictví vybrána z metod povolených federálními standardy.

V případě, že federální standardy nestanoví účetní metodu pro konkrétní účetní objekt, je tato metoda vyvinuta nezávisle na základě požadavků stanovených právními předpisy Ruské federace pro účetní, federální a (nebo) průmyslové standardy. Účetní pravidla by měla být uplatňována konzistentně z roku na rok. Změnu účetních pravidel lze provést za následujících podmínek:

- 1) změny v požadavcích stanovených právními předpisy Ruské federace o účetnictví, federálních a (nebo) průmyslových standardech;
- 2) vývoj nebo výběr nové metody účetnictví, jejíž aplikace vede ke zvýšení kvality informací o předmětu účetnictví;
- 3) významná změna podmínek hospodářského subjektu.

Aby byla zajištěna srovnatelnost účetních (finančních) výkazů za několik let, jsou změny v účetních pravidlech prováděny od začátku účetního období, není-li důvodem takové změny stanoveno jinak.

¹⁷ Federální zákon ze dne 26.07.2019 č. 247.

¹⁸ Federální zákon ze dne 28.12.2013 č. 425 a Federální zákon ze dne 04.11.2014 č. 344.

3.3.2 Účetní doklady

Každá skutečnost ekonomického života podléhá registraci primárním účetním dokladem. Není povoleno přijímat účetní doklady, které formalizují fakta ekonomického života, který se neuskutečnil, včetně těch, které jsou základem imaginárních a fingovaných transakcí.¹⁹

Povinné údaje na účetním dokladu jsou:

- 1) název organizace,
- 2) druh dokladu,
- 3) pořadové číslo dokladu za směnu,
- 4) osoba, která uskutečňuje plnění,
- 5) rozsah a předmět plnění,
- 6) sazba DPH,
- 7) cena s DPH,
- 8) způsob platby,
- 9) QR-kód,
- 10) sériové číslo fiskální paměťové karty,
- 11) evidenční číslo pokladny,
- 12) IČO,
- 13) forma zdanění,
- 14) místo uskutečnění plnění,
- 15) datum a čas,
- 16) číslo směny,
- 17) evidenční číslo daňového dokladu.

Primární účetní doklad musí být sepsán, když dojde k jakékoliv ekonomické činnosti. Osoba odpovědná za registraci skutečnosti ekonomické činnosti zajišťuje včasný

¹⁹ Federální zákon ze dne 21.12.2013 č. 357.

přenos primárních účetních dokladů pro registraci údajů v nich obsažených v účetních registrech, jakož i spolehlivost těchto údajů. Osoba pověřená účetnictvím a osoba, s níž byla uzavřena smlouva o poskytování účetních služeb, neodpovídají za soulad primárních účetních dokumentů vyhotovených jinými osobami se skutečným hospodářským životem. Písemné požadavky hlavního účetního, jiného úředníka pověřeného účetnictvím nebo osoby, s níž byla uzavřena dohoda o poskytování účetních služeb, v souvislosti s dodržováním zavedeného postupu pro dokumentování skutečností hospodářského života, předkládání dokladů (informace), požadované pro účetnictví, úředník pověřený účetnictvím nebo osoba, s níž byla uzavřena dohoda o poskytování účetních služeb, jsou povinné pro všechny zaměstnance hospodářského subjektu.²⁰

Formy primárních účetních dokladů stanoví vedoucí ekonomického subjektu na návrh úředníka pověřeného účetnictvím. Formy primárních účetních dokumentů pro organizace veřejného sektoru jsou stanoveny v souladu s rozpočtovou legislativou Ruské federace.²¹

Primární účetní doklad je vyhotoven na papíře a (nebo) ve formě elektronického dokumentu podepsaného elektronickým podpisem.

V primárním účetním dokumentu jsou povoleny opravy, pokud federální zákony nebo regulační právní akty státních účetních regulačních orgánů nestanoví jinak. Oprava v primárním účetním dokladu musí obsahovat datum opravy a podpisy osob, které vyhotovily dokument, v němž byla oprava provedena, s uvedením jejich jmen a iniciál nebo dalších podrobností nezbytných k identifikaci těchto osob.

Pokud jsou v souladu s právními předpisy Ruské federace zabaveny primární účetní doklady, a to i ve formě elektronického dokumentu, jsou kopie zabavených dokumentů vytvořené způsobem předepsaným právními předpisy Ruské federace zahrnuty do účetní doklady.

²⁰ Federální zákon ze dne 21.12.2013 č. 357 a Federální zákon ze dne 26.07.2019 č. 247.

²¹ Tamtéž.

3.3.3 Finanční výkazy

Aktiva a pasiva podléhají inventuře. Během inventury je odhalena skutečná přítomnost příslušných objektů, která je porovnána s údaji účetních registrů.

Účetní (finanční) výkazy by měly poskytovat spolehlivý pohled na finanční situaci ekonomického subjektu k datu účetní závěrky, finanční výsledek jejích činností a peněžní toky za vykazované období, které uživatelé těchto výkazů potřebují ekonomická rozhodnutí. Účetní (finanční) výkazy by měly být připravovány na základě údajů obsažených v účetních registrech a na základě informací stanovených federálními a průmyslovými standardy.²²

Obsah účetní závěrky:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Komentář²³

Ekonomický subjekt připravuje roční účetní (finanční) výkazy, pokud jiné federální zákony, regulační právní akty státních regulačních orgánů nestanoví jinak. Roční účetní (finanční) výkazy jsou sestaveny za vykazovaný rok. Mezitímní účetní (finanční) výkazy vyhotovuje hospodářský subjekt v případech, kdy právní předpisy Ruské federace, regulační právní akty státních účetních regulačních orgánů, smlouvy, zakládající dokumenty hospodářského subjektu, rozhodnutí vlastníka ekonomického subjektu stanoví povinnost jej předložit.²⁴

Účetní (finanční) výkazy by měly zahrnovat ukazatele výkonnosti všech divizí ekonomického subjektu, včetně jeho poboček a zastoupení, bez ohledu na jejich umístění. Účetní (finanční) výkazy jsou vyhotoveny v měně Ruské federace.

²² Federální zákon ze dne 21.12.2013 č. 357.

²³ Ustanovení Ministerstva financí Ruské federace 10/2012

²⁴ Federální zákon ze dne 23.07.2013 č. 251.

Účetní (finanční) výkazy jsou vyhotoveny na papíře a (nebo) ve formě elektronického dokumentu podepsaného elektronickým podpisem. V případě, že právní předpisy Ruské federace nebo dohoda stanoví předložení účetních (finančních) výkazů jiné osobě nebo státnímu orgánu v papírové podobě, je hospodářský subjekt povinen na žádost jiné osoby nebo státního orgánu, na své vlastní náklady pořídit kopie účetních (finančních) výkazů na papíře vyhotovených ve formě elektronického dokumentu.²⁵

Účetní (finanční) výkazy se považují za sestavené po podpisu vedoucím ekonomického subjektu. Schvalování a zveřejňování účetních (finančních) výkazů se provádí způsobem a v případech stanovených federálními zákony. V případě, že federální zákony a (nebo) zakládající dokumenty hospodářského subjektu stanoví schválení účetních (finančních) výkazů hospodářského subjektu, není dovoleno tyto výkazy po jejich schválení měnit.

V případě zveřejnění účetních (finančních) výkazů, které podléhají povinnému auditu, musí být tyto účetní (finanční) výkazy zveřejněny společně se zprávou auditora. Pokud jde o účetní (finanční) výkazy, nelze zavést režim obchodního tajemství. Právní regulace konsolidované účetní závěrky se provádí v souladu s tímto federálním zákonem, pokud federální zákony nestanoví jinak.

Obdobím vykazování pro mezitímní účetní (finanční) výkazy je období od 1. ledna do data vykazování období, za které se mezitímní účetní (finanční) výkazy připravují, včetně. Prvním vykazovaným obdobím pro mezitímní účetní (finanční) výkazy je období od data státní registrace ekonomického subjektu do data vykazování období, za které se mezitímní účetní (finanční) výkazy sestavují, včetně. Datum sestavení účetních (finančních) výkazů (datum vykazování) je posledním kalendářním dnem vykazovaného období, s výjimkou případů reorganizace a likvidace právnické osoby.²⁶

²⁵ Federální zákon ze dne 28.11.2018 č. 444.

²⁶ Federální zákon ze dne 26.07.2019 č. 247.

3.4 Charakteristika účetního systému Kyrgyzské republiky

Účetnictví upravuje zákon č. 76 o účetnictví ze dne 29. dubna 2002 o účetnictví (Ve znění zákona Kyrgyzské republiky ze dne 17. října 2008 č. 231, 15. července 2009 č. 216, 18.května 2012 č. 56, 26. dubna 2013 č. 61, 30. července 2013 č. 178, 22. května 2015 č. 115, 5.ledna 2016 č. 2, 7. prosinec 2017 č. 201 (6)) a zákona Kyrgyzské republiky ze dne 17. října 2008 č. 231, 15. července 2009 č. 216, 18. května 2012 č. 56, 5. ledna 2016 č. 2.

Tento zákon stanoví právní a metodický základ pro organizaci a vedení účetnictví v Kyrgyzské republice, stanoví postup státní regulace účetnictví a finanční výkaznictví, organizační účetnictví

3.4.1 Účetnictví a jeho metodické základy

Účetnictví je v Kyrgyzstánu systém pro sběr, měření, registraci, zpracování a přenos informací o aktivech, pasivech, vlastním kapitálu, příjmech a výdajích účetní jednotky (právnícké osoby) prostřednictvím finančních zpráv o konkrétní účetní jednotce za účelem informovaného rozhodování. Jednotným metodickým základem pro účetnictví a přípravu účetních závěrek používaných na území Kyrgyzské republiky pro subjekty veřejného zájmu bez ohledu na formu vlastnictví jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“) přijaté fondem výboru IFRS (Londýn).

Pro účely tohoto zákona se subjektem veřejného zájmu rozumí subjekt, který je:

- emitent, jehož cenné papíry jsou kótovány na burze cenných papírů;
- banka nebo jiná finanční instituce s licencí od Národní banky Kyrgyzské republiky;
- investiční fond, pojišťovna, nestátní penzijní fond.

Jednotným metodickým základem pro sestavení účetní závěrky používané na území Kyrgyzské republiky pro subjekty, s výjimkou subjektů veřejného zájmu, bez ohledu na formu vlastnictví, jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední

podniky (dále jen „IFRS pro malé a střední podniky“), který přijala Nadace IASB (City of London). Jednotným metodickým základem pro účetnictví a finanční výkaznictví, který používají rozpočtové instituce na území Kyrgyzské republiky, jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro veřejný sektor (dále jen „IPSAS“) vypracované Radou IPSAS v rámci Mezinárodní federace účetních.

Malé podniky provádějí účetnictví a finanční výkaznictví v souladu se zjednodušenými pravidly stanovenými vládou kyrgyzské republiky. Malé a střední podniky mají právo dobrovolně na základě rozhodnutí svých řídicích orgánů, které schválily účetní politiku, sestavovat účetní závěrky v souladu s IFRS nebo IFRS pro malé a střední podniky. Pro účely tohoto zákona se malým podnikatelským subjektem rozumí subjekt definovaný jako takový v souladu s daňovými právními předpisy Kyrgyzské republiky. Ve vztazích prováděných v souladu s islámskými zásadami bankovníctví a financí jsou metodickým základem účetnictví a finančního výkaznictví účetní standardy pro islámské finanční instituce přijaté v souladu s právními předpisy Kyrgyzské republiky.

Hlavní úkoly účetnictví jsou:

- systematické vytváření úplných a spolehlivých informací o činnosti subjektů a jejich předávání interním a externím uživatelům účetních závěrek;
- sestavení účetní závěrky v souladu s požadavky tohoto zákona a IFRS platnými v době sestavení účetní závěrky;
- poskytování informací pro přípravu dalších typů zpráv stanovených právními předpisy Kyrgyzské republiky;
- poskytování informací ke sledování dodržování právních předpisů Kyrgyzské republiky při provádění podnikatelských subjektů.

Interními uživateli informací o výsledcích generovaných v účetním systému jsou manažeři, účastníci a vlastníci účetních jednotek. Externí uživatelé jsou osoby, které potřebují použít finanční informace o subjektu, včetně investorů, věřitelů, vládních agentur. Pro plnění výše uvedených úkolů jsou subjekty povinny zajistit:

- účetnictví v souladu s požadavky IFRS;

- přijetí účetních pravidel a jejich důsledné provádění;
- existence a fungování systému vnitřní kontroly.

Právní předpisy Kyrgyzské republiky o účetnictví sestávají z tohoto zákona, který stanoví jednotný právní a metodický základ pro postup vedení účetnictví v předmětech, akty prezidenta Kyrgyzské republiky, rozhodnutí vlády Kyrgyzské republiky a další regulační právní akty, které určují pravidla pro vytváření úplných a spolehlivých informací ve vztahu ke konkrétním objektům účetnictví a finančního výkaznictví.

Normy obsažené v jiných zákonech a jiných regulačních právních aktech ovlivňujících otázky účetnictví a finančního výkaznictví musí být v souladu s tímto zákonem. V případě rozporu mezi normami upravujícími účetní záležitosti obsaženými v jiných zákonech a normami tohoto zákona se použije tento zákon.²⁷

Všechny právnické osoby působící na území Kyrgyzské republiky, jakož i pobočky a zastoupení zahraničních subjektů na území Kyrgyzské republiky, jsou povinny vést účetní záznamy a účetní závěrky v souladu s tímto zákonem. To se vztahuje na vztahy prováděné v souladu s islámskými zásadami bankovníctví a financí, a to v části, která není upravena účetními standardy pro islámské finanční instituce.

Požadavky na účetní a finanční výkaznictví pro organizace fungující v souladu s islámskými principy bankovníctví a financí jsou stanoveny v souladu s účetními standardy pro islámské finanční instituce. Požadavky na účetnictví a finanční výkaznictví Národní banky Kyrgyzské republiky, komerčních bank a finančních institucí s licenci vydanou Národní bankou Kyrgyzské republiky jsou stanoveny regulačními právními akty Národní banky Kyrgyzské republiky dle Usnesení představenstva Národní banky Kyrgyzské republiky ze dne 12. března 2010 č. 6/2 „O schválení nařízení, O požadavcích na sestavení účetní závěrky komerčních bank Kyrgyzské republiky“; Usnesení rady národní banky Kyrgyzské republiky ze dne 23. října 2004 č. 26/2 „O schválení nařízení“ „O požadavcích na účetní politiku komerčních bank a jiných finančních institucí s licenci NBKR“

²⁷ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 26.04.2013 č. 61.

Daňové účetnictví je vedeno v souladu s daňovými právními předpisy Kyrgyzské republiky.²⁸

Poskytování obecných metodických pokynů pro účetnictví v Kyrgyzské republice provádějí pověřené státní orgány (dále jen „pověřené orgány“) určené vládou Kyrgyzské republiky. Autorizované subjekty jako vládní orgán provádějí jednotnou státní politiku zavádění IFRS a IFRS OS v republice a vykonávají kontrolu nad jejich uplatňováním.²⁹

Oprávněné subjekty mají za úkol:

- stanovit podmínky pro šíření standardů nově přijatých fondem Výboru pro IFRS a rady IPSAS a jejich změny;
- společně se zúčastněnými organizacemi vypracovat pokyny pro uplatňování IFRS, IFRS pro malé a střední podniky a IFRS OS;
- vypracovat a schválit předpisy upravující organizaci a vedení účetnictví;
- pomáhat při rozvoji vzdělávacích programů v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví v souladu s IFRS a IFRS OS;
- vést státní rejstřík normativních právních aktů a pokyny pro jejich uplatňování přijaté oprávněnými orgány, jinými státními orgány Kyrgyzské republiky;
- provádět koordinaci činností příslušných státních orgánů ve věcech účetních předpisů;
- vykonávat kontrolu nad souladem zákonných zákonů o účetnictví a finančním výkaznictví státních orgánů Kyrgyzské republiky s IFRS, IFRS pro malé a střední podniky, IFRS OS a právními předpisy Kyrgyzské republiky;
- spolupracovat s odbornými veřejnými organizacemi a pořádat pravidelné konzultace s cílem zlepšit účetní systém;
- vykonávat další pravomoci stanovené tímto zákonem, jinými regulačními právními akty Kyrgyzské republiky.

²⁸ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 17.10.2008 č. 231.

²⁹ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 15.07.2009 č. 216.

Odborná činnost v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví nepodléhá licencování a certifikaci státními orgány republiky.³⁰

Subjekty vedou účetnictví podvojným zápisem do účetních účtů. Při odrážení informací v systému účetnictví a finančního výkaznictví se uplatňují tyto základní zásady: kontinuita, srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, úplnost, neutralita, převa- ha esence nad formou, diskretnost, srovnatelnost, pravdivé podání. Uvedené zásady jsou zohledněny v IFRS, IFRS pro malé a střední podniky a k objasnění obecných ustanovení standardů by měly být použity konkrétní zásady.

Účtování účetních informací je založeno na aktuálním principu, podle něhož je vy- kázán (promítnut) příjem v okamžiku jeho získání a výdaje a ztráty – v okamžiku jejich vzniku.³¹

3.4.2 Účetní doklady

Základem pro zápis do účetních registrů jsou primární účetní doklady, které zazna- menávají skutečnost transakce. Primární účetní doklady musí být vystaveny v době trans- akce, nebo pokud to není možné, ihned po ukončení transakce. Účetní záznamy se vytváře- jí ručně na papíře nebo pomocí počítačového účetního systému. Primární dokumenty musí obsahovat následující povinné údaje:

- 1) název organizace,
- 2) druh dokladu,
- 3) pořadové číslo dokladu za směnu,
- 4) osoba, která uskutečňuje plnění,
- 5) rozsah a předmět plnění,
- 6) sazba DPH,
- 7) sazba Daně z prodeje,
- 8) Cena s DPH,
- 9) způsob platby,

³⁰ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 18.05.2012 č. 56.

³¹ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 26.04.2013 č. 61.

- 10) QR-kód,
- 11) evidenční číslo pokladny,
- 12) IČO,
- 13) místo uskutečnění plnění,
- 14) datum a čas,
- 15) evidenční číslo daňového dokladu.³²

Včasné a kvalitní provedení primárních účetních dokumentů, jejich včasný přenos k promítnutí do účetnictví, jakož i spolehlivost údajů v nich obsažených zajišťují osoby, které tyto dokumenty vyhotovily a podepsaly. Za účelem kontroly a zefektivnění zpracování údajů o obchodních transakcích na základě primárních účetních dokladů jsou vypracovávány konsolidované účetní doklady (registry). Formy účetních registrů, ve kterých se shromažďují informace, si účetní jednotka vypracuje a schvaluje sama, s výjimkou rozpočtových institucí. V tomto případě lze použít i jiné formuláře doporučené autorizovanými subjekty. Za správnost údajů uvedených v účetních registrech odpovídají osoby, které je sestavily.

Obsah účetních registrů, interních výkazů a další dokumentace je obchodním tajemstvím. Nikdo nemá právo seznámit se s obsahem těchto dokumentů jinak, než se souhlasem vedoucího (vlastníka subjektu), rozhodnutím soudu a státního zastupitelství, jakož i v dalších případech stanovených právními předpisy kyrgyzské republiky. Inspektoři, auditoři a další osoby, které získaly přístup k informacím obsaženým v účetních registrech a v interních zprávách, jsou povinni zachovávat obchodní tajemství. Za jeho zveřejnění nese odpovědnost stanovenou právními předpisy Kyrgyzské republiky. Primární účetní doklady mohou na základě jejich rozhodnutí v souladu s právními předpisy Kyrgyzské republiky zabavit pouze orgány pro vyšetřování, předběžné vyšetřování a státní zastupitelství, soudy, daňové orgány.

³² Usnesení vlády Kyrgyzské republiky ze dne 30. března 2010 č. 186 „O schválení standardní jednotné formy primární účetní dokumentace č. OP-5„Zákon o nákupu“.

3.4.3 Finanční výkazy

Finanční výkazy a obecné požadavky k nim jsou následující:

1. Účetní závěrka – prezentace informací o finanční situaci, hospodářských výsledcích a změnách finanční situace účetní jednotky.
2. Ukazatele účetních závěrek musí být sestaveny v národní měně Kyrgyzské republiky
3. V případech stanovených v IFRS, IFRS pro malé a střední podniky a IPSAS jsou účetní jednotky povinny sestavit konsolidovanou účetní závěrku.³³

Po dokončení vypořádání s věřiteli vypracuje likvidační komise (likvidátor) likvidační rozvahu, kterou podepíše její předseda a osoba odpovědná za vedení účetnictví, určená rozhodnutím likvidační komise a schválená vlastníkem majetku právnické osoby nebo orgánu, který rozhodl o zrušení právnické osoby. Při sestavování likvidační rozvahy podléhají údaje o aktivech, pasivech, kapitálu a dalších ukazatelích hodnocení tržní hodnotou, tj. ve výši hotovosti, kterou lze získat v důsledku prodeje předmětu. V případě likvidace účetní jednotky z důvodu její platební neschopnosti (úpadku) se likvidační rozvaha sestavuje s potvrzením o zbývajících aktivech a závazcích účetní jednotky s příslušnými dokumenty, podepsanými správcem a společně se zprávou o své činnosti, předložené soudu a (nebo) schůzi věřitelů. Při vedení účetnictví účetní jednotkou v procesu bankrotu a (nebo) likvidace jsou brány v úvahu požadavky stanovené právními předpisy Kyrgyzské republiky.³⁴

Všechny subjekty, s výjimkou rozpočtových institucí, předkládají finanční výkazy zřizovatelům, účastníkům nebo vlastníků nemovitostí. Finanční výkazy se předkládají ostatním výkonným orgánům státu, bankám a dalším uživatelům v souladu s právními předpisy Kyrgyzské republiky. Subjekty jsou povinny předkládat finanční výkazy určeným adresátům, jednu kopii zdarma. Subjekty, s výjimkou rozpočtových institucí, jsou povinny

³³ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 18.05.2012 č. 56.

³⁴ Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 30.07.2013 č. 178 a Zákon Kyrgyzské republiky ze dne 22.05.2015 č.115.

předkládat roční účetní závěrky do 60 dnů po skončení vykazovaného roku, pokud právní předpisy Kyrgyzské republiky nestanoví jinak. Předložené roční účetní závěrky musí být schváleny v souladu s postupem stanoveným právními předpisy Kyrgyzské republiky.

Rozpočtové instituce předkládají průběžné a výroční zprávy vyššímu orgánu a (nebo) hlavnímu správci rozpočtových prostředků v jím stanoveném časovém rámci. Finanční výkazy se předkládají na papíře. Pokud je to technicky proveditelné a na žádost příslušného orgánu mohou být kopie finančních výkazů předloženy na disketě nebo na jiném elektronickém médiu. Den podání účetní závěrky subjektem je určen datem jejího zaslání poštou nebo datem skutečného přenosu uživateli. Pokud datum předložení účetní závěrky připadne na nepracovní (víkendový) den, je datem jejího předložení první následující pracovní den.³⁵

³⁵ Usnesení Státní komise za vlády Kyrgyzské republiky o standardech účetního výkaznictví a auditu ze dne 30. prosince 2004 č. 36 „O mezitímním účetním výkaznictví“.

3.5 Charakteristika účetního systému Republiky Kazachstán

Provádění účetnictví je stanoveno zákonem zde dne 28. února 2007 O účetnictví a finančním výkaznictví. Tento zákon upravuje systém účetnictví a finančního výkaznictví v Republice Kazachstán, stanoví zásady, základní kvalitativní charakteristiky a pravidla pro účetnictví a finanční výkaznictví.

3.5.1 Účetnictví a jeho metodické základy

Jednotliví podnikatelé mají právo neprovádět účetnictví (s výjimkou přípravy a uchovávání primárních dokumentů) a sestavování účetní závěrky, pokud jsou současně splněny tyto podmínky:

- uplatňovat v souladu s daňovými právními předpisy Republiky Kazachstán zvláštní daňové režimy založené na patentu, zjednodušené prohlášení;
- nejsou registrováni u daně z přidané hodnoty;
- nejsou předmětem přirozených monopolů.³⁶

Pokud některá z podmínek uvedených v tomto odstavci není splněna, je podnikatel povinen vést účetní záznamy a sestavovat účetní závěrky od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém taková nesrovnalost vznikla. Fyzická osoba, která splňuje podmínky uvedené v tomto odstavci a která samostatně rozhodla provádět účetnictví a finančním výkaznictví, je oprávněna vést toto účetnictví od měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo takové rozhodnutí učiněno.³⁷

Malí podnikatelé a právnické osoby působící výlučně prostřednictvím směnárén na základě licence Národní banky Republiky Kazachstán pro směnárénské operace s cizí měnou v hotovosti připravují účetní závěrku v souladu s národním standardem, stejně jako státní podniky založené na právu provozního řízení (státní podniky), připravují účetní zá-

³⁶ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 28.12.2016 č. 34-V.

³⁷ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 10.12.2008 č. 101-IV.

věrky v souladu s mezinárodním standardem pro malé a střední podniky. Velké podnikatelské subjekty a organizace veřejného zájmu jsou povinny připravit účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy.

Finanční organizace provádějí účetnictví a finanční výkaznictví v souladu s mezinárodními standardy a regulačními právními akty Národní banky Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví. Specializované finanční společnosti a islámské speciální finanční společnosti provádějí účetnictví a finanční výkaznictví v souladu s mezinárodními standardy.

Střední podniky i státní podniky založené na právu provozního řízení (státní podniky) mají právo sestavovat účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy nebo mezinárodními standardy pro malé a střední podniky;³⁸

Legislativa Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví obsahuje Právní předpisy Republiky Kazachstán týkající se účetnictví a finančního výkaznictví vycházejí z Ústavy Republiky Kazachstán a sestávají z tohoto zákona a dalších regulačních právních aktů Republiky Kazachstán. Pokud mezinárodní smlouva ratifikovaná Kazašskou republikou stanoví jiná pravidla, než která jsou obsažena v tomto zákoně, použijí se pravidla mezinárodní smlouvy.

Účelem účetnictví a finančního výkaznictví je poskytnout zúčastněným stranám úplné a spolehlivé informace o finanční situaci, výkonnosti a změnách ve finanční situaci jednotlivých podnikatelů a organizací. V rámci účetnictví a finančního výkaznictví se dodržují zásady účetnictví a finančního výkaznictví jsou aktuální a kontinuální. Hlavními kvalitativními charakteristikami finančních výkazů jsou jasnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Účetnictví dle kazašské legislativy je řádný systém pro sběr, registraci a sumarizaci informací o transakcích a událostech jednotlivých podnikatelů a organizací, regulovaný právními předpisy Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví, jakož i

³⁸ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 26.12.2012 č. 61-V.

účetními zásadami. Účetní politika představuje konkrétní zásady, základy, předpisy, pravidla a postupy přijaté pro použití jednotlivým podnikatelem nebo organizací pro účetnictví a finanční výkaznictví v souladu s požadavky právních předpisů Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví, mezinárodní nebo národní standardy, mezinárodní standard pro malé a střední podniky a standardní účetní osnova na základě jejich potřeb a charakteristik činnosti.

Operace a události se odrážejí v účetním systému, přičemž je třeba zajistit následující:

- adekvátní podpora účetních záznamů s originály primárních dokumentů a odraz v účetních záznamech všech transakcí a událostí;
- chronologická a včasná registrace transakcí a událostí;
- sladění syntetického (konečného) účetnictví s analytickým (podrobným).
- operace a události se na syntetických účtech odrážejí metodou podvojného účetnictví na základě standardní účetní osnovy pro účetní organizace, které splňují požadavky stanovené autorizovaným subjektem a (nebo) Národní bankou Republiky Kazachstán.³⁹

Postup provádění analytického účetnictví, operací a událostí stanoví jednotlivý podnikatel nebo úředníci právnické osoby (dále jen vedení), kteří v souladu s legislativními akty Republiky Kazachstán a příslušnými dokumenty nesou aktuální řízení a vedení podnikání na základě potřeb jednotlivého podnikatele nebo organizace. Jednotliví podnikatelé a organizace poskytují účetní a finanční zprávy ve státním a (nebo) ruském jazyce.

3.5.2 Účetní doklady

Účetní dokumentace zahrnuje primární dokumenty, účetní registry, účetní závěrky a účetní pravidla. Účetní záznamy se provádějí na základě primárních dokumentů. Formuláře nebo požadavky na primární dokumenty používané k registraci transakcí nebo událostí

³⁹ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 05.07.2012 č. 30-V.

schvaluje autorizovaný orgán a (nebo) Národní banka Kazašské republiky v souladu s právními předpisy Republiky Kazachstán.

Primární dokumenty, a to jak na papíře, tak na elektronických médiích, musí obsahovat následující požadované podrobnosti:

- 1) název organizace,
- 2) pořadové číslo dokladu za směnu,
- 3) rozsah a předmět plnění,
- 4) sazba DPH,
- 5) cena s DPH,
- 6) způsob platby,
- 7) QR-kód
- 8) sériové číslo pokladny,
- 9) evidenční číslo pokladny,
- 10) IČO,
- 11) místo uskutečnění plnění,
- 12) datum a čas,
- 13) evidenční číslo daňového dokladu,
- 14) název operátora fiskálních dat..⁴⁰

V závislosti na povaze operace nebo události, požadavcích regulačních právních aktů Republiky Kazachstán a způsobu zpracování účetních informací, pokud to není v rozporu s právními předpisy Republiky Kazachstán, mohou být do podrobností zahrnuty další podrobnosti. Primární dokumenty musí být vypracovány v době transakce nebo události nebo bezprostředně po jejich dokončení. Informace obsažené v primárních dokumentech přijatých pro účetnictví se shromažďují a systematizují v účetních registrech. Údaje účetních registrů jsou seskupeny do účetní závěrky.⁴¹

Při sestavování primárních dokumentů a účetních rejstříků na elektronických médiích musí jednotliví podnikatelé a organizace pořizovat kopie těchto dokumentů v listinné

⁴⁰ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 16.05.2014 č. 203-V.

⁴¹ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 26.12.2012 č. 61-V.

podobě pro ostatní účastníky operací, jakož i na žádost státních orgánů, kterým bylo přiznáno takové právo na reklamaci v souladu s právními předpisy Republiky Kazachstán. Opravy hotovosti a primárních dokumentů banky nejsou povoleny. Zbytek primárních dokumentů lze opravit pouze po dohodě s účastníky operací, což musí být potvrzeno podpisy stejných osob, které podepsaly dokumenty s uvedením data změn.

Osoby oprávněné podepisovat účetní doklady stanoví vedení nebo individuální podnikatel. V tomto případě může být stanovena hierarchie podpisových práv v závislosti na pozici dané osoby, množství peněz, rozsahu a podstatě operace. Jednotliví podnikatelé nebo organizace používající elektronický podpis by měli v souladu s právními předpisy Republiky Kazachstán zavést příslušná opatření a kontroly týkající se práva používat a mít přístup k elektronickým podpisům.⁴²

Jednotliví podnikatelé a organizace jsou povinni vést primární dokumenty, účetní registry na papíře a (nebo) elektronická média, finanční výkazy, účetní politiky, programy pro elektronické zpracování účetních údajů po dobu stanovenou právními předpisy Republiky Kazachstán. Obsahem primárních dokumentů a účetních registrů jsou informace tvořící obchodní tajemství, ke kterým mají přístup pouze osoby, které mají povolení od vedení nebo jednotlivého podnikatele, jakož i úředníci státních orgánů v souladu s právními předpisy Republiky Kazachstán.

Osoby, které mají přístup k těmto dokumentům, jsou povinny nezveřejňovat obsah obsahující informace bez souhlasu jejich vlastníka a nemají právo je používat ve svých osobních zájmech. Osoby, které mají přístup k informacím tvořícím obchodní tajemství, odpovídají za jejich prozrazení v souladu s právními předpisy Republiky Kazachstán.⁴³

3.5.3 Finanční výkazy

Prvky účetní závěrky související s oceňováním finanční situace jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál.

⁴² Nařízení Ministra financí Republiky Kazachstán ze dne 13.09.2019.

⁴³ Zákon Republiky Kazachstán „O účetnictví a výkaznictví“ Kapitola 3, Článek 12.

Aktiva jsou zdroje kontrolované jednotlivým podnikatelem nebo organizací v důsledku minulých událostí, z nichž se očekává, že budou plynout budoucí ekonomické výhody.

Závazky jsou odpovědností jednotlivého podnikatele nebo organizace vyplývající z minulých událostí, jehož vyrovnání by mělo za následek odliv zdrojů představujících ekonomické výhody.

Kapitál je podíl na majetku jednotlivého podnikatele nebo organizace, který zůstává po odečtení všech závazků.

Prvky přímo související s měřením výkonu ve výsledovce jsou výnosy a náklady. Příjem je nárůst ekonomických přínosů během vykazovaného období ve formě přílivu nebo zvýšení aktiv nebo snížení pasiv, které vedou ke zvýšení kapitálu, kromě zvýšení spojeného s příspěvkem držitelů akcií. Výdaje jsou poklesem ekonomických výhod během vykazovaného období ve formě odlivu nebo snížení aktiv nebo vzniku závazků, které vedou ke snížení vlastního kapitálu, kromě snížení spojeného s rozdělením mezi držitele akcií.⁴⁴

Vyhodnocení prvků účetní závěrky – stanovení peněžních částek, v nichž jsou tyto prvky vykázány a zaznamenány v účetních a finančních výkazech. Metody a postup pro použití odhadů jsou stanoveny v souladu s mezinárodními standardy, mezinárodními standardy pro malé a střední podniky a požadavky právních předpisů Kazašské republiky o účetnictví a finančním výkaznictví.

Metody účetnictví a postup uznávání prvků účetní závěrky jsou stanoveny v souladu s mezinárodními standardy, mezinárodními standardy pro malé a střední podniky a požadavky právních předpisů Kazašské republiky o účetnictví a finančním výkaznictví.

Finanční výkazy jsou informace o finanční situaci, výsledcích operací a změnách finanční situace jednotlivého podnikatele nebo organizace. Finanční výkazy, s výjimkou výkazů státních institucí, obsahují:

- 1) rozvaha;

⁴⁴ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 26.12.2012 č. 61-V.

- 2) výkaz zisku a ztráty;
- 3) výkaz o peněžních tocích;
- 4) zpráva o změnách vlastního kapitálu;
- 5) vysvětlující poznámka.

Postup sestavování účetní závěrky a další požadavky na ni jsou stanoveny v souladu s mezinárodními standardy, mezinárodním standardem pro malé a střední podniky a požadavky právních předpisů Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví.⁴⁵

Objem, formy a postup při sestavování účetní závěrky státních institucí, s výjimkou Národní banky Kazašské republiky, jsou stanoveny rozpočtovou legislativou Republiky Kazachstán. Finanční výkazy podepisuje vedení a hlavní účetní organizace, individuální podnikatel. Účetní závěrky organizace, ve které účetnictví vede účetní organizace nebo profesionální účetní, podepisuje vedení společnosti, jakož i vedoucí účetní organizace nebo profesionální účetní. Finanční výkazy subjektu veřejného zájmu podepisuje vedení a hlavní účetní, který je profesionálním účetním.⁴⁶

Účetní závěrky připravují organizace v souladu s mezinárodními standardy a mezinárodními standardy pro malé a střední podniky, zveřejněné v kazaštině nebo ruštině organizací, která má písemný souhlas s jejich úředním překladem a (nebo) zveřejněním v Republice Kazachstán od Fondu pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Organizace, které mají dceřiné společnosti, jsou kromě finančních výkazů o činnosti hlavní organizace povinny připravovat a předkládat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s požadavky právních předpisů Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví.⁴⁷

⁴⁵ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 04.12.2008 č. 97-IV.

⁴⁶ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 26.12.2012 č. 61-V.

⁴⁷ Zákon Republiky Kazachstán ze dne 24.11.2015 č. 422-V.

3.6 Charakteristika účetního systému Republiky Tádžikistán

Účetnictví je upraveno zákonem č. 1074 ze 14. března 2014 o účetnictví a účetní závěrce. Tento zákon stanoví organizační a právní rámec, zásady a pravidla účetnictví a financí podávání zpráv v Republice Tádžikistán a upravuje vztahy v této oblasti.

3.6.1 Účetnictví a jeho metodické základy

Hlavním úkolem účetnictví a finančního výkaznictví je poskytovat zúčastněným stranám úplné a spolehlivé informace o finanční situaci, výsledcích operací a změnách finančního postavení organizace.

1. Účetní systém je ucelený systém regulace, registrace a zobecňování informací o transakcích a událostech organizace zřízené právními předpisy Republiky Tádžikistán.
2. Transakce a události promítnuté do účetního systému, jsou poskytovány na základě následujících požadavků:
 - a. adekvátní podpora účetních záznamů s originály primárních dokumentů a odraz v účetních záznamech všech transakcí a událostí;
 - b. chronologická a včasná registrace operací a událostí;
 - c. uvedení syntetického účetnictví do souladu s analytickým softwarem k prvnímu dni každého měsíce.
3. Operace a události se na syntetických účtech podvojným zápisem na základě účtové osnovy účetních organizací, splňující požadavky stanovené autorizovanou vládní agenturou ⁴⁸

⁴⁸ Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 2, Článek 6.

1. Principy účetnictví a finanční: reporty jsou průběžné a časově konzistentní.
2. Hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Kompetence autorizovaného státního orgánu v oboru účetnictví a finančního výkaznictví

1. Autorizovaným státním orgánem v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví je Ministerstvo financí republiky Tádžikistán.
2. Do působnosti autorizovaného státního orgánu patří:⁴⁹
 - a. provádění státní politiky v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví, obecné metodické vedení, vedení akreditace profesních organizací účetních;
 - b. vytvoření poradní rady jako odborného orgánu v oboru účetnictví a finančního výkaznictví.
3. Národní banka Tádžikistánu schvaluje její nařízení a osobní složení;
 - a. vydání certifikátu auditora na základě mezinárodních programů a předložení certifikátu softwarovým organizacím pro elektronické účetnictví v souladu s právní předpisy Republiky Tádžikistán. Určení pořadí vydání certifikátů a podmínky pro certifikaci účetních, software elektronického účetnictví a dobu jeho platnosti, pozastavení a zrušení;
 - b. přijetí nařízení o regulaci účetnictví a finančního výkaznictví po dohodě s oprávněným státním orgánem v oblasti statistiky, jehož provádění je povinné pro všechny organizace sídlící na území Republiky Tádžikistán;
 - c. prezentace informací obsažených v depozitáři všem zúčastněným stranám, včetně veřejnosti; - provádění dalších kompetencí stanovených zákonem Republiky Tádžikistán.⁵⁰

⁴⁹ Zákon Republiky Tádžikistán ze dne 24.02.2017 č. 1400.

⁵⁰ Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 2, Článek 8.

3.6.2 Účetní doklady

Všechny obchodní transakce prováděné organizací musí být podloženy příslušnými dokumenty. Tyto dokumenty slouží jako primární účetní doklady, na jejichž základě se vede účetnictví. Primární účetní doklady jsou přijímány do účetnictví, pokud jsou vystaveny ve formě stanovené oprávněným státním orgánem a obsahují následující požadované podrobnosti:

- 1) název organizace,
- 2) pořadové číslo dokladu za směnu,
- 3) osoba, která uskutečňuje plnění,
- 4) rozsah a předmět plnění,
- 5) sazba DPH,
- 6) cena s DPH,
- 7) způsob platby,
- 8) QR-kód,
- 9) sériové číslo pokladny,
- 10) evidenční číslo pokladny,
- 11) IČO,
- 12) místo uskutečnění plnění,
- 13) datum a čas,
- 14) číslo směny,
- 15) evidenční číslo daňového dokladu.⁵¹

Seznam osob oprávněných podepisovat primární účetní doklady, musí být schválen prvním vedoucím organizace po dohodě s hlavním účetní. Dokumenty používané k formalizaci obchodních transakcí v hotovosti, podepsaný prvním vedoucím organizace, hlavní účetní nebo zmocněnci. Primární účetní doklad je vystaven v okamžiku provedení operace.

⁵¹ Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 2, Článek 12.

Jednostranné opravy v účetních dokumentech nejsou povoleny. Primární účetní doklady lze opravit pouze dle dohody s účastníky obchodních transakcí, což je potvrzeno podpisy stejných osob, které dokumenty podepsaly, s uvedením data vstupu opravy. Primární účetní doklady jsou vyhotoveny na papíře nebo elektronicky.⁵²

3.6.3 Finanční výkazy

Fyzické a právnické osoby jsou odpovědné za organizaci účetnictví a finančního výkaznictví, dodržování předpisů regulačních právních aktů Republiky Tádžikistán. Vedoucí organizací jsou povinni, v závislosti na objemu účetnictví:

- zřídit účetní službu jako strukturální jednotku, v čele s hlavním účetním (účetní);
- představit zaměstnancům pozici účetního;
- v případě potřeby vést účetní záznamy osobně.⁵³

Povinné finanční výkazy v Republice Tádžikistán jsou:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Komentář

Účetní zásady jsou specifické zásady, rezervy, pravidla a postupy přijaté organizacemi pro udržování účetnictví a finančního výkaznictví v souladu s právní předpisy Republiky Tádžikistán, mezinárodními a národními standardy a účetních osnovách založené na jejich potřebách a charakteristikách jejich činností. Účetní politika organizace je schválena rozhodnutím prvního vedoucího organizace nebo osoby odpovědné za stav účetnictví.

⁵² Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 2, Článek 12.

⁵³ Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 2, Článek 9.

Současně jsou schváleny:

- pracovní tabulka účtů;
- formuláře primárních účetních dokladů použitých k registraci obchodní transakce, jakož i formy dokumentů pro interní účetní výpisy;
- postup provádění inventury, metody hodnocení majetku, majetku a závazků;
- pravidla pro tok dokumentů a zpracování účetních informací;
- postup sledování obchodních transakcí a dalších rozhodnutí, nezbytných pro organizaci účetnictví.⁵⁴

Finanční výkazy jsou informace o finanční pozici, výsledcích operací a změnách finanční situace organizace založené na mezinárodních nebo národních standardech. Organizace jsou povinny sestavovat za každé vykazované období výroční a průběžné zprávy v souladu s mezinárodními nebo národními normami.

Pravidla pro přípravu účetní závěrky a další požadavky na jsou stanoveny v souladu s mezinárodními standardy a požadavky právních předpisů Republiky Tádžikistán o účetnictví a finančním výkaznictví.⁵⁵

⁵⁴ Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 2, Článek 9

⁵⁵ Zákon Republiky Tádžikistán O účetnictví a finančním výkaznictví – Kapitola 3, Článek 22

3.7 Charakteristika účetního systému Běloruské republiky

Účetnictví v Bělorusku se řídí Zákonem Běloruské republiky o účetnictví a výkaznictví ze dne 12.07.2013 č. 57-3.

3.7.1 Účetnictví a jeho metodické základy

Účetnictví a výkaznictví jsou založeny na zásadách nepřetržitého trvání podniku, izolace, časového rozlišení, párování příjmů a výdajů, pravdivosti, převahy ekonomického obsahu, obezřetnosti, neutrality, úplnosti, srozumitelnosti, srovnatelnosti a přiměřenosti.

Zásadou nepřetržitého trvání je, že informace o aktivech, pasivech, vlastním kapitálu, výnosech, nákladech organizace se tvoří v účetnictví a výkaznictví v závislosti na záměru organizace pokračovat nebo ukončit svou činnost v budoucnu.⁵⁶

Zásada izolace znamená, že aktiva, pasiva, vlastní kapitál, výnosy, výdaje organizace se účtují odděleně od aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, výnosů, výdajů vlastníka nemovitosti (zakladatelů, účastníků) organizace.

Zásada časového rozlišení znamená, že se obchodní transakce odrážejí v účetnictví a vykazování ve vykazovaném období, ve kterém byly provedeny, bez ohledu na datum jejich vypořádání.

Zásada korespondence mezi výnosy a náklady znamená, že náklady se odrážejí v účetnictví a vykazování v účetním období, ve kterém je vykázán související příjem (pokud existuje).

Zásada pravdivosti znamená, že aktiva, pasiva, vlastní kapitál, výnosy, náklady organizace se odrážejí v účetnictví a výkaznictví, pokud jsou splněny podmínky pro jejich uznání jako takové stanovené právními předpisy Běloruské republiky o účetnictví a výkaznictví.

⁵⁶ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 1, Článek 3, Bod 1.

Zásada převládajícího ekonomického obsahu znamená, že se obchodní transakce odrážejí v účetnictví a vykazování ani tak na základě jejich legálního obsahu, jako spíše jejich ekonomického obsahu.

Zásada obezřetnosti znamená, že účetní odhad aktiv a výnosů organizace by neměl být nadhodnocen a závazky a výdaje by neměly být podceňovány.

Zásada neutrality znamená nedostatečnou orientaci informací obsažených v hlášení organizace určitým uživatelům a (nebo) dosažení určitého výsledku.⁵⁷

Zásada úplnosti znamená přítomnost veškerých informací, které mohou ovlivnit rozhodnutí učiněná uživateli na jejím základě, týkající se finanční situace organizace, při podávání zpráv organizaci.

Princip srozumitelnosti spočívá v tom, že informace obsažené v hlášení organizace jsou přístupné, aby jim uživatelé porozuměli.

Zásadou srovnatelnosti se rozumí schopnost porovnat vykazování organizace za různá vykazovaná období a také vykazování jiných organizací.

Zásada přiměřenosti odkazuje na užitečnost informací obsažených v účtech organizace pro rozhodování uživatelů o finanční situaci organizace.

Řízení účetnictví v organizaci provádí hlavní účetní organizace, vedoucí organizace nebo jednotlivý podnikatel poskytující účetní a zpravodajské služby.⁵⁸

Osoba, která splňuje následující požadavky, je jmenována do funkce hlavního účetního organizace (s výjimkou společensky významné organizace, Národní banky Běloruské republiky): dostupnost vyššího nebo středního odborného vzdělání, které v souladu s právními předpisy Běloruské republiky poskytuje právo pracovat jako účetní a pracovní zkušenosti jako účetní po dobu nejméně tří let; absence pravomocného nebo neobjasněného odsouzení za spáchání trestného činu proti majetku a postup při výkonu hospodářské činnosti.

Do funkce hlavního účetního společensky významné organizace (s výjimkou bank, pojišťovacích organizací) je jmenována osoba, která splňuje následující požadavky: dostupnost osvědčení auditora; absence pravomocného nebo neobjasněného odsouzení za spáchání trestného činu proti majetku a postup při výkonu hospodářské činnosti. Do funkce

⁵⁷ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 1, Článek 3, Bod 8.

⁵⁸ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 2, Článek 8, Bod 1.

hlavního účetního pojišťovací organizace je jmenována osoba, která splňuje následující požadavky: dostupnost osvědčení auditora, neexistence pravomocného nebo neobjasněného odsouzení za spáchání trestného činu proti majetku a postupu při výkonu hospodářské činnosti, dodržování dalších požadavků stanovených právními předpisy Běloruské republiky.

Mezi povinnosti hlavního účetního organizace patří:

- tvorba účetní politiky organizace;
- zřizování a vedení účetních záznamů v organizaci;
- příprava a včasné předložení hlášení organizace;
- další odpovědnosti v oblasti účetnictví a výkaznictví.⁵⁹

Organizace samostatně vytváří své účetní zásady a stanoví je v nařízení o účetních zásadách, které podepisuje hlavní účetní organizace, vedoucí organizace nebo jednotlivý podnikatel poskytující účetní a zpravodajské služby a schvaluje vedoucí organizace. Účetní politika organizace by měla být založena na zásadách účetnictví a výkaznictví stanovených tímto zákonem. Registraci primárních účetních dokumentů, účetních registrů a přípravu zpráv provádí organizace v běloruštině nebo ruštině. Účetní politika organizace zahrnuje:

- typy účetních odhadů používaných organizací;
- účtová osnova účetnictví organizace;
- vyvinutý organizací pro aplikaci forem primárních účetních dokumentů;
- účetní formulář používaný organizací;
- postup inventarizace aktiv a pasiv organizace;
- další způsoby organizace a vedení účetnictví.⁶⁰

Pokud ve vztahu ke konkrétním obchodním transakcím, jednotlivým složkám aktiv, pasiv, vlastního kapitálu, výnosů, výdajů organizace, legislativa Běloruské republiky nestanoví postup pro jejich promítnutí do účetnictví a výkaznictví, je takový postup vyvinut

⁵⁹ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 2, Článek 8, Bod 11.

⁶⁰ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 2, Článek 9, Bod 4.

organizací nezávisle na základě profesionálního úsudku na základě požadavků stanovených právními předpisy Běloruské republiky.

3.7.2 Účetní doklady

Každá obchodní transakce podléhá registraci primárním účetním dokladem. Primární účetní doklady, pokud prezident Běloruské republiky nestanoví jinak, musí obsahovat tyto informace:

- 1) název organizace,
- 2) druh dokladu,
- 3) pořadové číslo dokladu za směnu,
- 4) osoba, která uskutečňuje plnění,
- 5) rozsah a předmět plnění,
- 6) sazba DPH,
- 7) cena s DPH,
- 8) způsob platby,
- 9) sériové číslo pokladny,
- 10) evidenční číslo pokladny,
- 11) IČO,
- 12) místo uskutečnění plnění,
- 13) datum a čas,
- 14) evidenční číslo daňového dokladu.⁶¹

Primární účetní doklady mohou obsahovat další informace, které nejsou povinné.

Formy primárních účetních dokladů, které nejsou uvedeny v tomto zákoně, mohou schválit vládní orgány republiky po dohodě s ministerstvem financí Běloruské republiky nebo vedoucím organizace. Organizace má právo nezávisle schvalovat použití formy primárních účetních dokumentů, bez ohledu na dostupnost formulářů těchto dokumentů,

⁶¹ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 2, Článek 10, Bod 2.

schválených vládními orgány republiky v souladu s tímto zákonem. Primární účetní doklad je vyhotoven během provádění obchodní transakce, a pokud to není možné – ihned po jejím dokončení.

Primární účetní doklad potvrzující provedení práce (poskytnutí služby) může být zhotovitelem (vykonavatelem) a zákazníkem vystaven samostatně v případech stanovených Ministerstvem financí Běloruské republiky. Primární účetní doklad je vyhotoven na papíře a (nebo) ve formě elektronického dokumentu.

Postup provádění oprav v primárních účetních dokladech (s výjimkou primárních účetních dokladů, jejichž formuláře schvaluje Národní banka Běloruské republiky) stanoví Ministerstvo financí Běloruské republiky.

Včasné a správné provedení primárních účetních dokumentů, jejich včasný přenos k promítnutí do účetnictví, jakož i spolehlivost informací v nich obsažených zajišťují osoby, které tyto dokumenty vyhotovily a podepsaly. Kopie primárních účetních dokumentů stažených v souladu s legislativními akty Běloruské republiky jsou součástí účetních dokumentů organizace.

3.7.3 Finanční výkazy

Výroční a průběžné výkazy (s výjimkou měsíčních výkazů) obchodních organizací sestávají z:

- rozvaha;
- výkaz zisku a ztráty;
- výkaz změn vlastního kapitálu;
- výkaz peněžních toků;⁶²

⁶² Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 3, Článek 15, Bod 1.

Organizace, které předkládají jednotlivé výroční zprávy:

- vlastník majetku (zakladatelé, účastníci) organizace a další osoby oprávněné přijímat výroční individuální zprávy podle právních předpisů Běloruské republiky nebo základních dokumentů této organizace;
- státní orgány, jiné státní organizace podřízené vládě Běloruské republiky, pokud jsou jim zpravodajské organizace podřízeny (jsou jejich součástí) nebo jsou podnikatelskými subjekty, jejichž akcie (podíly ve statutárních fondech) patří Běloruské republice nebo administrativně-územní jednotky a jsou převedeny na správu těchto orgánů, organizací;
- jiné organizace v případech stanovených právními předpisy Běloruské republiky.

Organizace (s výjimkou Národní banky Běloruské republiky, rozpočtových organizací, pojišťovacích organizací) předkládají výroční individuální zprávy nejpozději do 31. března roku následujícího po oznámení. Organizace (s výjimkou Národní banky Běloruské republiky, bank, rozpočtových organizací, pojišťovacích organizací) předkládají průběžné individuální zprávy způsobem a podmínkami stanovenými:

- vlastník majetku (zakladatelé, účastníci) organizace a další osoby oprávněné přijímat průběžná individuální hlášení podle právních předpisů Běloruské republiky nebo základních dokumentů této organizace;
- státní orgány, jiné státní organizace podřízené vládě Běloruské republiky, pokud jsou jim zpravodajské organizace podřízeny (jsou jejich součástí) nebo jsou podnikatelskými subjekty, jejichž akcie (podíly ve statutárních fondech) patří Běloruské republice nebo správně-územní jednotky a jsou převedeny na správu těchto orgánů, organizací.⁶³

Postup a podmínky pro předkládání konsolidovaných výkazů stanoví vlastník majetku (zakladatelé, účastníci) organizace a další osoby oprávněné k přijímání konsolidovaných výkazů podle právních předpisů Běloruské republiky nebo příslušných dokumentů této organizace (pro bankovní skupiny, bankovní podíly – Národní banka Běloruské republiky). Postup a podmínky pro předkládání konsolidovaných zpráv stanoví vládní orgány

⁶³ Zákon Republiky Bělorusko O účetnictví a výkaznictví, Kapitola 4, Článek 16, Bod 1.

republiky, které provádějí státní regulaci a řízení v určité oblasti hospodářské činnosti, a další osoby oprávněné přijímat konsolidované zprávy podle právních předpisů Běloruské republiky.

Výroční zprávy organizace v případech stanovených právními předpisy Běloruské republiky podléhají povinnému zveřejnění. Pokud roční výkazy podléhají povinnému auditu v souladu s legislativními akty Běloruské republiky, jsou zveřejňovány společně se zprávou auditora o těchto prohlášeních. Postup a podmínky zveřejňování zpráv stanoví právní předpisy Běloruské republiky.

4 Vlastní práce

V praktické části práce bude provedena komparace účetních dokladů s uvedenými příklady, komparace účetních výkazů, podmínek povinného auditu, daňového zatížení a jeho vlivu na výsledek hospodaření.

Nepodařilo se porovnat účetní zásady sledovaných zemí, protože všechny země se o nich zmiňují bez vymezení konkrétních zásad. Výjimku tvoří Bělorusko, které má ve znění zákona o účetnictví vyjmenovanou a podrobně popsanou každou zásadu.

4.1 Komparace účetních dokladů

Základní požadavky na účtenky všech pěti zemí jsou v zásadě podobné. V každé zkoumané zemi musí doklad obsahovat název organizace, IČO, datum, předmět, rozsah a místo plnění a ostatní základní údaje. Odlišnosti se projevují v technologickém pokroku daných zemí (využití QR-kódu), daňových rozdílech (daň z prodeje v Kyrgyzstánu, která se vybírá vždy) nebo v drobnostech jako například příjmení osoby prodávající.

Níže budou uvedeny příklady účtenek a rozebrány jejich odlišnosti. V komparaci chybí ilustrace účtenky z Tádžikistánu z důvodu špatné kvality dostupného materiálu.

Obrázek 1 Příklad účtenky vystavené dle ruských předpisů

Кассовый чек / Приход	
ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "СЕТЬ ЗООМАГАЗИНОВ КОТМАРТ"	
ФИСКАЛЬНЫЙ ДОКУМЕНТ	#27462
ДАТА ВЫДАЧИ	10.12.20 13:45
КАССИР	Иванова И.И.
НОМЕР СМЕНЫ	#506
ДОКУМЕНТ В СМЕНЕ	#14
ИНН пользователя	5406624383
РН 0002439013029652	ИНН
ФН 9287440300480380	ФПД 691847480
<hr/>	
Сухой корм для кошек GARMINA N&D мясо дикого кабана с яблоком, 300 г	1 X 523.00 = 523.00
<hr/>	
Влажный корм для кошек PRO PLAN стерилизованные, курица в подливке, 85 г	10 X 52.80 = 528.00
<hr/>	
ИТОГ	1051.00
Наличными	1051.00
Безналичными	0.00
в т.ч. налоги	
НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ	1051.00
<hr/>	
	

Zdroj: gazeta-unp.ru

Hlavní odlišnosti v náležitostech ruské účtenky jsou dvě. Sériové číslo fiskální paměťové karty a Forma zdanění.

Fiskální paměťová karta je zařízení, které ukládá informaci o operacích, které provádí obchodní pokladna. Informace jsou pomocí karty šifrovány a ukládány bez možnosti změny uložených údajů. Dále zařízení posílá uložené údaje takzvanému Operátorovi fiskálních dat, který je zpracovává a sdílí s Federální daňovou službou.

Obrázek 2 Fiskální paměťová karta



Zdroj: 1-ofd.ru

Operátorem fiskálních dat jsou společnosti s licenci od Federální daňové služby, zabývá se sběrem a zpracováním dat z fiskálních paměťových karet.

Formou zdanění se rozumí jeden z pěti způsobů zdanění podnikatelů v Rusku. Pro všechny platí základní forma zdanění ovšem má-li na to podnikatel nárok, může přejít na jednu ze čtyř ostatních forem. Formy se dělí na:

1. Základní forma danění
2. Zjednodušená forma danění
3. Sjednocená zemědělská daň
4. Individuální forma danění
5. Daň na profesionální činnost

Méně významnou odlišnost od ostatních zemí představuje fakt, že v Rusku musí být na dokladu napsáno celé jméno osoby, která doklad vystavila. Ve zbytku zkoumaných subjektů daný údaj nahrazuje buď číslo, nebo chybí úplně.

Обрiзек 3 Прiклад iченкы выстaвенe дле кыргызскыч прeдписiу



Zdroj:24.kg

Na кыргызскe iченкe се jако nа jединe nаchазi двe дановe сазы. Класикi Даn з приданe hodnotы (НДС) а также Даn з продеје (НСП – Налог с продежи). Даn з продеје в Кыргызстiну се выбiрi при кiждe трансакци а чини од 1-3 % в zавислости на typu plнeнi.

Обрiзек 4 Прiклад iченкы выстaвенe дле бeлорускыч прeдписiу



Zdroj: transfer-service.by

Beлорускi dokлад се vyzначује chыбeжiцим QR-kоdеm zа, pomоci kтерeго се v остатних zemich на вебoвых стрiнках прiслушных институци provерује pravост iченкы.

Dle informací dostupných na státním webu nalog.gov.by se v Republice Bělorusko QR-kód používá pouze při transakcích uskutečněných přes internet a nahrazuje klasickou účtenku.

Obrázek 5 Příklad účtenky vystavené dle kazašských předpisů

ТОО "ПРИМЕР"	
Добро пожаловать	
РК, АЛМАТЫ, 050000	
улица Кассовая, д.1	
ИНН (БИН)	123456789123
ЗНН	123456789
РНН	123456789123
09.04.19 15:19	
ПРОДАЖА	000000000000/#12345
НАИМЕНОВАНИЕ ТОВАРА	
1 шт. X 900.00	=900.00
ИТОГО	=900.00
НАЛИЧНЫМИ	=900.00
ПО НАЛОГУ А	12X
НДС-12X	=96.43

ОФД КАЗАХТЕЛЕКОМ	
ФИСК. ПРИЗНАК	1234567890
РН В КГА	123456
ВРЕМЯ: 09.04.19 15:19	
СПАСИБО ЗА ПОКУПКУ	
Для проверки подлинности чека	
Зайдите на www.consumer.oofd.kz	



Zdroj: uchet.kz

Kazašská účtenka se odlišuje od ostatních údajem o názvu operátora fiskálních dat a na rozdíl od ostatních zemí, na ní není vyžadován údaj o osobě, která uskutečnila plnění ať už ve jmenné nebo číselné podobě. Také zde není vyžadován údaj o druhu vystaveného dokladu, v čemž je podobná s Tádžickou formou, která se dle dostupných údajů jinak v ničem zásadně neliší od ostatních dokladů.

Největší počet povinných údajů na účetním dokladu mají v Ruské federaci a to 17. Dále potom 15 v Kyrgyzstánu a Tádžikistánu. Nejméně povinných údajů mají v Kazachstánu a Bělorusku a to 14.

Tabulka 1 Komparační tabulka náležitostí účetních dokladů

Ukazatel	Rusko	Kyrgyzstán	Kazachstán	Tádžikistán	Bělorusko
Název organizace	✓	✓	✓	✓	✓
Druh dokladu	✓	✓	×	×	✓
Pořadové číslo dokladu za směnu	✓	✓	✓	✓	✓
Osoba, která uskutečňuje plnění	✓	✓	×	✓	✓
Rozsah a předmět plnění	✓	✓	✓	✓	✓
Sazba DPH	✓	✓	✓	✓	✓
Sazba Daně z prodeje (jen Kyrgyzstán)	×	✓	×	×	×
Cena s DPH	✓	✓	✓	✓	✓
Způsob platby	✓	✓	✓	✓	✓
QR-kód	✓	✓	✓	✓	×
Sériové číslo fiskální paměťové karty	✓	×	×	×	×
Sériové číslo pokladny	×	×	✓	✓	✓
Evidenční číslo pokladny	✓	✓	✓	✓	✓
IČO	✓	✓	✓	✓	✓
Forma zdanění	✓	×	×	×	×
Místo uskutečnění plnění	✓	✓	✓	✓	✓
Datum a čas	✓	✓	✓	✓	✓
Číslo směny	✓	×	×	✓	×
Evidenční číslo daňového dokladu	✓	✓	✓	✓	✓
Název operátora fiskálních dat	×	×	✓	×	×
Počet povinných údajů	17	15	14	15	14

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.2 Komparace finančních výkazů

Finanční výkazy, které je potřeba předložit ve všech zemích jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a komentář s vysvětlením. Přitom v Kyrgyzstánu a Tádžikistánu se jedná o úplný soubor dokumentů, které jsou potřeba. V Tádžikistánu je náhled na účetní závěrku přístupný pouze s plnou mocí samotné společnosti. Státní organizace mají ovšem povinnost zveřejnit závěrku pomocí masmédií.

Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu se musí podávat v Kazachstánu a Bělorusku. Příloha se musí podávat pouze v Rusku.

Zda jsou některé výkazy povinné nebo dobrovolné se nepodařilo dohledat.

Datum zveřejnění účetní závěrky se ve všech zemích různí. Pro Kyrgyzstán to jsou 2 měsíce, pro Rusko a Bělorusko to jsou 3 měsíce, pro Kazachstán a Tádžikistán 4 měsíce.

Tabulka 2 Komparační tabulka povinných finančních výkazů

Ukazatel	Rusko	Kyrgyzstán	Kazachstán	Tádžikistán	Bělorusko
Rozvaha	✓	✓	✓	✓	✓
Výkaz zisku a ztráty	✓	✓	✓	✓	✓
Přehled o peněžních tocích	×	×	✓	×	✓
Přehled o změnách vlastního kapitálu	×	×	✓	×	✓
Příloha	✓	×	×	×	×
Komentář	✓	✓	✓	✓	✓

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Tabulka 3 Komparační tabulka zveřejnění závěrky

Ukazatel	Rusko	Kyrgyzstán	Kazachstán	Tádžikistán	Bělorusko
Datum zveřejnění účetní závěrky (od konce účetního období)	3 měsíce	2 měsíce	4 měsíce	4 měsíce	3 měsíce

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.3 Komparace podmínek povinného auditu

V Ruské federaci jsou povinny provádět každoroční audit:

- organizace, které jsou připuštěny k trhu cennými papíry,
- organizace, které jsou profesionálními aktéry na trhu cennými papíry,
- fondy,
- organizace, které mají výsledek hospodaření za předchozí rok vyšší než 800 000 Ruských rublů,
- organizace, které mají sumu aktiv v rozvaze ke konci předchozího roku vyšší než 400 000 Ruských rublů.

V Kyrgyzstánu jsou povinny provádět každoroční audit:

- banky a jiné organizace s licenci Národní Banky Kyrgyzstánu,
- pojišťovny,
- investiční fondy,
- nestátní penzijní fondy,
- akciové společnosti.

V Kazachstánu jsou povinny provádět každoroční audit:

- akciové společnosti,
- státní společnosti ve sféře vzdělání a medicíny,
- pojišťovny,
- banky,
- profesionální aktéři trhu s cennými papíry,
- penzijní fondy,
- civilní letecké společnosti,
- organizace zpracovávající bavlnu,
- organizace s více než 50 zaměstnanci,
- organizace jejichž výsledek hospodaření přesahuje Měsíční výpočetní index (používá se pouze v praxi Kazachstánu pro výpočet mnohých veličin, obnovuje se měsíčně) vynásobený na 3 000 000.

V Tádžikistánu jsou povinny provádět každoroční audit:

- organizace, které představují společenský zájem (velké společnosti, pojišťovny, finanční organizace, banky, nestátní penzijní fondy),
- střední společnosti,
- akciové společnosti,
- subjekty přírodních monopolů,
- subjekty podnikající v těžbě.

V Bělorusku jsou povinny provádět každoroční audit:

- akciové společnosti,
- burzy,
- pojišťovny,
- rezidenti Parku vyšších technologií,
- profesionální aktéři trhu s cennými papíry,
- společnosti, jejichž výsledek hospodaření přesahuje Základní hodnotu (používá se v praxi Běloruska, pro výpočet mnohých veličin, obnovuje se každoročně)

Podmínky provedení povinného auditu si jsou u všech zemí v zásadě podobné. Liší se spíše terminologií, kdy ve většině zemí mnohé podmínky zaberou více bodů a v Tádžikistánu se zákoník obejde výrazem „Organizace představující veřejný zájem“.

Spíše je možné zaregistrovat odlišnosti spojené s konkrétním vyspělým odvětvím dané země, jako například povinnost auditu pro všechny rezidenty Parku vyšších technologií v Bělorusku (outsourcingový světový gigant, který před běloruskou politickou krizí roku 2020, měl významný podíl na HDP), nebo organizace zpracovávající bavlnu v Kazachstánu.

4.4 Komparace daňového zatížení

Daňové systémy zkoumaných zemí se ukázaly jako velmi různorodé, a představují nejzajímavější část pro danou komparaci. Daň z přidané hodnoty ve většině zemí existuje v různých sazbách.

V Ruské federaci se uplatňuje základní sazba 20 %. Snížená sazba se týká v první řadě produkce určené pro děti (od oblečení po hračky), tiskovin, potravin a vnitrostátní dopravy. Nulová sazba se uplatňuje pouze v případě exportu.

Kyrgyzská sazba DPH je 12 % a uplatňuje se na veškerý obchodní prodej, kromě zemědělského. Vše spojené se zemědělstvím v Kyrgyzstánu od července 2021 využívá sazbu 0 %. Zajímavostí Kyrgyzstánu je takzvaná Daň z prodeje, která se odvádí do státního rozpočtu z každého prodeje a stejně jako DPH se nevybírání v zemědělství. Od září roku 2021 se v rámci stimulace přechodu na bezkontaktní platby daň vybírá pouze při hotovostních platbách.

V Kazachstánu hodnota DPH činí 12 % a uplatňuje se ke všemu bez výjimky. Nulová sazba se týká pouze exportu.

Tádžikistán plánuje zásadní reformu Daňového kodexu. Počínaje rokem 2024 bude základní sazba DPH 18 % snížena na 13 % a snížená sazba, která se uplatňuje v stavebním a gastronomickém sektoru snížena z 7 % na 5 %. Tádžikistán se stejně jako Kyrgyzstán snaží stimulovat bezhotovostní transakce. Proto sazba DPH pro hotovostní platby zůstane 18 % a snížená sazba se zvýší oproti původní ze 7 % na 10 %.

Výše sazeb DPH v Bělorusku je stejná jako v Ruské federaci a vybírá se při podobných podmínkách. Rozdílem je ovšem fakt, že v Bělorusku jako v jediné zkoumané zemi existuje i zvýšená sazba DPH 25 %. Daná sazba se uplatňuje na obchod s energiemi.

Daň z příjmu právnických je nejnižší v Kyrgyzstánu, nízká daňová povinnost má za úkol zvýšit ochotu obyvatelstva podnikat. 15% sazba v Kazachstánu je též relativně nízká a klade si stejné cíle jako v Kyrgyzstánu. Obě republiky se snaží o aktivní přilákání zahraničních investic a mají vysokou úroveň ochrany soukromého vlastnictví spolu s nízkou byrokracií. V řebříčku ekonomických svobod se Kazachstán nachází na 34. místě nedaleko České republiky, která je 27. místě. Kyrgyzstán je na tom hůře s 78. místem, ale přitom je v řebříčku před Chorvatskem (79. místo) a Řeckem (96. místo).

Rusko a Bělorusko mají Daň z příjmu fyzických osob ve výši 20 % a 18 %, jsou známy vysokými státními zásahy do ekonomiky a v Indexu ekonomické svobody zauímají 92. a 96. místo.

Nejvyšší sazbu Daně z příjmu fyzických osob má Tádžikistán a to 25 %.

Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti je ve všech sledovaných zemích přibližně stejná a to 13 % v Rusku a Bělorusku a 10 % v Kyrgyzstánu a Kazachstánu. Výjimkou je Tádžikistán, kde se uplatňují dvě sazby pro příjmy ze závislé činnosti. Pracovníci, kteří dostávají méně než 140 Tádžických somoni (dále TJS) platí 8 % daň. Na příjem vyšší než 140 TJS se uplatňuje daň ve výši 21 % což je nejvyšší daň z příjmu ze závislé činnosti mezi komparovanými subjekty. Průměrná mzda v Tádžikistánu přitom činí 1535 TJS (přibližně 135 Amerických dolarů).

Ve třech zemích se uplatňuje zvýšená sazba Daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti pro nerezidenty, a to v Kazachstánu 20 %, Tádžikistánu 25 % a nejvyšší v Ruské federaci 30 %.

Tabulka 4 Komparační tabulka daňového zatížení

Ukazatel	Rusko	Kyrgyzstán	Kazachstán	Tádžikistán	Bělorusko
Daň z přidané hodnoty	20 %, 10 % a 0 %	12 % a 0 %	12 % a 0 %	18 %, 7 %	20 %, 10 %, 0 % a 25 %
Daň z prodeje	×	1 %, 2 % a 3 %	×	×	×
Daň z příjmu právnických osob	20 %	10 %	15 %	25 %	18 %
Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti	13 % a 30%	10 %	10 % a 20 %	8 %, 21 % a 25 %	13 %

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

4.5 Komparace vlivu daně z příjmu na výsledek hospodaření

V této části bude srovnán vliv daně z příjmu právnických osob na výsledek hospodaření. Pro přehlednost bude využita fiktivní ruská firma Matrioshka s.r.o. zaměřená na prodej delikates, která má dceřinou společnost v každé zmíněné zemi. Její výsledek hospodaření pro transparentnost dosáhne v každé zemi 10 000 USD. Všechny země budou zasaženy do jedné tabulky, jelikož, princip výpočtu je v nich identický.

Tabulka 5 Komparační tabulka vlivu daně z příjmu na výsledek hospodaření

Ukazatel	Rusko	Kyrgyzstán	Kazachstán	Tádžikistán	Bělorusko
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 000 USD	10 000 USD	10 000 USD	10 000 USD	10 000 USD
Daň z příjmů splatná	2 000 USD	1 000 USD	1 500 USD	2 500 USD	1 800 USD
Daň z příjmů odložená	0 USD	0 USD	0 USD	0 USD	0 USD
Výsledek hospodaření po zdanění	8 000 USD	9 000 USD	8 500 USD	7 500 USD	8 200 USD

Zdroj: Vlastní zpracování, 2021

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že nejvýhodnější je podnikat v Kyrgyzstánu, který má nejnižší daňovou sazbu v rozměru 10 %. Nejméně výhodné je to potom v Tádžikistánu se sazbou 25 %.

5 Závěr

Bakalářská práce se zabývala srovnáním účetních systémů pěti ruskými mluvících zemí, vytvořením komparačních tabulek a interpretací výsledků. Účetní systémy těchto zemí mají společnou praxi s transformací z čisté plánované ekonomiky do ekonomiky smíšené.

Autorem byla popsána harmonizace účetnictví ve světě a následně byly charakterizovány účetní systémy Ruska, Běloruska, Kazachstánu, Kyrgyzstánu a Tádžikistánu na základě jejich vlastních sbírek zákonů o účetnictví.

Komparační tabulky ukázaly rozdíly mezi jednotlivými aspekty zkoumaných účetních systémů. Účetní systémy si jsou v zásadě velmi podobné ve většině srovnávaných faktorů. Rozdíly se většinou projevují v drobnostech, jako povinné údaje na účetních dokladech atd. Hlavní rozdíl potom představuje daňová zátěž, která se může lišit v různých zemích i o desítky procent a mít významný vliv na výsledek hospodaření.

Podnikatelé či firmy tak největší rozdíly pocítí právě při odvodu daní. V jiných aspektech se systémy liší minimálně, například Kazachstán má nejpodrobnější popis podmínek povinného auditu, a Bělorusko má jako jediné vypsané a popsané své účetní zásady a tak podobně. Další významnější rozdíly je možné očekávat v úrovni byrokracie.

Bylo možné předpokládat, že si budou účetní systémy velmi podobné, protože jsou zmiňované státy spojeny společnou historií a praxí.

Dle autora dané práce jsou rozdíly v účetních systémech (s výjimkou daňové zátěže) spíše symbolické a větší by bylo možné nalézt, pokud by se srovnávala některá ze zkoumaných zemí se zemí s delší tradicí soukromého podnikání nebo se zeměmi, které se po rozpadu Sovětského svazu vydaly demokratičtější cestou jako jsou například státy Pobaltí.

Výstupem této bakalářské práce je v první řadě seznámení s účetními systémy zemí a nahlédnutí na rozdíly v jejich právní regulaci.

6 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

DVOŘÁKOVÁ, D. 2009. Finanční účetnictví a výkaznictví. 2.vyd. Brno: Computer Press, 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

MRAČKO, M. 2003. Jednoduché a podvojně účetnictví. 8.vyd. Epos, 2003. 125 s. ISBN 80-8057-515-0.

KOCH, J. 2019. Účetní závěrka podnikatelů bez chyb, pokut a penále. Český Těšín : PORADCE, s.r.o., 2019. ISBN 978-80-7365-431-3.

PILÁTOVÁ, J. 2017. Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele : vyhláška č. 500/2002 Sb., návrh účtového rozvrhu pro podnikatele s vazbou na položky účetních výkazů, České účetní standardy, zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Olomouc : Anag, 2017. ISBN 978-80-7554-066-9.

SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. Účetnictví ve finančním řízení. 1.vyd. Bratislava: Súvaha, 2008. 300s. ISBN 978-80-89265-08-4.

TUMPACH, M. 2008. Manažerske a nákladové účtovníctvo. 1.vyd. Bratislava: Lura Edition, 2008, 253s. ISBN 978-80-8078-168-2.

BARTKOVÁ, H. 2016. Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2016. ISBN 978-80-248-3989-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. 2014. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

VAŠEK L. 2016. Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-87985-09-0.

Elektronické zdroje

Ruská federace. Федеральнзй закон о бухгалтерскоу учете № 402-ФЗ от 6.12.2011 редакция 26.07.2019 (Federální zákon o účetnictví č. 402-ФЗ platný od 2.12.2011 v redakci 26.07.2019) [Online]. 2019 [cit. 13.11.2020]. Dostupné z:

https://legalacts.ru/doc/402_FZ-o-buhgalterskom-uchete/

Ministerstvo financí Republiky Kazachstán. Закон Республики Казахстан О бухгалтерском учете и финансовой отчетности (Zákon Republiky Kazachstán o účetnictví a finančním výkaznictví) [Online]. 2020 [cit. 20.1.2021]. Dostupné z:

https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30092011#pos=1;2

Ministerstvo financí Kyrgyzské republiky. Закон Кыргызской Республики О бухгалтерском учете (Zákon Kyrgyzské republiky О účetnictví) [online]. 2002 [cit. 30.1.2021]. Dostupné z: <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/1032>

Ministerstvo financí Republiky Tádžikistán. Закон Республики Таджикистан О бухгалтерском учете и финансовой отчетности (Zákon Republiky Tádžikistán О účetnictví a finančním výkaznictví) [Online]. 2011 [Cit 20.02.2021]. Dostupné z:

<http://ncz.tj/content/закон-республики-таджикистан-о-бухгалтерском-учете-и-финансовой-отчетности>

Ministerstvo financí Republiky Bělorusko. Закон Республики Беларусь О бухгалтерском учете и отчетности (Zákon Republiky Bělorusko О účetnictví a výkaznictví) [online]. 2013 [cit. 10.3.2021]. Dostupné z:

<https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=h11300057>