

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra: Finanční účetnictví a auditing

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Název bakalářské práce:

Regulace účetnictví na Ukrajině

Autor bakalářské práce: Nataliia Korniienko

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Skálová, Ph.D

Rok obhajoby: 2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci na téma „Regulace účetnictví na Ukrajině“ zpracovala samostatně a veškerá použitá literatura a další prameny jsou uvedeny v příloženém seznamu.

V Praze dne _____

Podpis _____

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce paní Ing. Janě Skálové za nabídku se tímto tématem zabývat, za její podporu a cenné rady. Rovněž bych chtěla poděkovat paní Natalii Maljovane a Ludmile Kornienko za poskytnutí potřebných informací a dokumentů. V neposlední řadě bych také poděkovala paní Mgr. Ivě Blažkové za jazykovou korekturu mé práce.

Obsah

Úvod	5
1. Právní aspekty podnikání na Ukrajině	6
1.1. Organizačně právní formy společností na Ukrajině	6
1.2. Výběr právní formy pro auditorskou nebo účetní společnost	9
1.3. Získání licence na auditorskou činnost	13
2. Regulace účetnictví na Ukrajině	14
2.1. Právní úprava účetnictví na Ukrajině	14
2.2. Struktura zákona Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví na Ukrajině“	14
2.2.1. Účel vedení účetnictví a finančního výkaznictví	15
2.2.2. Základní principy účetnictví a finančního výkaznictví	16
2.2.3. Primární účetní doklady a účetní evidence	19
2.2.4. Inventarizace majetku a závazků	20
2.3. Účetní standardy na Ukrajině	20
2.4. Organizace účetnictví podniku	22
2.4.1. Systém účtů, účtová osnova, účtový rozvrh	24
2.5. Účetní závěrka a její zveřejnění	25
2.5.1. Obecné požadavky k účetní závěrce a jejímu zveřejnění	26
2.5.2. Ověření účetní závěrky	28
2.5.3. Struktura účetní závěrky	28
2.5.3.1. Rozvaha	29
2.5.3.2. Výkaz o finančních výsledcích	29
2.5.3.3. Přehled o peněžních tocích	30
2.5.3.4. Přehled o vlastním kapitálu	30
3. Daňový systém Ukrajiny	30
Závěr	32
Seznam použité literatury	33
Přílohy	35

Úvod

Poptávka po auditu a konzultačních službách může sloužit jako nepřímý ukazatel vývoje ekonomiky země. Ukrajinská ekonomika se stává zralejší, předvídatelnější a atraktivnější pro investory. Z padesáti nejdražších společností světa má deset na Ukrajině své pobočky nebo dceřiné společnosti. Zvýšená poptávka po kvalitních produktech, službách a kvalifikovaném personálu mění způsoby řízení podnikání na Ukrajině.

V roce 2003 rychle rostoucí počet auditorských zakázek od firem překročil i ta nejoptimističtější očekávání na trhu. Mnohé společnosti nebyly připravené vyhovět všem potenciálním klientům.

Nejvíce žádanou službou u auditorských firem je dnes vedení účetnictví, sestavování účetních výkazů dle mezinárodních norem, modernizace stávajícího účetního systému, školení účetních, publikace příruček o účetnictví a mezinárodním zdanění, finanční analýza, audit, automatizace účetnictví apod.

V poradenských službách jsou nejvíce poptávanými službami daňové poradenství (daňové plánování a daňové účetnictví) a právní poradenství, zejména v oblasti obchodního práva. Žádaným segmentem jsou také služby oceňování v důsledku restrukturalizace průmyslu, vzniku finančních průmyslových skupin a privatizačních procesů. Je nutno zaznamenat také zvýšení poptávky po specializovaných službách asistence při investičních operacích jak ze strany ukrajinských podniků, tak i ze strany zahraničních investorů. Mezi ně patří získávání investic, komplexní hodnocení činnosti společností, příprava obchodních plánů a průzkumu trhů, restrukturalizace a reorganizace podniků, fúzí a akvizic.

V poslední době také roste popularita pro Ukrajinu dříve „exotických“ zaměření jako vnitřní audit ve smyslu komplexní kontroly systému řízení a evidence, ekologický audit, zejména hodnocení efektivnosti využívání zdrojů nerostných surovin, škod způsobených na životním prostředí nebo audit ve sportu.

Všude ve světě se skutečné špičky v oblasti poradenských služeb sjednocují do "velkých čtyřek", "pětek" apod. – jako například PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young a KPMG. Nicméně na Ukrajině není obecné povědomí o těchto společnostech ještě rozšířené, a proto je zde v sektoru poradenských a auditorských služeb dostatek příležitostí pro vstup nových hráčů.

Tato bakalářská práce se skládá ze dvou částí. První z nich se týká některých právních aspektů týkajících se založení auditorské nebo účetní společnosti na Ukrajině. Druhá část je věnována samotné regulaci ukrajinského účetního systému a obsahuje i krátký přehled daňového systému na Ukrajině.

1. Právní aspekty podnikání na Ukrajině

1.1. Organizačně právní formy společností na Ukrajině

Legislativa Ukrajiny specifikuje pojmy jako organizační forma, typ a kategorie společnosti. Každý z nich se používá pro zařazení podniku podle určitého znaku. Z hlediska organizační formy obchodní zákoník vymezuje tyto druhy společností: soukromé, kolektivní, zřízené na základě společného vlastnictví občanů – komunální, státní a obchodní¹.

Je třeba také brát v potaz, že v době vzniku některých podniků na Ukrajině byly podle aktuálních právních předpisů zřízeny a jsou dodnes provozovány i jiné typy společností: individuální, rodinné, společné (včetně společností se zahraničním kapitálem).

Pokusím se proto podrobněji charakterizovat nejběžnější z uvedených organizačních forem.

Soukromý podnik je organizačně právní forma podnikání založená na vlastnictví fyzické osoby. Označení „soukromý“ kromě vlastnictví vyjadřuje i hlavní rys právního postavení této organizační formy. Podle legislativy Ukrajiny je majitel tohoto podniku zároveň podnikatelem, tj. vlastnictví a správa majetku nejsou odděleny.

Kolektivní podnik je organizačně právní forma podnikání založená na vlastnictví pracovního kolektivu podniku. To znamená, že podnik patří kolektivu spolumajitelů (zakladatelům, členům kolektivu), kteří jednají jako jeden subjekt podle práva kolektivního vlastnictví. Právní subjektivita majitele (v tomto případě skupiny vlastníků organizovaných do kolektivního podniku) je realizována prostřednictvím právnické osoby – společnosti, která vlastní, používá a nakládá s majetkem v souladu se svými stanovami.

Státní podnik je příkladem právní formy založené na státním vlastnictví. Označení „státní“ ukazuje, že tato společnost má zvláštní právní postavení v porovnání s jinými podnikatelskými subjekty. Tyto vlastnosti jsou způsobeny oddělením držby majetku od správy majetku ve státním podniku. Samotný podnik je objektem práva státního vlastnictví.

Společný podnik je právní formou podnikání založenou na základě kombinace různých forem vlastnictví, tzv. smíšené formy vlastnictví. Společné podniky obvykle nabývají formy obchodních společností a tímto se stávají subjekty práva kolektivního vlastnictví.

Zakladateli společných podniků mohou být zahraniční a tuzemské právnické osoby, občané Ukrajiny a občané jiných zemí. V závislosti na této skutečnosti existují dva typy společných podniků:

- a) standardní (národní) společné podniky,
- b) společné podniky se zahraničními investicemi.

¹ článek 63 obchodního zákoníku

Společné podniky se zahraničními investicemi jsou společnosti s jakoukoli organizačně právní formou v souladu s právními předpisy Ukrajiny v případě, že se zahraniční investice podílí na základním kapitálu alespoň 10 %².

Společnost získává status společnosti se zahraničním kapitálem ode dne registrace zahraniční investice v bilanci podniku. Právní postavení a činnost těchto podniků se kromě obchodního zákoníku řídí také zákony Ukrajiny č. 93/96-VR, o režimu zahraničního investování a č. 1560-XII, o zahraničních aktivitách.

Zahraniční společnost je právní formou podniku se sídlem na Ukrajině, který vznikl podle legislativy cizího státu a jehož majetek je zcela ve vlastnictví zahraničních občanů, právnických osob nebo státu.

Pojem „zahraniční vlastnictví“ znamená, že se společnost podřizuje různým jurisdikcím. Interní aktivity zahraničního podniku se řídí zákony země, které podnik patří. Ukrajinské právní předpisy tyto vztahy neregulují. Nicméně podmínky registrace a hospodářské činnosti zahraničních společností na Ukrajině se řídí ukrajinskou legislativou, tj. ekonomické aktivity zahraničních firem spadají do vnitrostátního právního režimu.

Nejběžnější formou podnikání na Ukrajině jsou *obchodní společnosti*. Jejich činnost je upravena zákonem Ukrajiny č. 887-XII, o hospodářských podnicích. Podle tohoto zákona je za obchodní společnost považován podnik, instituce nebo organizace zřízená na základě dohody právnických osob nebo občanů o sjednocení majetku a podnikání za účelem dosažení zisku. Obchodní společnosti mohou vykonávat jakoukoli podnikatelskou činnost, která není v rozporu s právními předpisy Ukrajiny. Obchodní společnosti mohou získávat a realizovat majetková a soukromá nemajetková práva, zřizovat bankovní účty, vystupovat jako žalobce nebo žalovaný u soudu³.

Obchodní společnosti jsou právnickými osobami. Zakladateli a členy obchodních společností mohou být podniky, instituce, organizace, občané Ukrajiny a nerezidenti.

Mezi obchodní společnosti patří:

- akciové společnosti
- společnosti s ručením omezeným
- společnosti s dodatečným ručením
- veřejné obchodní společnosti
- komanditní společnosti

Akciová společnost je hospodářským podnikem, jehož základní kapitál je rozdělen na určitý počet akcií stejné nominální hodnoty a který je zodpovědný za závazky pouze do výše majetku

² článek 63, od. 2 Obchodního zákoníku

³ článek 1 zákona Ukrajiny č. 887-XII, o hospodářských podnicích

společnosti, přičemž akcionáři nesou riziko ztráty spojené s činností společnosti jen do výše hodnoty jim příslušejících podílů. Výkonným orgánem společnosti je představenstvo.

Akciové společnosti lze podle typu rozdělit na veřejné a soukromé. Veřejné akciové společnosti mohou distribuovat akcie prostřednictvím prodeje na burze. Soukromé akciové společnosti nenabízejí svoje akcie k prodeji na volném trhu, ale rozdělí je mezi zakladatele. Taková společnost může vydávat pouze akcie na jméno a počet akcionářů a nesmí přesáhnout 100 osob.

Akciová společnost může být založena i jednou osobou nebo jeden akcionář může vykoupit všechny akcie společnosti. Tyto informace jsou předmětem registrace a jsou zveřejněny způsobem stanoveným Státní komisí pro cenné papíry a burzy.

Minimální základní kapitál akciové společnosti činí 1 250 minimálních mezd (v roce 2010 přibližně 113 000 EUR) platných v době vzniku společnosti. Základní kapitál určuje minimální velikost majetku společnosti, která chrání zájmy věřitelů⁴.

Společnost s ručením omezeným má základní kapitál rozdělen na podíly, jejichž velikost je určena v zakladatelské listině, a nese odpovědnost za své závazky jen do výše svého majetku. Účastníci společnosti nesou riziko ztráty spojené s činností v mezích hodnoty svých vkladů. Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada.

Společnosti s dodatečným ručením jsou podnikatelským subjektem, jehož základní kapitál je rozdělen na podíly podle velikosti uvedené v zakladatelských dokumentech. Společnost ručí za závazky celým svým majetkem a v případě nedostatku majetku účastníci společnosti solidárně nesou dodatečnou odpovědnost ve výši odpovídající upsaným vkladům.

Členové *veřejné obchodní společnosti* ručí za její závazky celým svým majetkem⁵. Proto občan může být členem jen jedné veřejné obchodní společnosti. Tato forma podnikatelské činnosti se příliš neujala stejně jako komanditní společnost.

Komanditní společnost sdružuje členy odpovídající za závazky společnosti celým svým majetkem a členy, jejichž odpovědnost je omezena výší vloženého vkladu do majetku společnosti a kteří se neúčastní řízení podnikatelské činnosti společnosti⁶.

Kromě forem a druhů se pro klasifikaci společností podle obchodního zákoníku používá termín kategorie. Kategorií se rozumí technicko-ekonomická (ne právní) klasifikace podniku bez ohledu na formu vlastnictví podle velikosti hospodářského obrátu a počtu jeho zaměstnanců. Podle těchto kritérií se rozlišují malé, střední a velké podniky.

⁴ články 3, 5, 14 zákona Ukrajiny č. 514-VI, o akciových společnostech

⁵ článek 66 zákona Ukrajiny č. 887-XII, o hospodářských podnicích

⁶ článek 75 zákona Ukrajiny č. 887-XII, o hospodářských podnicích

1.2. Výběr právní formy pro auditorskou nebo účetní společnost

Nejběžnější formou podnikání je na Ukrajině založení společnosti s ručením omezeným. Proč je právě tato forma nejvíce preferovaná u podnikatelů a proč ji považují za nejvhodnější pro daný druh činnosti?

Prvním důležitým důvodem je velikost základního kapitálu a to tím spíše, že od 30. prosince 2009 je to ekvivalent jedné minimální mzdy (přibližně 90 EUR). Horní hranice výše ZK je na uvážení zakladatelů. V okamžiku založení společnosti je třeba splatit minimálně 50% jeho výše.

Další výhodou je poměrně snadný a podrobně popsáný registrační postup. Základní kapitál je tvořen vklady společníků ve formě majetku nebo peněžně. Když to porovnáme s celkem složitým postupem u akciové společnosti (těžkopádné a pracné emise akcií, jejich registrace a distribuce), je výhoda zřejmá. Jednoduchý postup tvorby základního kapitálu bude mít svůj přínos i do budoucna. Pokud se společníci rozhodnou zvýšit základní kapitál, udělají to jednoduše tím, že se usnese příslušné rozhodnutí, provede se státní registrace do stanov společnosti a je možné hned dělat vklady. Zatímco akcionáři musí absolvovat dlouhotrvající proces registrace a oznamování, aby se stali vlastníky dodatečné emise nebo zvýšili jmenovitou hodnotu stávajících akcií.

Třetí výhodou společnosti s ručením omezeným je jednoduchý, ale účinný systém řízení. Výkonným orgánem společnosti je ředitel, který má ze zákona neomezenou odpovědnost za společnost. Jeho pravomoci jsou obecně upraveny obchodním zákoníkem, ale lze je vymezit i ve stanovách společnosti. Nejvyšším orgánem je valná hromada. Vzhledem k omezenému počtu společníků (maximálně 10) je tedy jednodušší dosáhnout kompromisu než na valné hromadě akcionářů akciové společnosti, kterých mohou být stovky nebo tisíce.

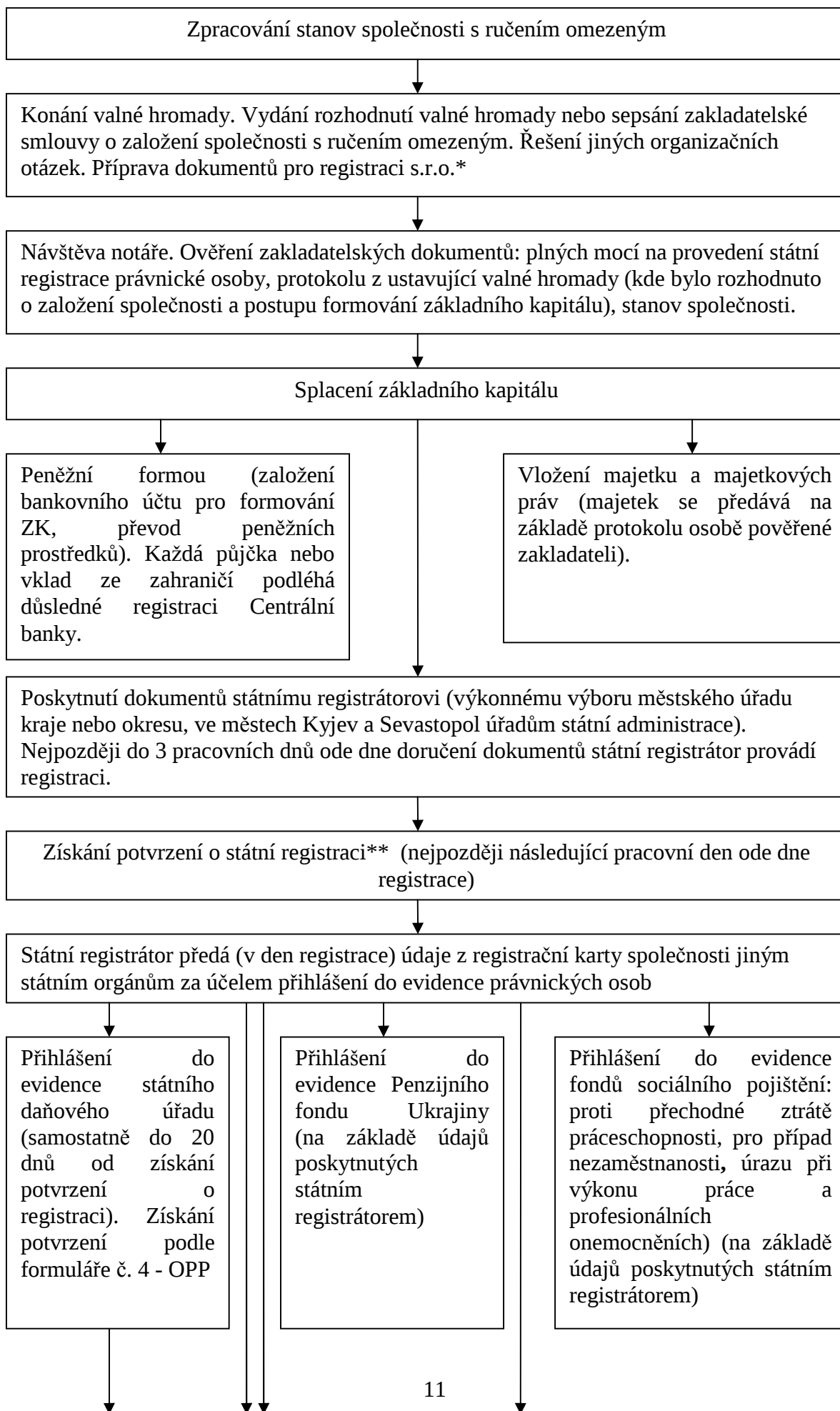
Čtvrtá výhoda spočívá v podrobněji popsáných postupech pro výstup společníka ze společnosti a jeho vypořádání. Ačkoli tímto se společnost neosvobozuje od nutnosti zařadit příslušná pravidla do vlastních stanov, zakladatelé společnosti mohou jednoduše použít hotové právní definice z normativních aktů.

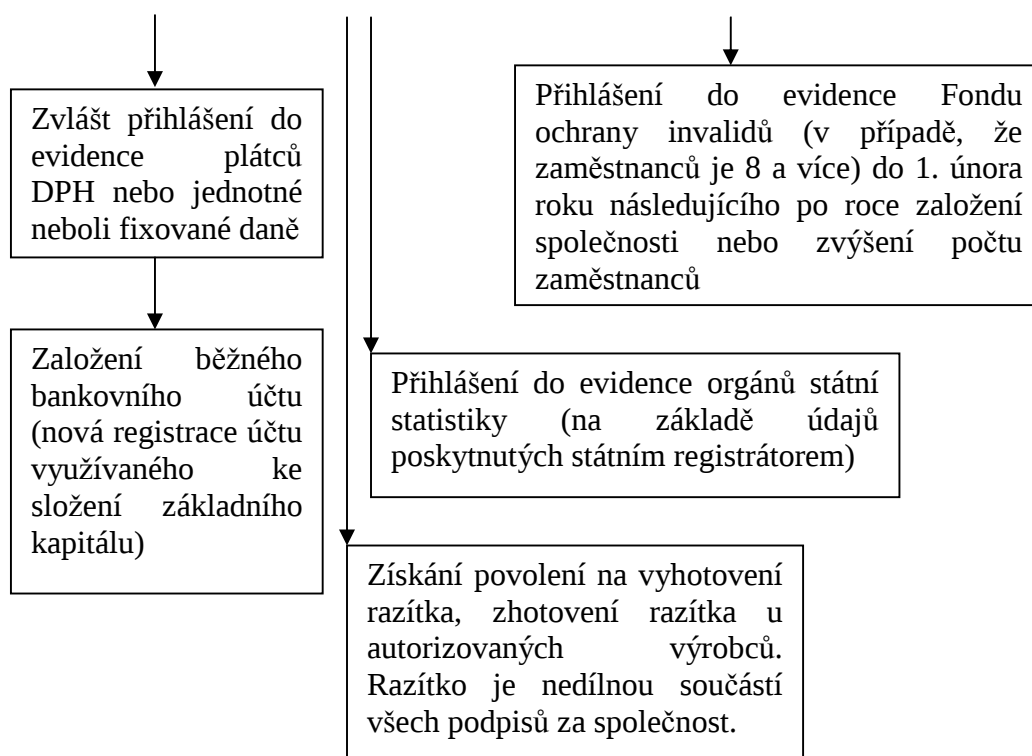
Později během fungování společnosti jeho členové a jednatele zajisté ocení i další výhody společnosti s ručením omezeným oproti akciové společnosti: není nutné sestavovat speciální zprávy pro Státní komisi pro cenné papíry, vést evidenci akcionářů a plnit další požadavky plynoucí z tohoto statusu. V daném případě se jedná nejen o úsporu času a úsilí, ale i o snížení nákladů na správu společnosti.

Podle hodnocení efektivnosti řízení podniku a vztahů společnost – společník je společnost s ručením omezeným výrazně mobilnější ve srovnání s akciovou společností. V této souvislosti se zmíním o jedné, ale důležité výhodě s.r.o. oproti společnosti s dodatečným ručením – v případě nedostatku kapitálu společnosti na úhradu jejích závazků společník vůbec neručí osobním majetkem.

Na závěr bych chtěla zmínit, že u společností s ručením omezeným je celkem úspěšně vyřešena ochrana vlastního zájmu společníka. Po vystoupení ze společnosti obdrží společník vypořádací podíl úměrný jeho vkladu do základního kapitálu nebo se souhlasem zbývajících členů podíl v podobě majetku vloženého do společnosti, a to bez nutnosti prodávat akcie.

Pro přehlednost ukážu postup založení a registrace společnosti s ručením omezeným na schématu (viz Schéma 1).





Je nezbytné na ustavující valné hromadě rozhodnout o osobě oprávněné k nařizovacímu podpisu (ten je nutný k transakcím souvisejícím s bankovním účtem a provedením státní registrace společnosti).

Dalšími vyžadovanými doklady od fyzické osoby nerezidenta (společníka) jsou:

- opis pasu (s ukrajinským vízem, pokud takové má),
- opis potvrzení o udělení identifikačního čísla na Ukrajině.

Od právnické osoby nerezidenta (společníka):

- notářsky ověřený opis dokladu potvrzujícího registraci právnické osoby - společníka v zemi jejího sídla (například výpis z obchodního, bankovního, soudního rejstříku, osvědčení apod.),
- rozhodnutí (zápis) vrcholového orgánu právnické osoby o rozhodnutí být společníkem zakládaného podniku,
- doklady potvrzující zmocnění osoby, která bude podepisovat dokumenty jménem právnické osoby - společníka (rozhodnutí o zvolení ředitele a notářsky ověřený opis stanov nebo notářsky ověřená plná moc pro zástupce).

Je nutno mít na zřeteli, že na Ukrajině neexistuje veřejně přístupný obchodní rejstřík a výpis z něho dává jen minimum informací.

Registrace společnosti s ručením omezeným může být uskutečněna za 10 - 15 dnů.

1.3. Získání licence na auditorskou činnost

Na Ukrajině je povolena činnost zahraničních auditorských firem, pokud jejich zakladatel splní podmínku získání ukrajinského certifikátu. U služeb daňového poradenství takový certifikát není ze zákona vyžadován, ačkoliv návrh zákona o povinné certifikaci daňových poradců již čeká na schválení.

Certifikace auditorů (určení kvalifikační způsobilosti k vykonávání auditorské činnosti) se uskutečňuje Auditorskou komorou Ukrajiny. Postup certifikace auditorů, kteří budou provádět audity bank, se schvaluje Auditorskou komorou Ukrajiny ve spolupráci s Národní bankou Ukrajiny.

Nárok na certifikát mají osoby s vysokoškolským vzděláním ekonomického nebo právníckého směru, které se uznává na Ukrajině, se znalostmi v oblasti auditu, financí, ekonomie a obchodního práva, s minimálně tříletou praxí na pozici revizora, účetního, právníka, ekonoma nebo asistenta auditora. Úroveň znalostí pro získání osvědčení se hodnotí na základě písemné kvalifikační zkoušky schválené Auditorskou komorou Ukrajiny. Platnost certifikátu je 5 let. Prodlužování platnosti certifikátu se provádí po pěti letech prostřednictvím kontrolního testování podle předepsaného postupu.

2. Regulace účetnictví na Ukrajině

2.1. Právní úprava účetnictví na Ukrajině

V Programu reformování účetního systému Ukrajiny v souladu s mezinárodními normami schváleném koncem roku 1998 je reforma účetnictví definována jako nedílná součást opatření zaměřených na přeměnu ekonomiky Ukrajiny na podmínky tržního hospodářství.

Za účelem legislativního upevnění principů vedení účetnictví byl 16. července 1999 schválen zákon „O účetnictví a finančním výkaznictví na Ukrajině“. Tímto zákonem byla právně zakotvena státní regulace účetnictví na Ukrajině.

Státní regulace účetnictví a finančního výkaznictví se uskutečňuje za účelem:

- vytvoření jednotných pravidel vedení účetnictví a sestavování výkazů, které jsou závazné pro všechny podniky a chrání zájmy jejich uživatelů (zaručuje uživatelům výkaznictví různých podniků možnost pochopení informací obsažených ve finančních výkazech bez dalšího zkoumání specifik daných podniků),
- zdokonalení účetnictví a finančního výkaznictví.

Zákon „O účetnictví a finančním výkaznictví“ se vztahuje na všechny právnické osoby bez ohledu na jejich organizačně právní formy nebo formy vlastnictví, stejně tak i na zastoupení zahraničních podnikatelských subjektů, které mají povinnost vést účetnictví a předkládat finanční výkazy.

Regulace v oblasti metodologie účetnictví a výkaznictví uskutečňuje Ministerstvo financí Ukrajiny, které vyvíjí a schvaluje národní ustanovení (standarty) účetnictví, další nařízení a směrnice týkající se účetnictví a finančního výkaznictví.

2.2. Struktura zákona „O účetnictví a finančním výkaznictví na Ukrajině“

Protože zákon „O účetnictví a finančním výkaznictví“ je nejdůležitějším právním předpisem upravujícím současný ukrajinský účetní systém, zaměřím se podrobněji na strukturu tohoto zákona a popíšu detailněji obsah některých článků.

I. OBECNÁ USTANOVENÍ

Článek 1. Definice pojmů

Článek 2. Působnost zákona

Článek 3. Účel účetnictví a finančního výkaznictví

Článek 4. Základní principy účetnictví a finančního výkaznictví

Článek 5. Měna účetnictví a finančního výkaznictví

II. STÁTNÍ REGULACE ÚČETNICTVÍ A FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Článek 6. Státní regulace účetnictví a finanční vykazování na Ukrajině

Článek 7. Metodologická rada pro účetnictví

III. ORGANIZACE A VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

Článek 8. Organizace účetnictví v podniku

Článek 9. Primární účetní doklady a účetní evidence

Článek 10. Inventarizace majetku a závazků

IV. FINANČNÍ VÝKAZNICTVÍ

Článek 11. Obecné požadavky na účetní výkaznictví

Článek 12. Konsolidovaná účetní závěrka

Článek 13. Účetní období

Článek 14. Podání a zveřejnění účetní závěrky

Článek 15. Kontrola dodržení právních předpisů při vedení účetnictví a finančním výkaznictví

V. ZÁVEREČNÁ USTANOVENÍ

2.2.1. Jaký je účel vedení účetnictví a finančního výkaznictví⁷

Zákon stanoví, že hlavním účelem účetní evidence a finančních výkazů je poskytnutí úplných, pravdivých a nestranných informací o finanční pozici, výsledku hospodaření a peněžních tocích v podniku pro rozhodování uživatelů finančních výkazů. Standardní finanční výkazy by měly alespoň do určité míry uspokojit informační potřeby i těch uživatelů, kteří nemohou vyžadovat od podniku přístup k interním informacím. Finanční výkaznictví by tedy mělo uspokojovat informační potřeby uživatelů ohledně:

- nabytí, prodeje a držení cenných papírů
- účasti na základním kapitálu podniku
- posuzování kvality managementu
- posuzování schopnosti podniku včas dostát svým závazkům
- stanovení výše dividend k rozdělení mezi akcionáře apod.

K tomu, aby informace ve finančních výkazech byly úplné, pravdivé a nestranné, musí být účetnictví organizováno takovým způsobem, aby shromažďovalo záznamy o všech hospodářských operacích. Vzhledem k tomu, že definice hospodářské operace je úkon nebo událost, která vyvolává změny v struktuře aktiv, pasiv nebo vlastního kapitálu, musí být každý takový úkon nebo událost zdokumentovány a zaznamenány v účetnictví. To platí zejména

⁷ Článek 3 zákona Ukrajiny č. 996-XIV, o účetnictví a finančním výkaznictví

pro všechny účetní výpočty včetně výpočtů pro daňové účetnictví, uskutečněná nařízení vedoucích pracovníků v případě, že takové změny vyvolávají, apod.

Účetnictví je povinným druhem evidence vedené podnikem. Finanční, daňová, statistická a jiné druhy evidencí používajících peněžní hodnoty jsou založeny na údajích z účetnictví.

Všechny podnikatelské subjekty jsou povinny vést primární (operativní) evidenci výsledků své hospodářské činnosti, vypracovávat statistické přehledy a v souladu s požadavky zákona předkládat finanční výkazy o své hospodářské činnosti, stejně jako řadu dalších údajů stanovených zákonem.

Daňové výkaznictví

Jelikož všechny hospodářské transakce musí být zachyceny v účetnictví, jak stanoví zákon, tak jsou v této evidenci zaznamenány i takové hospodářské operace, které bezprostředně ovlivňují hodnotu předmětu zdanění pro podání daňového přiznání. V účetnictví by se tedy měly odrážet výpočty účetního k určení základu daně. Jiná věc je, že pro účely vedení účetnictví a daňové účely se mohou aplikovat odlišné metody výpočtu výsledků hospodářské činnosti (mohou se používat odlišné daňové báze) a v daňových právních předpisech mohou být odlišným způsobem vykládány termíny a pojmy.

Statistická evidence

Statistické a další evidence vedené na základě peněžních hodnot čerpají údaje také z účetnictví, protože jiné podklady pro provádění těchto výpočtů v podstatě neexistují. Pouze používání údajů z účetnictví může zabránit chybám při sestavování statistických zpráv a zajistit včasné poskytování dat pro státní statistická šetření v plném rozsahu a bez zkreslení.

Jiné druhy evidence

Na základě údajů z účetnictví se provádí vyměření příspěvků a povinných odvodů do různých fondů, jsou připravovány a předkládány zprávy pro Penzijní fond Ukrajiny, Fond povinného státního sociálního pojištění Ukrajiny proti nezaměstnanosti, Fond sociálního a zdravotního pojištění pro pracovní úrazy a nemoci z povolání a jiné.

2.2.2. Základní principy účetnictví a finančního výkaznictví⁸

Účetnictví a finanční výkaznictví Ukrajiny jsou založeny na následujících zásadách:

Opatrnost

V účetnictví musí být použity jen takové účetní metody, které mohou zabránit podhodnocení závazků a výdajů a nadhodnocení majetku a příjmů podniku.

⁸ Článek 4 zákona Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví“

Jako ukázkou uvádím příklad porušení principu opatrnosti s odkazem na příslušné národní ustanovení (standarty) účetnictví.

Nesprávná volba způsobu odepisování	Důsledky	Finanční výkazy	
		Výsledovka	Bilance
Chybné určení životnosti aktiv, použití metody odpisování, která neodpovídá reálnému znehodnocení aktiv	Zůstatková hodnota dlouhodobého majetku je vyšší než jeho skutečná (tržní) hodnota	Podhodnocení výrobních nákladů*	Nadhodnocení aktiv **
		Nadhodnocená výše příjmů z prodeje ***	Nadhodnocení ukazatele vlastního kapitálu ****
* U(S)Ú 3, od. 19.			
** U(S)Ú 2, od. 16.			
*** U(S)Ú 3, od. 20.			
**** U(S)Ú 2, od. 42.			

Úplnost

Účetní závěrka musí obsahovat veškeré informace o skutečných i potenciálních dopadech transakcí, o událostech schopných ovlivnit rozhodnutí přijímaná na jejich základě. Také v účetní závěrce by se měla odrážet pravděpodobnost negativních důsledků některých transakcí.

Výpočet výše rezervy na pochybné pohledávky	Počítání s negativními důsledky	Finanční výkazy	
		Výsledovka	Balance
Pohledávka ne vždy a ne v plném objemu může vést ke zvýšení ekonomické hodnoty podniku	Vyloučení nedobytné pohledávky z majetku se provádí současně se snížením rezervy na pochybné pohledávky*	Uznání výnosů z prodeje výrobků**	Uznání pohledávek ***
		Výpočet výše rezervy na pochybné pohledávky *****	Výpočet výše rezervy na pochybné pohledávky *****
* U(S)Ú 10, od. 11. ** U(S)Ú 10, od. 6. *** U(S)Ú 10, od. 6, U(S)Ú 2, od. 27. **** U(S)Ú 10, od. 10. ***** U(S)Ú 2, od. 42, U(S)Ú 2, od. 27.			

Nezávislost

Každý podnik je považován za samostatný právní subjekt oddělený od jeho vlastníků. V této souvislosti zákon stanoví, že se osobní majetek a závazky majitelů nesmí projevit ve finančních výkazech podniku.

Sekvence

Stálá aplikace podnikem vybrané účetní politiky.

Účetní politika (pravidla) se může měnit, pouze pokud se mění zákonné požadavky, požadavky státního orgánu schvalujícího ustanovení (standarty) účetnictví nebo v případě, když změna účetní politiky poskytne spolehlivější zobrazení událostí nebo operací v účetní závěrce podniku. V případě změny účetních pravidel podnik musí vysvětlit důvody a podstatu změn, uvést opravenou částku nerozděleného zisku k začátku účetního období nebo odůvodnit nemožnost jejího spolehlivého určení.

Kontinuita

Ocenění aktiv a pasiv podniků je prováděno na základě předpokladu, že jeho fungování bude pokračovat.

Souvislost výnosů a nákladů, akruální báze

Pro stanovení finančního výsledku za účetní období je nutné porovnat výnosy daného účetního období s náklady vynaloženými na získání těchto výnosů. Přitom výnosy a náklady jsou zaznamenány v účetnictví v době jejich vzniku, bez ohledu na datum příjmů či výdajů peněžních prostředků.

Převažování obsahu nad formou

Transakce jsou zaznamenávány podle jejich podstaty, nikoli na základě právní formy.

Historické (skutečné) výrobní ceny

Prioritou účetnictví je ocenění majetku společnosti na základě nákladů vynaložených na jejich pořízení nebo vytvoření. Nicméně daná zásada platí s ohledem na princip opatrnosti, to znamená, že pokud se z jakéhokoliv důvodu hodnota aktiva změnila nebo existuje pravděpodobnost, že aktivum nebude odpovídat svému účelu, podnik musí hodnotu tohoto aktiva upravit.

Jediná peněžní jednotka

Měření a hodnocení všech hospodářských operací podniku musí být provedeno ve stejných peněžních jednotkách. Význam této zásady je jasný bez jakéhokoli dalšího vysvětlování - bez jejího dodržení by nebylo možné ani srovnání údajů, ani konsolidace účetní závěrky. Společnosti účtují a sestavují finanční výkazy v měnové jednotce Ukrajiny – hřivně (UAH). Jestliže podnik provádí operace účtované v cizí měně nebo vlastní obchodní jednotky mimo Ukrajinu, potom musí pro sestavení účetní závěrky převést příslušné částky do měny vykazování a popsat metody k tomu použité.

Pravidelnost

Možnost rozložení aktivit společnosti na určitá období za účelem sestavování účetních výkazů. Tento princip se používá v účetních výkazech k popisu transakcí a událostí, které mohou ovlivnit rozhodnutí přijatá na jejich základě. To znamená, že výkazy musí být sestavovány v pravidelných intervalech a ve stejné podobě.

Účetním obdobím pro finanční výkaznictví je kalendářní rok. Rozvaha se sestavuje ke konci posledního dne účetního období.

Měsíční a čtvrtletní závěrky pokrývající příslušná období jsou sestavovány kumulativním součtem od začátku roku.

V případě, že se účetní období liší od výše uvedených, musí být v komentářích k účetní závěrce uvedeny důvody pro určení takové délky účetního období pro sestavování účetní závěrky a možnost výpočtu přibližného finančního výsledku za standardní dobu.

2.2.3. Primární účetní doklady a účetní evidence⁹

Podkladem pro účtování obchodních operací jsou primární dokumenty dokládající skutečnost realizace obchodní operace. Primární účetní doklad musí být zaznamenán v momentě uskutečnění transakce, a pokud to není možné, bezprostředně po jejím skončení. Za účelem zefektivnění zpracování primárních dokumentů jsou vytvořeny přehledy (souhrny) účetních operací – účetní registry. Pro zjednodušení účtování složitých nebo hromadných obchodních operací je možné sestavovat souhrnné účetní doklady.

Zákon stanoví, že primární a souhrnné účetní doklady se mohou uschovávat v papírové nebo elektronické podobě a musí obsahovat tyto povinné údaje:

- označení dokumentu
- datum vyhotovení dokladu
- místo vyhotovení dokladu
- jméno společnosti, která doklad vyhotovila
- popis obsahu účetního případu, měrné jednotky
- funkce osob odpovědných za uskutečnění hospodářské operace a správnost jejího zaznamenání
- osobní podpis nebo podpisy osob odpovědných za účetní případ

Informace obsažené v primárních dokladech se odráží v účetních registrech podvojně. Pokud byla transakce uskutečněná v cizí měně, bude v účetních registrech zaznamenána také částka v cizí měně.

Účetní záznamy a písemnosti se uschovávají:

Účetní záznamy a výkazy	Uschovací lhůta
Roční účetní závěrky, komentáře (přílohy)	Do momentu likvidace podniku

⁹ Článek 9 zákona Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví“

k účetní závěrce, specializované výkazy	
Primární účetní doklady, které slouží jako podklad pro zaúčtování operací a záznamu do daňové evidence	3 roky (za podmínky dokončení kontroly daňových orgánů o dodržování daňových předpisů)
Záznam registru (hlavní kniha, deníky apod.)	

2.2.4. Inventarizace majetku a závazků¹⁰

Objekty a frekvence inventarizace jsou určeny vlastníkem (vedoucím) podniku, kromě případů, kdy je inventarizace povinná ze zákona.

Zákon nařizuje povinnou inventarizaci:

- při pronajímání majetku státního podniku, při privatizaci státního podniku, při transformaci státních podniků do akciových společností,
- před sestavením roční účetní závěrky, s výjimkou majetkových hodnot, peněz a závazků, jejichž inventarizace byla provedena ne dříve než 1. října zúčtovacího období. Inventarizace staveb, budov a jiného nemovitého majetku se může provádět jednou za tři roky, u knižních fondů jednou za pět let,
- v případě změny hmotně odpovědných osob (v den příjmu - předávání spisů),
- v případě krádeží a škod na majetku (v den vzniku těchto skutečností),
- na návrh soudních a vyšetřovacích orgánů,
- v případě technologické nehody, požáru nebo přírodní katastrofy (den po skončení události),
- v případě likvidace podniku.

V případech povinné inventarizace se ověřuje skutečný stav také u majetku, který nepatří podniku a účtuje se na podrozvahových účtech.

2.3. Účetní standardy na Ukrajině

V souladu se zákonem Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví“ se regulace metodologie účetnictví a finančního výkaznictví uskutečňuje Ministerstvem financí Ukrajiny, které schvaluje národní ustanovení (standardy) účetnictví a jiné právní normativní akty v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví.

¹⁰ Článek 10 zákona Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví“

Tento zákon stanoví, že národní standardy účetnictví jsou právními normativními akty schválenými Ministerstvem financí Ukrajiny a definujícími principy a postupy vedení účetnictví a sestavování finančních výkazů, které nejsou v rozporu s mezinárodními standardy.

K dnešnímu dni jsou schváleny všechny národní účetní standardy předepsané harmonogramem, který byl schválen nařízením Ministerstva financí č. 248 ze dne 12. 01. 1998. Nicméně proces vytvoření normativní báze pro jejich definitivní zavedení ještě stále není kompletní, seznam národních účetních standardů se i nadále doplňuje a vyvíjí.

V současné době Ministerstvo financí Ukrajiny schválilo následující ustanovení (standardy) účetnictví (U(S)Ú):

Ustanovení (standard) účetnictví č.1	Obecné požadavky na finanční výkaznictví
Ustanovení (standard) účetnictví č.2	Rozvaha
Ustanovení (standard) účetnictví č.3	Výkaz o finančních výsledcích
Ustanovení (standard) účetnictví č.4	Výkaz o pohybu finančních prostředků
Ustanovení (standard) účetnictví č.5	Výkaz o vlastním kapitálu
Ustanovení (standard) účetnictví č.6	Oprava chyb a vnesení změn do účetní závěrky
Ustanovení (standard) účetnictví č.7	Základní prostředky
Ustanovení (standard) účetnictví č.8	Nehmotný majetek
Ustanovení (standard) účetnictví č.9	Zásoby
Ustanovení (standard) účetnictví č.10	Pohledávky
Ustanovení (standard) účetnictví č.11	Závazky
Ustanovení (standard) účetnictví č.12	Finanční investice
Ustanovení (standard) účetnictví č.13	Finanční nástroje
Ustanovení (standard) účetnictví č.14	Nájem
Ustanovení (standard) účetnictví č.15	Výnosy
Ustanovení (standard) účetnictví č.16	Náklady
Ustanovení (standard) účetnictví č.17	Daň z příjmu
Ustanovení (standard) účetnictví č.18	Stavební smlouvy
Ustanovení (standard) účetnictví č.19	Fúze společností
Ustanovení (standard) účetnictví č.20	Konsolidovaná účetní závěrka
Ustanovení (standard) účetnictví č.21	Dopady změn devizových kurzů
Ustanovení (standard) účetnictví č.22	Vliv inflace
Ustanovení (standard) účetnictví č.23	Zveřejnění informací o spojených osobách
Ustanovení (standard) účetnictví č.24	Zisk na akcii
Ustanovení (standard) účetnictví č.25	Účetní závěrka malého podniku
Ustanovení (standard) účetnictví č.26	Výplaty zaměstnancům

Ustanovení (standard) účetnictví č.27 Neoběžná aktiva držená za účelem prodeje a ukončená činnost

Ustanovení (standard) účetnictví č.28 Snížení hodnoty aktiv

Ustanovení (standard) účetnictví č.29 Finanční vykazování podle segmentů

Ustanovení (standard) účetnictví č.30 Biologická aktiva

Ustanovení (standard) účetnictví č.31 Finanční náklady

Ustanovení (standard) účetnictví č.32 Investice do nemovitostí

Ustanovení (standard) účetnictví č.33 Náklady na průzkum nerostných surovin

Ustanovení (standard) účetnictví č.34 Platba na základě akcie

Je třeba poznamenat, že v současné době na Ukrajině probíhá proces implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Důležitým krokem k uskutečnění cílů reformy ukrajinského účetnictví je přijetí Strategie aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví na Ukrajině dne 24. října 2007 Kabinetem ministrů Ukrajiny. Jejím cílem je zdokonalování ukrajinského účetního systému s ohledem na požadavky mezinárodních norem a právních předpisů Evropské unie.

Jedním z hlavních směrů Strategie je legislativní úprava postupů aplikování mezinárodních standardů, zejména povinného sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví pro podniky – emitenty, jejichž cenné papíry jsou kotovány na akciových trzích, které jsou na seznamech bank a pojišťoven, které se pro aplikování mezinárodních standardů rozhodnou sami a také pro další emitenty cenných papírů a finanční instituce na Ukrajině od roku 2010.

2.4. Organizace účetnictví podniku

Účetnictví podniku je vedeno nepřetržitě ode dne registrace společnosti až do její likvidace.

Problematika vedení účetnictví podniku je v kompetenci vlastníka (vlastníků) nebo managementu společnosti.

Odpovědnost za organizaci účetnictví a zajištění zaznamenání všech hospodářských operací v primárních dokladech, uchování dokladů primární evidence, účetních záznamů a výkazů po určité období stanovené zákonem (3 roky) nese vlastník nebo zástupce společnosti, který řídí podnik.

Pro vedení účetnictví podnik samostatně určuje způsob jeho organizace. Může to být:

- zavedení funkce hlavního účetního nebo vytvoření účetního oddělení v čele s hlavním účetním,

- využití služeb externího odborníka v oblasti účetnictví (zákon vyžaduje, aby tato osoba byla registrována jako podnikatel, který není právnická osoba),
- vedení účetnictví auditorskou firmou (centralizovaným účetním oddělením) na základě smlouvy,
- samostatné vedení účetnictví bezprostředně vlastníkem nebo managerem podniku. Zákon však zakazuje tuto formu vedení účetnictví u společností, jejichž účetní závěrka musí být zveřejňována (komerční banky, akciové společnosti, podniky – emitenti dluhopisů, investiční fondy, pojišťovny apod.).

Společnost může také samostatně rozhodovat o:

- určování účetní politiky,
- výběru způsobu vedení účetnictví (seznam registrů, způsob zaznamenávání obchodních transakcí, způsob zobecnění informací),
- vypracování systému vnitropodnikového účetnictví, výkaznictví a kontroly obchodních operací,
- určování práv zaměstnanců k podpisu účetních dokladů,
- určování pravidel oběhu dokumentů a postupů pro zpracování účetních informací,
- oddělení bilancí poboček, zastoupení a dalších samostatných jednotek s danou povinností sestavovat samostatné účetní závěrky s následným začleněním těchto informací do finančních ukazatelů podniku.

Výše uvedená pravidla jsou sepsána v příkazu ředitele podniku o organizaci účetnictví a účetní politice.

V případě, že společnost rozhodne o zřízení účetního oddělení, zákon zavazuje vedení podniku vytvořit nezbytné podmínky pro řádné vedení účetnictví a zajistit bezpodmínečné plnění oprávněných požadavků hlavního účetního týkajících se vyhotovení a evidence primárních dokumentů všemi útvary, odděleními a zaměstnanci.

Povinnosti hlavního účetního zákon definuje takto:

- zabezpečení dodržování jednotných metodologických pravidel pro vedení účetnictví v podniku,
- zajištění přípravy a včasného podání finančních výkazů,
- organizace kontroly záznamu všech hospodářských operací v účetnictví,
- podílení se na přípravě dokumentů vztahujících se k manku, krádežím a škodám na majetku společnosti,
- zajištění kontroly vedení účetnictví v pobočkách, zastoupeních a dalších samostatných jednotkách společnosti.

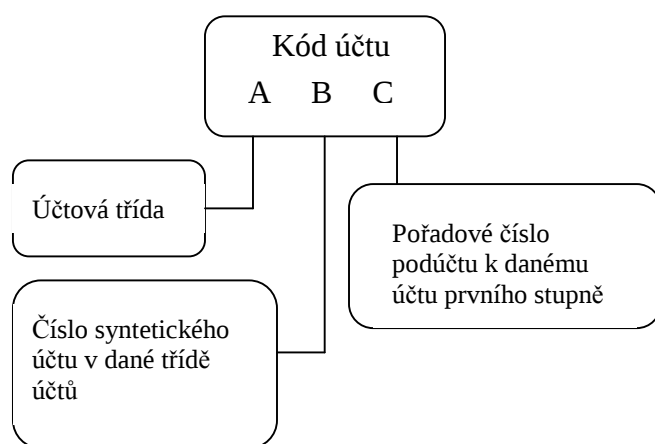
Odpovědnost za účtování operací souvisejících s likvidací podniku a sestavováním příslušných finančních výkazů zákon ukládá likvidační komisi.

2.4.1. Systém účtů, účtová osnova, účtový rozvrh

Klíčovými dokumenty v systému účetnictví jsou Směrná účtová osnova pro účtování majetku, kapitálu, závazků a hospodářských operací podniků a organizací a Pokyny k používání směrné účtové osnovy pro účtování majetku, kapitálu, závazků a hospodářských operací podniků a organizací schválené metodologickou radou Ministerstva financí Ukrajiny, které mají závazný charakter. Kromě samotné účtové osnovy je zapotřebí se řídit také účetními standardy, které upravují konkrétní pravidla finančního účetnictví.

Směrná účtová osnova je seznamem účtů, koncepcí zápisu a seskupování údajů o hospodářských operacích na účtech metodou podvojného zápisu.

Směrná účtová osnova definuje trojmístný kód pro každý účet a název syntetického účtu prvního stupně. První číslice kódu zastupuje třídu účtu, druhá číslice syntetického účtu dané třídy účtů, v podstatě se jedná o účtovou skupinu, a třetí pořadové číslo podúčtů k účtu prvního stupně (viz obr.).



Všechny účty jsou seřazeny do devíti tříd. Účtové třídy mají konkrétní účel a umožňují kumulaci hospodářských informací pro potřeby externích a interních uživatelů.

Účtové třídy 0 - 7 jsou závazné pro všechny podniky. Účtovou třídu 9 „Náklady činnosti“ používají všechny podniky s výjimkou malých podniků, společností a organizací provozujících činnost neobchodní povahy.

Zůstatky na účtech třídy 1 - 3 jsou základem pro vyplnění příslušných oddílů aktiv balance a zůstatky účtů třídy 4 - 6 pro příslušné oddíly pasiv.

Údaje o zůstatcích na syntetických a analytických účtech třídy 7 „Výnosy a finanční výsledky hospodaření“ a třídy 9 „Náklady činnosti“ slouží jako podklad k vyplnění Výkazu o finančních výsledcích hospodářsko-finanční aktivity podniku.

Malé podniky a organizace zabývající se neziskovou činností na základě vlastního rozhodnutí mohou otvírat účty třídy 8 „Výdajové položky“. Tyto podniky mohou účtovat náklady buď pouze užitím účtové třídy 8 „Výdajové položky“ nebo pomocí účtů třídy 9 „Náklady činnosti“.

Struktura účtové osnovy

Třída 1 Neoběžná aktiva
Třída 2 Zásoby
Třída 3 Peněžní prostředky, rozpočty a ostatní aktiva
Třída 4 Vlastní kapitál a zabezpečení závazků
Třída 5 Dlouhodobé závazky
Třída 6 Běžné závazky
Třída 7 Výnosy a výsledky činnosti
Třída 8 Náklady podle složek
Třída 9 Náklady činnosti
Třída 0 Podrozvahové účty

Na základě směrné účtové osnovy si každý podnik sestaví pracovní účtový rozvrh v závislosti na specifiku hospodářských aktivit podniku. Účtový rozvrh obsahuje pouze takové účty z účtové osnovy, které jsou nezbytné pro daný podnik.

V případě potřeby může podnik pro přesnější zachycení hospodářských operací zavádět nové podúčty přidáním čtvrté a dalších číslic při zachování kódů účtů v souladu s účtovou osnovou.

Nové syntetické účty (úroveň účtových skupin) se doplňují do Směrné účtové osnovy Ministerstvem financí Ukrajiny na příslušné návrhy pro účtování konkrétních specifických transakcí.

V příloze k práci č. 5 uvádím ukrajinskou závaznou Směrnou účtovou osnovu.

2.5. Účetní závěrka a její zveřejnění

2.5.1. Obecné požadavky k účetní závěrce a jejímu zveřejnění

Finanční výkazy jsou sestavovány na základě dat z účetnictví. Legislativa stanoví, že účetní závěrku společnosti musí podepsat ředitel a hlavní účetní společnosti. Tento požadavek se vztahuje na společnosti, jejichž účetní závěrka je zveřejňována, protože v malých podnicích může ředitel podniku sám vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku. V tomto případě se požaduje jen podpis ředitele.

Účetní závěrka podniku (s výjimkou příspěvkových organizací, zahraničních zastupitelství, malých podniků) obsahuje:

- Rozvahu
- Výkaz o finančních výsledcích
- Přehled o peněžních tocích
- Přehled o vlastním kapitálu
- Komentáře k účetní závěrce (Příloha k účetní závěrce)

Pro malé podniky a zahraniční zastupitelství na Ukrajině stanoví národní účetní standardy účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu – jedná se o rozvahu a výkaz zisku a ztrát.

Vzory účetních výkazů (s výjimkou výkazů bank) a postup jejich vyplňování nařizuje Ministerstvo financí Ukrajiny. Formuláře účetních výkazů bank stanoví Národní banka Ukrajiny. Formuláře pro finanční výkaznictví rozpočtových a příspěvkových organizací určuje Státní pokladna Ukrajiny.

Účetním obdobím pro sestavení účetní závěrky je kalendářní rok. Tento požadavek je stanoven zákonem, přesto je v rozporu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V mezinárodní praxi je zvykem odlišovat kalendářní a finanční rok.

Průběžná účetní závěrka se sestavuje čtvrtletně pomocí kumulativního součtu od počátku roku a skládá se z rozvahy a výsledovky. Rozvaha se sestavuje ke konci posledního dne čtvrtletí (roku). Zákon vyžaduje, aby společnosti předkládaly (zasílaly doporučeným dopisem) čtvrtletní a roční účetní závěrky státním úřadům v souladu s platnými předpisy, vlastníkům v souladu se zakladatelskými dokumenty i jiným uživatelům účetních výkazů.

Pro přehlednost uvádím v tabulce seznam uživatelů účetních výkazů, kterým se předkládá účetní závěrka, a lhůty pro její předložení stanovené Kabinetem ministrů Ukrajiny.

Účetní závěrka se předkládá	Čtvrtletní a měsíční	Roční
Státnímu registrátorovi v místě sídla společnosti (s výjimkou příspěvkových organizací)		Nejpozději do 1. června následujícího roku
Orgánům státní statistiky	Nejpozději do 25. dne následujícího měsíce	Nejpozději do 20. února následujícího roku *
Pracovním kolektivům	Na žádost	Na žádost**
Vlastníkům (zakladatelům)	V souladu se zakladatelskými dokumenty	V souladu se zakladatelskými dokumenty ***
Vlastníkům (zakladatelům) podniku s dceřinými společnostmi se kromě finančních výkazů vlastních hospodářských operací předkládá také konsolidovaná účetní závěrka	Nejpozději do 45 dnů po skončení čtvrtletí	Nejpozději do 15. dubna následujícího roku****
Orgánům státního finančního úřadu pro čerpání rozpočtových dotací ze státního rozpočtu	Měsíční - nejpozději do 5. dne následujícího měsíce, čtvrtletní - nejpozději do 15. dne následujícího měsíce	nejpozději do 22. ledna následujícího roku*****
* Postup při předkládání finančních výkazů, čl. 5. ** Postup při předkládání finančních výkazů, čl. 2. *** Postup při předkládání finančních výkazů, čl. 2. **** Postup při předkládání finančních výkazů, čl. 11. ***** Postup při předkládání finančních výkazů, čl. 6.		

Na Ukrajině ještě není v současnosti plně uspořádán jednotný postup podání elektronické účetní závěrky státním orgánům pro podnikatelské subjekty.

Akciové společnosti, podniky, které jsou emitenty dluhopisů, banky, svěřenecké společnosti, burzy cenných papírů, banky, investiční fondy a společnosti, družstevní záložny, penzijní fondy, pojišťovny a další finanční instituce jsou povinny nejpozději do 1. června následujícího po vykazovaném roce zveřejňovat konsolidovanou roční účetní závěrku v periodikách nebo vydáním samostatných publikací.

Finanční výkazy nepředstavují obchodní tajemství, pokud zákon nestanoví jinak. Součástí obchodního tajemství nejsou:

- zakladatelské dokumenty, doklady prokazující povolení k podnikání,
- údaje nutné k ověření výpočtu, placení daní a jiných povinných plateb,

- informace o počtu a složení zaměstnanců, jejich mzdě obecně i podle profesí a pozic, stejně jako informace o volných pracovních pozicích,
- potvrzení o placení daní a povinných platbách,
- informace o znečišťování životního prostředí, nedodržování bezpečnosti práce, prodeji zdraví škodlivých výrobků a dalším porušování právních předpisů Ukrajiny,
- doklady o solventnosti apod.

Článek 15 zákona Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví“ stanoví příslušné orgány, které v rámci svých pravomocí a v souladu s právními předpisy dohlíží na dodržování právních předpisů v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví.

2.5.2. Ověření účetní závěrky

Auditorské společnosti na Ukrajině poskytují následující typy auditu:

- povinný audit,
- z iniciativy vlastníka,
- daňový audit,
- audit účetní závěrky v souladu s IFRS.

Podrobněji se zastavíme u povinného auditu. Povinný audit předpokládá kontrolu účetní závěrky, účetnictví, primárních účetních dokladů a dalších informací za účelem ověření spolehlivosti účetních výkazů, úplnosti účetnictví a jeho souladu s platnými zákony a předpisy.

Audit je povinný pro:

- akciové společnosti, podniky - emitenty dluhopisů a profesionální účastníky burzy cenných papírů, finanční instituce a jiné subjekty hospodaření, jejichž účetní závěrka musí být zveřejněna, s výjimkou institucí a organizací, které jsou plně financovány ze státního rozpočtu,
- zakladatele bank, podniky se zahraničními investicemi, pojišťovny, holdingové společnosti, instituce kolektivního investování, svěřenecké společnosti a další finanční zprostředkovatele,
- emitenty cenných papírů při získávání licence na odbornou činnost na trhu s cennými papíry.

Existují i další případy, kdy je audit povinně nařízen právními předpisy Ukrajiny.

2.5.3. Struktura účetní závěrky

Závazný vzhled balance je dán standardem č.2 (U(S)Ú 2), vzhled Výkazu zisku a ztráty standardem č.3 (U(S)Ú 3), Přehledu o peněžních tocích – standardem č.4 (U(S)Ú 4), Přehledu

o vlastním kapitálu – standardem č.5 (U(S)Ú 5). Standardy stanoví podobu jednotlivých výkazů, obsah příslušných řádků a jejich vysvětlení v Příloze k účetní závěrce. Typizovaná forma Přílohy k účetní závěrce je dána nařízením „O příloze k účetní závěrce“. Pravidla stanovená účetními standardy se vztahují na výkazy podniků, organizací a jiných právnických osob všech forem vlastnictví, s výjimkou bank a rozpočtových organizací. Malé podniky většinou mohou používat zkrácené formy účetních výkazů.

Výkazy se sestavují v tisících hřiven bez desetinných míst a odráží finanční situaci podniku k rozvahovému dni.

Sloučení jednotlivých položek ve výkazech je nepřijatelné, vyjma případů stanovených příslušnými standardy.

Účetní výkazy musí obsahovat následující náležitosti:

- název účetní jednotky,
- sídlo nebo místo podnikání,
- název státního správního orgánu,
- druh ekonomické činnosti,
- datum sestavení,
- identifikační číslo přidělené Statním rejstříkem podniků a organizací Ukrajiny a kódy podle státní klasifikace objektů administrativně - územní organizace Ukrajiny, systému označování orgánů státní správy, obecné klasifikace sektoru národního hospodářství Ukrajiny a klasifikace ekonomických činností.

2.5.3.1. Rozvaha

Položka „Nesplacený základní kapitál“ odráží částku upsaného, ale zakladateli nesplaceného základního kapitálu. Tato částka je uvedena v závorkách a je odečítána při stanovení hodnoty celkového základního kapitálu. Vzor rozvahy uvádím v příloze č.1.

2.5.3.2. Výkaz o finančních výsledcích

Částky týkající se nepřímých daní, odvodů z příjmů, vlastních nákladů a ztrát se uvádějí v závorkách.

V oddílu II Výkazu o finančních výsledcích jsou uvedeny příslušné prvky provozních nákladů (na výrobu, prodej, administrativu a ostatní provozní náklady), které vznikly činností společnosti v účetním období, s výjimkou nákladů na výrobu výrobků (na práci nebo služby), které byly použité v podniku. Náklady na prodané zboží, zásoby a cizí měny nejsou v tomto oddílu uvedeny.

Oddíl III Výkazu o finančních výsledcích vyplňují akciové společnosti, jejichž kmenové nebo potenciální kmenové akcie jsou veřejně obchodovatelné na burzách cenných papírů. Vzor Výkazu o finančních výsledcích je uveden v příloze č.2.

2.5.3.3. Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích zobrazuje peněžní toky během vykazovaného období z provozní, investiční a finanční činnosti.

V Příloze k účetní závěrce se dále uvádí informace o:

- skladbě hotovosti,
- skladbě položek „Ostatní příjmy“, „Ostatní platby“ a jiných položek sjednocujících různé typy peněžních toků,
- nepeněžních operacích investiční a finanční činnosti,
- přítomnosti významných peněžních prostředků, kterými disponuje podnik a které nemohou být využity finanční skupinou, do které patří podnik.

V příloze č. 3 uvádím vzor Výkazu o peněžních tocích.

2.5.3.4. Přehled o vlastním kapitálu

Účelem sestavování Přehledu o vlastním kapitálu je zveřejnění informací o změnách ve vlastním kapitálu podniku v průběhu daného období. Pro zabezpečení srovnávací analýzy daných informací musí společnost přidávat k účetní závěrce sledovaného roku přehled o vlastním kapitálu za předchozí rok. Pro přehlednost uvádím vzor tohoto výkazu v příloze č. 4.

3. Daňový systém Ukrajiny

Na Ukrajině existuje 43 druhů daní a poplatků: 29 celostátních a 14 místních (k místním daním a poplatkům patří daň z reklamy, obecní daň, poplatky za právo používat symboly města, poplatky za povolení k umístění objektů poskytujících služby nebo zabývajících se obchodní činností apod.). Existuje také téměř stejný počet příslušných výkazů. Pro většinu zahraničních investorů je to vážný problém, a to jak z hlediska pochopení očekávaného daňového zatížení, tak i z hlediska komplikovanosti správy účetní a daňové evidence. Znalost daňového systému umožní totiž od počátku vhodně nastavit daňovou politiku podniku.

Ukrajinská daňová legislativa umožňuje několik metod konstrukce daní: běžnou metodu zdanění, aplikaci zjednodušeného daňového systému (jednotná daň), paušální zemědělskou daň a zvláštní obchodní patenty. Správná volba metody určuje efektivnost hospodaření podniku a hodnotu dosaženého zisku.

Společnost, která používá běžnou metodu zdanění se povinně řídí zákonem Ukrajiny „O daňovém systému“. Samozřejmě nelze stanovit účelnost aplikace konkrétní daňové metody jen na základě daňové sazby. Pro optimalizaci zdanění je nutné počítat s existencí daňových úlev, specifiky zdanění určitých plnění, způsoby vypořádání s dodavateli a zákazníky, daňovými metodami používanými smluvními stranami a řadou dalších faktorů.

Dále uvádím přehled nejběžnějších daní a krátkou charakteristiku každé z nich.

Daň z příjmů právnických osob. Příjmy právnických osob jsou zdaněny 25% sazbou určenou v zákoně Ukrajiny „O dani z příjmů podniků“. Daň se odvádí čtvrtletně a základ daně pro výpočet daně z příjmů se může podstatně lišit od účetního výsledku hospodaření.

Jednotná daň byla zavedena nařízením prezidenta Ukrajiny „O zjednodušeném systému zdanění, účetnictví a výkaznictví pro subjekty malého podnikání“. Plátcem jednotné daně může být společnost, jejíž průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců nepřesahuje 50 osob a výše výnosů z prodeje výrobků, zboží nebo služeb za rok nepřekročí 1 mil. UAH (přibližně 92 tis. EUR). Přitom si plátce daně vybere jednu z těchto daňových sazeb:

- 6% výnosů z prodeje výrobků, zboží nebo služeb v případě odvádění daně z přidané hodnoty,
- 10% výnosů z prodeje výrobků, zboží nebo služeb, pokud DPH neodvádí.

Daň z přidané hodnoty tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Postup pro její výpočet se řídí zákonem Ukrajiny „O dani z přidané hodnoty“. DPH musí platit všechny podniky a podnikatelé, jejichž celkový obrat za posledních 12 měsíců překročil 300 tis. UAH (přibližně 28 tis. EUR) (bez DPH). Při obchodování v hotovosti se DPH platí bez ohledu na obrat.

Platí dvě sazby DPH – 20% a 0%. Nulová sazba DPH je určitým druhem daňové úlevy a aplikuje se při exportních operacích a také v některých dalších případech stanovených zákonem. Vlastní daňová povinnost pro účely DPH splatná do rozpočtu nebo nadměrný odpočet se zjistí jako rozdíl mezi celkovou výší daně na výstupu, která vznikla v souvislosti se zdanitelnými plněními v průběhu sledovaného období, a výší daně na vstupu za sledované období.

Odvody do mzdového fondu pro zaměstnavatele¹¹:

- odvod povinného státního důchodového pojištění (33,2%)
- příspěvky na povinné státní sociální pojištění proti nezaměstnanosti (1,6%)
- povinné příspěvky na státní pojištění pro případ dočasné pracovní neschopnosti (1,4%)
- pojištění proti úrazům a nemocem z povolání (sazba závisí na rizikovosti činnosti)

¹¹ Zdroj: Penzijní fond Ukrajiny, <http://sh.ckpfu.org.ua>

Srážky ze mzdy a daň z příjmů fyzických osob na rok 2010¹²:

- povinné důchodové pojištění (2%)
- příspěvky na povinné státní sociální pojištění pro případ ztráty zaměstnání (0,6%)
- povinné příspěvky na státní pojištění pro případ dočasné pracovní neschopnosti (0,5-1 %)
- daň z příjmů fyzických osob 15% z příjmů u rezidentů, 30% u nerezidentů.

Kromě výše uvedených platí ještě i jiné daně: spotřební daň, daň pro vlastníky dopravních prostředků a jiných motorových vozidel, pozemková daň, komunální daň, poplatek za znečištění životního prostředí apod.

Závěr

Cílem mojí bakalářské práce bylo popsat některé právní aspekty podnikání na Ukrajině a specifika ukrajinského účetního systému.

Stupeň obtížnosti zakládání společnosti na Ukrajině hodně závisí na oboru, ve kterém společnost bude podnikat. Hlavní problém je spojený se získáváním licencí a povolení na určité druhy činností. Také je důležité, kde se společnost zakládá. Například v hlavním městě Kyjevě může být proces zakládání firmy o něco složitější a spojený s větším počtem byrokratických bariér ve srovnání s krajskými a oblastními městy. Kromě toho hodně expertů spatřuje další negativum ve velkém počtu zákonů a legislativních norem, kterým společnost musí vyhovovat, a celkovou netransparentnost ukrajinského právního systému. Ale celkově se dá ukrajinský trh hodnotit jako perspektivní pro vstup zahraničních investorů, přičemž riziko podnikání a úsilí vynaložené na překonání byrokratických překážek je vyváženo odpovídající mírou zisku.

Ve druhé části jsem se pokusila o všeobecný přehled ukrajinského národního účetního systému. Ukrajinský účetní systém si velice zakládá na formální stránce záznamu transakcí a jejich zdokumentování. Také je v porovnání s českým účetnictvím náročnější na finanční výkaznictví – téměř všechny výkazy mají závaznou podobu stanovenou národními účetními standardy. Zákon Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví“ z roku 1999 předpokládá fungování účetního systému na základě národních účetních standardů, které by neměly odporovat mezinárodním normám. Nicméně finanční výkazy sestavené podle národních standardů jsou dodnes převáděny

¹² Zdroj: Penzijní fond Ukrajiny, <http://sh.ckpfu.org.ua>

na mezinárodně uznávané účetní standardy, například na IFRS nebo US GAAP, protože finanční výkazy vytvořené podle národních standardů nejsou pro zahraniční investory a kreditory zcela srozumitelné, a tím pádem v sobě nesou hypotetické riziko neschopnosti spolehlivě zachytit skutečnou ekonomickou realitu. V dnešní době se hodně mluví o možnosti podání účetních výkazů státním orgánům prostřednictvím jednotného elektronického formuláře, což se dá hodnotit jako progresivní krok, i když spojený s určitými technickými komplikacemi.

Daňové zatížení na Ukrajině je vysoké, což je jednak způsobeno velkým počtem daní a poplatků uvalených na podniky a s tím spojenou náročnou administrativou, jednak vysokými sazbami vybíraných daní. Podniky vedou dvojí – účetní a daňovou – evidenci, což je podle mého názoru správné, protože rozdíly mezi finančními a daňovými výsledky jsou stanoveny koncepčně v zákoně o účetnictví a daňovém kodexu a jsou tvořeny odlišnými účely, pro které jsou daňová přiznání a účetní závěrky připravovány.

Myslím, že by tato práce mohla být přínosem nejen pro studijní účely, ale také pro zahraniční investory vstupující na ukrajinský trh a ochotné podnikat v oblasti poradenských, účetních a auditorských služeb nebo v dalších oblastech ekonomiky.

Seznam použité literatury

- SUK, L.K.; SUK, P.L. *Organizace účetnictví*. 2. doplněné vydání. Kyiv : Karavela, 2009. 624 s. ISBN 978-966-96914-4-6.
- CHOMIN, P.J., ŽURAVEL, G.P. *Podnikové výkaznictví*. Kyiv : Profesional, 2006. 656 s. ISBN 966-370-026-2.
- ČEBANOVA, N.V.; JEFIMENKO, T.I. *Finanční účetnictví*. Kyiv : Akademia, 2007. 702 s. ISBN 966-580-223-2.
- LEŇ, V.S. *Standardy účetnictví na Ukrajině*. Kyiv : Centrum učební literatury, 2009. 440 s. ISBN 978-966-364-914-6.
- PROKOPENKO, V. S dnjom roždenija, OOO. *Vse o buhgalterskom učetě*. 31.05.2010, 50, s. 5-11.
- Zákon Ukrajiny „O účetnictví a finančním výkaznictví na Ukrajině“ dne 16.07.1999 č. 996-XIV, ve znění pozdějších předpisů.

- Obchodní zákoník Ukrajiny (Hospodarsky Kodex Ukrajiny) dne 16.01.2003 č. 436-IV, ve znění pozdějších předpisů.
- Databáze právních dokumentů <http://zakon1.rada.gov.ua>
- *Generální konzulát České republiky v Doněcku* [online]. 2009 [cit. 2010-12-05]. Registrace společnosti na Ukrajině. Dostupné z WWW: <http://www.mzv.cz/donetsk/cz/obchod_a_ekonomika/registrace_spolecnosti_na_ukrajine/index.html>.
- Základní informace o podnikání na Ukrajině z daňového a účetního hlediska. *Accace.eu* [online]. 29.4.2010, [cit. 2010-12-05]. Dostupný z WWW: <<http://www.accace.eu/uvodni-strana/podnikani-na-ukrajine-pravni-formy-danove-a-uce-1>>.

Přílohy

Příloha č.1

Příloha
k ustanovení (standardu) účetnictví č. 2 Rozvaha

Datum (rok, měsíc, den)

Název _____
Území _____
Právní forma podnikání _____
Státní správní orgán _____
Druh ekonomické činnosti _____
Jednotka měření: tis. hřn.
Sídlo _____

Kód		
		01

Rozvaha
Ke dni _____ 200 _ r.

Vzor č.1

Kód

1801001

Aktivum	Kód řádku	K začátku běžného úč. období	Ke konci běžného úč. období
1	2	3	4
I. Dlouhodobá aktiva			
Dlouhodobá aktiva:			
zůstatková hodnota	010		
původní hodnota	011		
souhrn odpisů	012		
Nedokončené stavby	020		
Stálá aktiva:			
zůstatková hodnota	030		
původní hodnota	031		
Opotřebení	032		
Dlouhodobá biologická aktiva:			
fair value (zůstatková) hodnota	035		
původní hodnota	036		
souhrn odpisů	037		
Dlouhodobý finanční majetek:			
podíly na kapitálu jiných účetních jednotek	040		
jiné finanční investice	045		
Dlouhodobé pohledávky	050		
Odložené daňové pohledávky	060		
Jiná dlouhodobá aktiva	070		
Celkem za oddíl I	080		
II. Oběžná aktiva			
Zásoby:			
výrobní zásoby	100		
provozní biologická aktiva	110		
nedokončená výroba	120		

Výrobky	130		
Zboží	140		
poskytnuté zálohy	150		
Pohledávky za zboží, práce, služby:			
čistá realizační hodnota	160		
původní hodnota	161		
rezerva na nedobytné pohledávky	162		
Pohledávky z vyrovnání:			
s rozpočtem	170		
se zálohami	180		
s příjmy	190		
s vnitřním zúčtováním	200		
Jiné krátkodobé pohledávky	210		
Krátkodobé finanční investice	220		
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty:			
v národní měně	230		
v zahraniční měně	240		
Jiná oběžná aktiva	250		
Celkem za oddíl II	260		
III. Náklady příštích období	270		
Bilance	280		

Pasivum	Kód řádku	K začátku zúčtovacího období	Ke konci zúčtovacího období
1	2	3	4
I. Vlastní kapitál			
Základní kapitál	300		
Podílový kapitál	310		
Dodatečný vložený kapitál	320		
Jiný dodatečný kapitál	330		
Kapitálové rezervy	340		
Nerozdělený zisk (neuhrazená ztráta)	350		
Nesplacený kapitál	360	()	()
Vyňatý kapitál	370	()	()
Celkem za oddíl I	380		
II. Zajištění těchto nákladů a plateb			
Zajištění mezd pro zaměstnance	400		
Jiná zajištění	410		
Účelové financování	420		
Celkem za oddíl II	430		
III. Dlouhodobé závazky			
Dlouhodobé úvěry	440		
Jiné dlouhodobé závazky	450		
Odložené daňové závazky	460		

Jiné dlouhodobé závazky	470		
Celkem za oddíl III	480		
IV. Krátkodobé závazky			
Krátkodobé úvěry	500		
Krátkodobé závazky za dlouhodobými závazky	510		
Směnky k úhradě	520		
Závazky za zboží, práce a služby	530		
Závazky z vyrovnání:			
s přijatými zálohami	540		
s rozpočtem	550		
s mimorozpočtovými platbami	560		
s pojišťovnami	570		
se mzdami	580		
s účastníky	590		
s vnitropodnikovými platbami	600		
Jiné krátkodobé závazky	610		
Celkem za oddíl IV	620		
V. Výnosy příštích období	630		
Bilance	640		

Ředitel

Hlavní účetní

Příloha č.2

Příloha
k ustanovení (standardu) účetnictví č. 3 Výkaz o finančních výsledcích

Název _____
Území _____
Právní forma podnikání _____
Státní správní orgán _____
Druh ekonomické činnosti _____
Jednotka měření: tis. hřn.
Sídlo _____

Datum (rok, měsíc, den)

Kód		
		01

Výkaz o finančních výsledcích
za _____ 200_ r.

Vzor č.2

Kód

1801003

1. Výsledky hospodaření

Text	Kód řádku	V sledovaném období	V minulém období
1	2	3	4

Tržby za prodej výrobků (zboží, práce, služeb)	010		
Daň z přidané hodnoty	015		
Spotřební daň	020		
	025		
Jiné odpočty z výnosů	030		
Čistý výnos z prodeje výrobků (zboží, práce, služeb)	035		
Náklady vynaložené na prodané výrobky (zboží, práce, služby)	040		
Hrubý: Zisk	050		
Ztráta	055		
Ostatní provozní výnosy	060		
Administrativní náklady	070		
Náklady na prodej	080		
Jiné provozní náklady	090		
Provozní výsledek hospodaření: Zisk	100		
Ztráta	105		
Výnos z investic	110		
Ostatní finanční výnosy	120		
Jiné výnosy	130		
Finanční náklady	140		
Náklady na investice	150		
Jiné náklady	160		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost před zdaněním: Zisk	170		
Ztráta	175		
Daň z příjmů za běžnou činnost	180		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost: Zisk	190		
Ztráta	195		
Mimořádné: Výnosy	200		
Náklady	205		
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	210		
Čistý: Zisk	220		
Ztráta	225		

II. PRVKY PROVOZNÍCH NÁKLADŮ

Text	Kód řádku	Ve sledovaném období	V minulém období
1	2	3	4
Spotřeba materiálu	230		
Mzdové náklady	240		
Náklady na sociální zabezpečení	250		
Odpisy	260		
Jiné provozní náklady	270		
Celkem	280		

III. VÝPOČET UKAZATELE VÝNOSNOSTI AKCIÍ

Text	Kód řádku	Ve sledovaném období	V minulém období
1	2	3	4
Průměrný roční počet kmenových akcií	300		
Korigovaný průměrný roční počet kmenových akcií	310		
Čistý výnos (ztráta) na jednu kmenovou akcii	320		
Korigovaný čistý výnos (ztráta) na jednu kmenovou akcii	330		
Dividendy na jednu kmenovou akcii	340		

Ředitel

Hlavní účetní

Příloha č.3

Příloha
k ustanovení (standardu) účetnictví č. 4 Výkaz o peněžních tocích

Název _____
Území _____
Právní forma podnikání _____
Správní orgán _____
Druh ekonomické činnosti _____
Jednotka měření: tis. hřn.
Sídlo _____

Datum (rok, měsíc, den)

Kód		
		01

Přehled o peněžních tocích
ke dni _____ 20__ r.

Vzor č. 3

Kód

1801004

Text	Kód	Ve sledovaném období		V minulém období	
		Příjmy	Výdaje	Příjmy	Výdaje
1	2	3	4	5	6
I. Tok peněz z provozní činnosti					
Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	010				
Úpravy o:					
odpisy stálých aktiv	020		X		X
zvýšení (snížení) zajištění	030				
ztráta (zisk) z nerealizovaných kurzovních rozdílů	040				

ztráta (zisk) z provozní činnosti	050				
Nákladové úroky	060		X		X
Zisk (ztráta) z provozní činnosti před změnou stavu čistých oběžných aktiv	070				
Snížení (zvýšení) stavu:					
oběžných aktiv	080				
nákladů příštích období	090				
Zvýšení (snížení):					
krátkodobých závazků	100				
výnosů příštích období	110				
Peněžní prostředky z provozní činnosti	120				
Zaplacené:					
úroky	130	X		X	
daň z příjmů	140	X		X	
Čistý peněžní tok z příjmů z mimořádné činnosti	150				
Peněžní tok z výdajů z mimořádné činnosti	160				
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	170				
II. Peněžní toky z investiční činnosti					
Realizace:					
finančních investic	180		X		X
dlouhodobých aktiv	190		X		X
majetkových komplexů	200				
Přijaté:					
úroky	210		X		X
dividendy	220		X		X
Jiné příjmy	230		X		X
Nabytí:					
finančních investic	240	X		X	
dlouhodobých aktiv	250	X		X	
majetkových komplexů	260	X		X	
Jiné výdaje	270	X		X	
Čistý peněžní tok z příjmů z mimořádné činnosti	280				
Peněžní tok z výdajů z mimořádné činnosti	290				
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	300				
III. Peněžní tok z finančních činností					
Příjmy do vlastního kapitálu	310		X		X
Přijaté úvěry	320		X		X
Jiné příjmy	330		X		X
Splacení úvěrů	340	X		X	
Vyplacené dividendy	350	X		X	
Ostatní výdaje	360	X		X	
Čistý peněžní tok z příjmů z mimořádné činnosti	370				
Peněžní tok z výdajů z mimořádné činnosti	380				

Čistý peněžní tok z finančních činností	390				
Čistý peněžní tok za sledované období	400				
Stav peněz na začátku roku	410		X		X
Vliv změny kurzů cizích měn na stav peněžních prostředků	420				
Stav peněz na konci roku	430		X		X

Ředitel

Hlavní účetní

Příloha č.4

Příloha
k ustanovení (standardu) účetnictví č. 5 Přehled o vlastním kapitálu

Datum (rok, měsíc, den)

Název _____

Území _____

Právní forma podnikání _____

Správní orgán _____

Druh ekonomické činnosti _____

Jednotka měření: tis. hřn.

Sídlo _____

Kód		
		01

Přehled o vlastním kapitálu
Ke dni _____ 200__ r.

Text	Kód	ZK	Podíl. kap.	Dod. vlož. kapitál	Jiný dodat. Kap.	Kap. rezervy	Nerozd. zisk	Nespl. kap.	Vyň. kap.	Celkem
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Zůstatek na začátek roku	010									
Úpravy:										
Změna účetní politiky	020									
Opravy chyb	030									
Jiné změny	040									
Upravený zůstatek k začátku roku	050									
Přecenění:										
Zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku	060									

Snížení hodnoty dlouhodobého majetku	070									
Zvýšení hodnoty nedokončených staveb	080									
Snížení hodnoty nedokončených staveb	090									
Zvýšení hodnoty nehmotných aktiv	100									
Snížení hodnoty nehmotných aktiv	110									
Využití zvýšené hodnoty dlouhodobého majetku	120									
Čistý zisk (ztráta) za úč. období	130									
Rozdělení zisku:										
Výplaty dividend	140									
Příděl do základního kapitálu	150									
Příděl do kapitálových rezerv	160									

Celkový čistý zisk převedený do rozpočtu	170									
Vklady společníků:										
Vklady do kapitálu	180									
Úhrada ztráty z kapitálu	190									
Celkový čistý zisk k vytvoření sociálních (účelových) fondů	200									
Vynětí z kapitálu:										

Ředitel

Hlavní účetní

Příloha č.5 - Usnesení Ministerstva financí Ukrajiny ze dne 11.30.1999 č. 291

Syntetické účty (účty prvního stupně)				Oblast použití
Kód		Kód	Název	
1		3	4	
Třída 1. Dlouhodobý majetek				
		100	Investiční nemovitosti	
10		101	Pozemky	
		102	Kapitálové výdaje na pozemkové úpravy	
		103	Budovy a stavby	
		104	Stroje a zařízení	
		105	Dopravní prostředky	
		106	Nářadí, zařízení a vybavení	
		107	Zvířata	
		108	Trvalé porosty	
		109	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	
11		111	Knížní fondy	
		112	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	
		113	Dočasná zařízení	
		114	Přírodní zdroje	
		115	Inventární obal	
		116	Předměty pronájmu	
		117	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	
12		121	Práva k využívání přírodních zdrojů	
		122	Práva k užívání majetku	
		123	Práva k ochranným známkám	
		124	Práva k objektům průmyslového vlastnictví	
		125	Autorská práva a práva s ním související	
		127	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	
13		131	Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	
		132	Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku	
		133	Kumulované odpisy k dlouhodobému nehmotnému majetku	
		134	Kumulované odpisy k dlouhodobým biologickým aktivům	
		135	Oprávky k investičním nemovitostem	
14		141	Investice se spřízněnými stranami podle metody kapitálové účasti	
		142	Jiné investice se spřízněnými stranami	
		143	Investice s nespřízněnými stranami	
15		151	Investiční výstavba	
		152	Pořízení (výroba) dlouhodobého majetku	
		153	Pořízení (výroba) jiného dlouhodobého hmotného majetku	
		154	Pořízení (výroba) nehmotného majetku	
		155	Pořízení (pěstování) dlouhodobých biologických aktiv	
16		161	Dlouhodobá biologická aktiva rostlinné výroby oceněná v reálných hodnotách	
		162	Dlouhodobá biologická aktiva rostlinné výroby oceněná v historických cenách	
		163	Dlouhodobá biologická aktiva živočišné výroby oceněná v reálných hodnotách	
		164	Dlouhodobá biologická aktiva živočišné výroby oceněná v historických cenách	
		165	Nedokončená dlouhodobá biologická aktiva oceněná v reálných hodnotách	
		166	Nedokončená dlouhodobá biologická aktiva oceněná v historických cenách	
17			Podle druhu odložených daňových pohledávek	
18		181	Závazky za majetek předány do finančního leasingu	
		182	Přijaté dlouhodobé dluhopisy	
		183	Ostatní dlouhodobé pohledávky	
		184	Ostatní dlouhodobý majetek	
19			Podle druhu objektů investování	
		191	Goodwill při pořízení	
		193	Goodwill při privatizaci (korporatizaci)	

Třída 2. Zásoby				
20		201	Suroviny a materiály	
		202	Nakoupené polotovary a součástky	
		203	Pohonné hmoty	
		204	Obaly a obalové materiály	
		205	Stavební materiály	
		206	Materiály ke zpracování	
		207	Náhradní součástky	
		208	Materiály zemědělského určení	
		209	Ostatní materiály	
21		211	Současná biologická aktiva rostlinné výroby oceněná v reálných cenách	
		212	Současná biologická aktiva živočišné výroby oceněná v reálných cenách	
		213	Současná biologická aktiva živočišné výroby oceněná v historických cenách	
22			Podle druhů objektů	
23			Podle druhů výroby	
24			Podle druhů výrobků	
25			Podle druhů polotovarů	
26			Podle druhů dokončených výrobků	
27			Podle druhů výrobků	
28		281	Zboží na skladě	
		282	Zboží v prodejnách	
		283	Zboží na kontrole	
		284	Obaly	
		285	Obchodní marže	
		286	Dlouhodobá aktiva za účelem prodeje	
Třída 3. Peněžní prostředky a ostatní aktiva				
30		301	Pokladna v národní měně	
		302	Pokladna v cizí měně	
31		311	Běžné účty v národní měně	
		312	Běžné účty v cizí měně	
		313	Ostatní bankovní účty v národní měně	
		314	Ostatní účty v cizí měně	
32				
33		331	Peníze v národní měně	
		332	Peníze v zahraniční měně	
			Peníze na cestě v národní měně	
		333		
			Peníze na cestě v cizí měně	
		334		
34		341	Krátkodobé dluhopisy v národní měně	
		342	Krátkodobé dluhopisy v cizí měně	
35		351	Peněžní ekvivalenty	
		352	Ostatní běžné finanční investice	
36		361	Zúčtování s tuzemskými odběrateli	
		362	Zúčtování se zahraničními odběrateli	
		363	Zúčtování s účastníky PFG	
37		371	Vyúčtování poskytnutých záloh	
		372	Zúčtování s odpovědnými osobami	
		373	Vyúčtování příjmů	
		374	Vyúčtování reklamací	
		375	Vyúčtování kompenzací způsobených škod	
		376	Vyúčtování půjček členů úvěrových svazů	
		377	Vyúčtování ostatních pohledávek	
38			Podle odběratele	
39			Podle druhů výdajů	
Třída 4. Vlastní kapitál a zajištění závazků				
40			Podle druhu kapitálu	
41			Podle druhu kapitálu	
42		421	Emisní ážio	
		422	Ostatní vložený kapitál	
		423	Přecenění aktiv	
		424	Dlouhodobý majetek získaný darem	
		425	Ostatní doplňkový kapitál	
43			Podle druhu kapitálu	

44		441	Nerozdělený zisk	
		442	Neuhrazená ztráta	
		443	Zisk za účetní období	
45		451	Vyjmuté akcie	
		452	Vyjmuté vklady a podíly	
		453	Ostatní vyjmutý kapitál	
46			Podle druhů kapitálu	
47		471	Zajištění výplat dovolených	
		472	Penzijní připojištění	
		473	Zajištění záruk	
		474	Zajištění ostatních výdajů a plateb	
		475	Zajištění prémiového fondu (mzdová rezerva)	
		476	Rezerva na výplatu jackpotu nezajištěného platbou účasti v loterii	
		477	Zajištění hmotných pobídek	
		478	Zajištění sanace půdy	
48			Podle objektů financování	
49		491	Technické rezervy	
		492	Rezervy životního pojištění	
		493	Podíl zajistitelů na technických rezervách	
		494	Podíl zajistitelů na životním pojištění	
		495	Změna stavu technických rezerv	
		496	Změna stavu rezerv životního pojištění	
Třída 5. Dlouhodobé závazky				
50		501	Dlouhodobé bankovní úvěry v národní měně	
		502	Dlouhodobé bankovní úvěry v cizí měně	
		503	Odložené dlouhodobé bankovní úvěry v národní měně	
		504	Odložené dlouhodobé bankovní úvěry v cizí měně	
		505	Ostatní dlouhodobé úvěry v národní měně	
		506	Ostatní dlouhodobé úvěry v cizí měně	
51		511	Vydané dlouhodobé dluhopisy v národní měně	
		512	Vydané dlouhodobé dluhopisy v cizí měně	
52		521	Závazky z obligací	
		522	Prémie na vydaných obligacích	
		523	Diskont na vydaných obligacích	
53		531	Závazky z finančního pronájmu	
		532	Závazky z pronájmu majetkových celků	
54			Podle druhu závazku	
55			Podle druhu závazku	
56				
57				
58				
59				
Třída 6. Krátkodobé závazky				
60		601	Krátkodobé bankovní úvěry v národní měně	
		602	Krátkodobé bankovní úvěry v cizí měně	
		603	Odložené krátkodobé bankovní úvěry v národní měně	
		604	Odložené krátkodobé bankovní úvěry v cizí měně	
		605	Nesplacené včas úvěry v národní měně	
		606	Nesplacené včas úvěry v cizí měně	
61		611	Současná zadluženost z dlouhodobých závazků v národní měně	
		612	Současná zadluženost z dlouhodobých závazků v cizí měně	
62		621	Krátkodobé vydané směnky v národní měně	
		622	Krátkodobé vydané směnky v cizí měně	
63		631	Zúčtování s tuzemskými dodavateli	
		632	Zúčtování se zahraničními dodavateli	
		633	Zúčtování s účastníky PGF	
64		641	Daňová zúčtování	
		642	Zúčtování povinných poplatků	
		643	Daňové závazky	
		644	Daňové pohledávky	

65		651	Penzijní pojištění	
		652	Sociální pojištění	
		653	Sociální pojištění proti nezaměstnanosti	
		654	Individuální pojištění	
		655	Pojištění majetku	
66		661	Mzdová zúčtování	
		662	Deponentární zúčtování	
		663	Zúčtování jiných výplat	
67		671	Zúčtování vyměřených dividend	
		672	Zúčtování jiných výplat	
68		680	Zúčtování dlouhodobého majetku určeného k prodeji	
		681	Zúčtování přijatých záloh	
		682	Vnitřní zúčtování	
		683	Vnitropodnikové zúčtování	
		684	Zúčtování připsaných úroků	
		685	Zúčtování s ostatními věřiteli	
69			Podle druhu nákladů	
Třída 7. Výnosy a výsledky hospodaření				
70		701	Tržby z prodeje výrobků	
		702	Tržby z prodeje zboží	
		703	Tržby z prodeje prací a služeb	
		704	Srážky z příjmů	
		705	Zajištění	
71		710	Příjmy z původního vykazování a změny hodnoty aktiva vedeného v reálných cenách	
		711	Výnosy z realizace cizí měny	
		712	Výnosy z prodeje dlouhodobého majetku	
		713	Výnosy z operativního pronájmu majetku	
		714	Výnosy z kurzovního rozdílu	
		715	Přijaté penále a pokuty	
		716	Kompenzace dříve odepsaných aktiv	
		717	Výnosy z odepsaných pohledávek	
		718	Výnosy z darovaného dlouhodobého majetku	
		719	Ostatní výnosy z běžné činnosti	
72		721	Výnosy z podílů v přidružených společnostech	
		722	Příjmy ze společné činnosti	
		723	Výnosy z podílů v dceřiných společnostech	
73		731	Přijaté dividendy	
		732	Přijaté úroky	
		733	Ostatní finanční výnosy	
74		741	Výnosy z prodeje finančních investic	
		742	Výnosy z obnovení dlouhodobého majetku	
		744	Výnosy z neprovozního kurzového rozdílu	
		745	Výnosy z darovaného majetku	
		746	Jiné výnosy z běžné činnosti	
75		751	Odškodnění za ztráty z mimořádných událostí	
		752	Jiné mimořádné výnosy	
77				
78				
79		791	Výsledek hospodaření z běžné činnosti	
		792	Výsledek hospodaření z finanční činnosti	
		793	Výsledek hospodaření z ostatní běžné činnosti	
		794	Výsledek hospodaření z mimořádné činnosti	
Třída 8. Náklady podle prvků				
80		801	Spotřeba surovin a materiálů	
		802	Spotřeba polotovarů a součástek	
		803	Spotřeba paliva a energie	
		804	Spotřeba obalů a obalových materiálů	
		805	Spotřeba stavebních materiálů	
		806	Spotřeba součástek	
		807	Spotřeba materiálů zemědělského určení	
		808	Spotřeba zboží	
		809	Jiná hmotná spotřeba	
81		811	Mzdové výplaty	
		812	Prémie a pobídky	
		813	Kompenzační výplaty	
		814	Dovolené	

		816	Jiné mzdové náklady	
82		821	Náklady na penzijní pojištění	
		822	Náklady na sociální pojištění	
		823	Náklady na pojištění proti nezaměstnanosti	
		824	Náklady na individuální pojištění	
83		831	Odpisy dlouhodobého majetku	
		832	Odpisy ostatního dlouhodobého majetku	
		833	Odpisy nehmotného majetku	
84			Podle druhu nákladů	
85			Podle druhu nákladů činnosti	
86				
87				
88				
89				
Třída 9. Náklady činnosti				
90		901	Náklady na prodané výrobky	
		902	Náklady na prodané zboží	
		903	Náklady na prodané práce a služby	
		904	Pojistné	
91			Podle druhu nákladů	
94		940	Náklady na původní vykazování a změny hodnoty aktiva vedeného v reálných cenách	
		941	Náklady na výzkum a vývoj	
		942	Náklady z realizace cizí měny	
		943	Náklady na pořízení zásob	
		944	Pochybné a nedobytné pohledávky	
		945	Ztráty z operačního kurzového rozdílu	
		946	Ztráty ze znehodnocení zásob	
		947	Manka a škody z poškození majetku	
		948	Uznané pokuty a penále	
		949	Ostatní provozní náklady	
95		951	Úroky z úvěrů	
		952	Ostatní finanční náklady	
96		961	Ztráty z investic do přidružených podniků	
		962	Ztráta ze společné činnosti	
		963	Ztráty z investic do společných podniků	
97		971	Náklady na finanční investice	
		972	Ztráty ze snížení užitečnosti majetku	
		974	Ztráty z neprovozních kurzových rozdílů	
		975	Snížení hodnoty aktiv a finančních investic	
		976	Vyřazení dlouhodobého majetku	
		977	Jiné náklady běžné činnosti	
98		981	Daň z příjmů z běžné činnosti	
		982	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	
99		991	Ztráty zapříčiněné přírodními katastrofami	
		992	Ztráty zapříčiněné technogenními katastrofami a haváriemi	
		993	Jiné mimořádné náklady	
Třída 0. Podrozvahové účty				