

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMÁTIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2021/36124048423134724

**Porovnanie rámcov pre vedenie účtovníctva podnikateľov v SR
a na Ukrajine**

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMÁTIKY

Porovnanie rámcov pre vedenie účtovníctva podnikateľov v SR
a na Ukrajine

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo
Študijný odbor: Ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Školiteľ: prof. Ing., Miloš Tumpach, PhD.

2021

Bc. Evelina Hushtan

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Evelina Hushtan
Študijný program: účtovníctvo a audítorstvo (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Porovnanie rámcov pre vedenie účtovníctva podnikateľov v SR a na Ukrajine

Anotácia: Napriek tomu že Slovensko a Ukrajina sú susedné krajiny, porovnanie ich účtovného systému zatiaľ v dostupnej literatúre absentuje. Práca sa venuje iba vybranému okruhu účtovných jednotiek (podnikateľom), pričom sa sústreďuje na identifikáciu hlavných rozdielov, ich analýze a posúdenia toho, ktoré prvky by sa z jednotlivých systémov dali využiť v druhej z porovnávaných krajín.

Vedúci: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI

Dátum zadania: 11.10.2019

Dátum schválenia: 31.10.2019

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Čestné vyhlásenie

Čestné vyhlasujem, že som svoju záverečnú prácu vypracovala samostatne a všetky použité literárne zdroje som uviedla v zozname použitej literatúry.

.....
podpis autora

Pod'akovanie

Touto cestou sa chcem pod'akovať vedúcemu záverečnej práce prof. Ing. Miloš Tumpach PhD. za prejavenú pomoc, cenné pripomienky a všetky odborné rady.

ABSTRAKT

HUSHTAN, Evelina. *Porovnanie rámcov pre vedenie účtovníctva podnikateľov v SR a na Ukrajine* - Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky. Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: prof. Ing., Miloš Tumpach, PhD. Bratislava, FHI EUBA, 2021. 73 s.

Diplomová práca sa zaoberá komparáciou rámcov pre vedenia účtovníctva na Ukrajine a v Slovenskej republike. Cieľom tejto diplomovej práce je, na základe legislatívnych rámcov pre účtovníctvo, zhodnotiť súčasný stav problematiky účtovníctva vo vybraných podnikoch zo Slovenska a Ukrajiny a zhodnotiť prípadne rozdiely v účtovaní a vykazovaní. Práca sa skladá z teoretickej časti kde opisuje súčasný stav problematiky a praktickej časti kde vlastné aj opisujeme možné rozdiely v účtovaní a vykazovaní čnej situácií. Prvá kapitola je zameraná na získanie poznatkov z odbornej literatúry o súčasnom stave účtovníctva na Ukrajine a v Slovenskej republike. Ďalšia kapitola je venovaná charakteristike použitých metód pre spracovanie diplomovej práci. Tretia kapitola širšie opisuje prípadné rozdiely v účtovnom zobrazení majetku, záväzkov, nákladov a výnosov na príklade výrobných podnikov z Ukrajiny a Slovenskej republiky.

Kľúčové slová:

účtovníctvo, právna úprava, finančné výkazníctvo, Ukrajina.

ABSTRACT

HUSHTAN Evelina. *Comparison of accounting frameworks for businesses in Slovakia and in Ukraine*. University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics.. Department of Accounting and Auditing. – Thesis supervisor: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD. Bratislava FHI EUBA 2021. 73 p.

The thesis deals with the comparison of frameworks for accounting in Ukraine and in the Slovak Republic. The aim of this diploma thesis is based on accounting frameworks to evaluate the current state of accounting in selected companies from Slovakia and Ukraine and to evaluate any differences in accounting and reporting. The work consists of a theoretical part where it describes the current state of affairs and a practical part where we also describe possible differences in accounting and reporting situations. The first chapter is focused on gaining knowledge from the literature on the current state of accounting in Ukraine and the Slovak Republic. The next chapter is devoted to the characteristics of the methods used for the elaboration of the diploma thesis. The third chapter describes in more detail any differences in asset accounting, liabilities, costs and revenues on the example of manufacturing companies from Ukraine and the Slovak Republic.

Key words:

accounting, legislation, financial reporting, Ukraine.

OBSAH

| | |
|--|----|
| ZOZNAM ILUSTRÁCIÍ A TABULIEK | 7 |
| ZOZNAM SKRATIEK A ZNAČIEK | 8 |
| ÚVOD | 10 |
| 1 Súčasný stav riešenia problematiky doma a v zahraničí..... | 11 |
| 1.1 Právna úprava účtovníctva v Slovenskej republike..... | 11 |
| 1.1.1 Pravidla pre vedenie účtovníctva | 12 |
| 1.1.2 Vymedzenie aktív a pasív v súlade so slovenskou legislatívou..... | 14 |
| 1.1.3 Spôsoby oceňovania majetku a záväzkov podľa slovenskej legislatívy..... | 16 |
| 1.1.4 Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva podľa slovenskej právnej úprave..... | 18 |
| 1.2 Právna úprava účtovníctva na Ukrajine..... | 19 |
| 1.2.1 Pravidla pre vedenie účtovníctva | 21 |
| 1.2.2 Vymedzenie aktív a pasív v súlade s ukrajinskou legislatívou..... | 25 |
| 1.2.3 Spôsoby oceňovania majetku a záväzkov podľa ukrajinskej legislatívy..... | 28 |
| 1.2.4 Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva podľa ukrajinskej právnej úpravy | 29 |
| 1.3 Uplatnenie požiadaviek IFRS v Slovenskej republike a na Ukrajine..... | 31 |
| 2 Cieľ a metodika práce | 33 |
| 3 Výsledky práce a diskusia..... | 34 |
| 3.1 Charakteristika priemyselného podniku na Slovensku..... | 34 |
| 3.1.1 Účtovné zobrazenie neobežného majetku spoločnosti Epicentrum s. r. o. | 34 |
| 3.1.2 Účtovné zobrazenie zásob spoločnosti Epicentrum s. r. o. | 36 |
| 3.1.3 Účtovné zobrazenie zúčtovacích vzťahov so zamestnancami spoločnosti Epicentrum s.r.o. | 38 |
| 3.1.4 Účtovné zobrazenie daní v spoločnosti Epicentrum s. r. o. | 39 |
| 3.1.5 Účtovné zobrazenie nákladov a výnosov v Epicentrum s. r. o. | 41 |
| 3.2 Charakteristika priemyselného podniku na Ukrajine | 42 |
| 3.2.1 Účtovné zobrazenie neobežného majetku spoločnosti ZABP s. r. o. | 43 |
| 3.2.2 Účtovné zobrazenie zásob spoločnosti ZABP s. r. o. | 46 |
| 3.2.3 Účtovné zobrazenie zúčtovacích vzťahov so zamestnancami spoločnosti ZABP s. r. o. | 48 |
| 3.2.4 Účtovné zobrazenie daní v spoločnosti ZABP s. r. o. | 50 |
| 3.2.5 Účtovné zobrazenie účtovania nákladov a výnosov v spoločnosti ZABP s. r. o. | 53 |
| 3.3 Rozdiely v zostavení účtovnej závierky v Slovenskej republike a na Ukrajine | 55 |
| 3.3.1 Vykazovanie majetku a zdrojov majetku v súvahe | 55 |
| 3.3.2 Vykazovanie nákladov a výnosov vo výkaze ziskov a strát..... | 59 |

| | |
|---------------------------------------|----|
| ZÁVER | 63 |
| ZOZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ODKAZOV | 65 |
| PRÍLOHY | 67 |

ZOZNAM ILUSTRÁCIÍ A TABULIEK

ZOZNAM TABULIEK

| | |
|--|----|
| Tabuľka 1 Veľkostné kritéria podnikov | 19 |
| Tabuľka 2 Veľkostné kritéria podnikov | 30 |
| Tabuľka 3 Účtovné zobrazenie obstarania dlhodobého hmotného majetku..... | 35 |
| Tabuľka 4 Účtovné zobrazenie vyradenie hmotného majetku | 36 |
| Tabuľka 5 Účtovanie zásob vytvorených vo vlastnej réžii..... | 37 |
| Tabuľka 6 Účtovné zobrazenie zúčtovacích vzťahov so zamestnancami | 39 |
| Tabuľka 7 Účtované zobrazenie DPH | 40 |
| Tabuľka 8 Účtovanie daní z príjmov spoločnosti Epicentrum s. r. o. | 41 |
| Tabuľka 9 Účtovanie nákladov a výnosov | 42 |
| Tabuľka 10 Účtovanie dlhodobého hmotného majetku..... | 45 |
| Tabuľka 11 Vyradenie majetku v spoločnosti ZABP s. r. o. | 45 |
| Tabuľka 12 Účtovanie zásob vytvorených vlastnou činnosťou..... | 47 |
| Tabuľka 13 Účtovanie inventarizačných rozdielov na zásobách..... | 48 |
| Tabuľka 14 Účtovanie priznanej hrubej mzdy zamestnancovi..... | 49 |
| Tabuľka 15 Účtovné zobrazenie DPH v spoločnosti ZABP s. r. o..... | 51 |
| Tabuľka 16 Účtovanie daní z príjmov spoločnosti ZABP s. r. o..... | 53 |
| Tabuľka 17 Účtovanie nákladov a výnosov | 54 |
| Tabuľka 18 Zjednodušená súvaha spoločnosti ZABP s. r. o..... | 56 |
| Tabuľka 19 Zjednodušená súvaha spoločnosti Epicentrum s. r. o. | 57 |
| Tabuľka 20 Zjednodušená súvaha spoločnosti ZABP s. r. o..... | 58 |
| Tabuľka 21 Zjednodušená súvaha spoločnosti Epicentrum s. r. o. | 58 |
| Tabuľka 22 Zjednodušený výkaz ziskov a strát spoločnosti ZABP s. r. o..... | 59 |
| Tabuľka 23 Zjednodušený výkaz ziskov a strát spoločnosti Epicentrum s. r. o..... | 61 |
| Tabuľka 24 Rozdiely v ÚZ podľa slovenských a ukrajinských právnych predpisov..... | 62 |
| Tabuľka 25 Rámcová účtová osnova pre vedenia účtovníctva pre ukrajinských podnikateľov | 67 |

ZOZNAM GRAFOV

| | |
|--|----|
| Graf 1 Zobrazenie účtovného registru | 22 |
|--|----|

ZOZNAM SKRATIEK A ZNAČIEK

BOZP bezpečnosť a ochrana zdravia pri práci

D dal

DFM dlhodobý finančný majetok

DHM dlhodobý nehmotný majetok

DNM dlhodobý nehmotný majetok

DPH daň z pridanej hodnoty

DzP daň z príjmov

EÚ Európska únia

GmbH Gesellschaft mit beschränkter Haftung

IAS Medzinárodné účtovné štandardy

IFRIC Výbor pre interpretácie Medzinárodného finančného výkazníctva

IFRS Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

IÚD interný účtovný doklad

JSP jednotný sociálny príspevok

MD má dať

PDD prijatý daňový doklad

PFA prijatá faktúra

PRI príjemka

SIC Stály interpretačný výbor

SR Slovenská republika

ÚJ účtovná jednotka

ÚZ účtovná závierka

VBÚ výpis z bankového účtu

VFA vystavená faktúra

VÝD výdajka

ZABP Zaporizhzhya Automobile Building Plan

ZoÚ Zákon o účtovníctve

ZVL zúčtovacia a výplatná listina

Č. číslo

El. elektrickej

Napr. napríklad

Pod. podobne

Resp. respektíve

S.r.o spoločnosť s ručením obmedzením

Soc. sociálne

Z. z zbierky zákonov

Zb. zbierky

ÚVOD

S rozvojom spoločnosti, najmä v trhovej ekonomike, neustále rastie potreba účtovných informácií. Pre efektívne fungovanie jednotlivých jednotiek a podniku ako celku je potrebné, aby účastníci procesu riadenia, ktorí sa podieľali na rozhodovaní, mali včasné, pravdivé a objektívne informácie o svojom majetku a zdrojoch jeho formovania, finančnej výkonnosti. Takéto informácie tradične poskytuje účtovný systém zameraný na potreby riadenia.

Táto téma bola vybraná s cieľom prehĺbenia poznatkov v oblasti účtovníctva v zahraničí a to na Ukrajine aj jej cieľom je, na základe legislatívnych rámcov účtovníctva, zhodnotiť súčasný stav problematiky účtovníctva tak z hľadiska legislatívy, ale aj z hľadiska je uplatnenia v praxi vybraných podnikoch zo Slovenska a Ukrajiny. Práca sa skladá z troch častí. V prvej časti sa budeme podrobne zaoberať teoretickou stránkou účtovníctva, a to vymedzením predpisov upravujúcich vedenie účtovníctva ich zameraním a základnými predpokladmi, ktoré sú v nich uplatňované. Budeme sa venovať právnej úprave účtovníctva a finančného výkazníctva v Slovenskej republike a na Ukrajine.

Druhá časť práce je venovaná vymedzeniu cieľa diplomovej práce a metodickým postupom, ktoré sme pri jej spracovaní uplatňovali. Pomocou metód a metodiky definovanej v tejto kapitole sa budeme venovať uplatneniu získaných poznatkov v záverečnej časti našej práce.

Tretia časť práce je zameraná na zistenie prípadných rozdielov v účtovaní a vykazovaní medzi dvomi podnikmi, jeden so sídlom na Slovensku a jeden so sídlom na Ukrajine. V tejto časti sa zaoberáme komparáciou vykazovania údajov v účtovných závierkach a rozoberáme podrobné odlišnosti účtovania, pričom následné zhodnotíme účtovný systém v oboch krajinách. Ako porovnávané oblasti účtovania vyberieme dlhodobý majetok, zásoby, zúčtovacie vzťahy so zamestnancami, účtovanie daní najmä DPH a dani z príjmov, významné položky nákladov a výnosov. Komparáciu budeme vykonávať na základe zistených informácií, zhrnutých v tabuľkách, ktoré spracujeme v tretej kapitole.

1 Súčasný stav riešenia problematiky doma a v zahraničí

Jedným z najvýznamnejších nástrojov zaznamenávania transakcii, udalostí či iných okolností ktoré majú vplyv na finančnú situáciu a finančné výsledky rôznych subjektov je účtovníctvo. Je to uzavretá sústava, ktorá obsahuje úplnú a nepretržitú evidenciu vplyvu transakcií, udalostí a iných skutočností na finančnú situáciu a finančnú výkonnosť účtovnej jednotky. V rámci tejto kapitoly sa budeme zaoberať súčasným stavom riešenia problematiky účtovníctva, ktoré predpisy upravujú jeho vedenie, kedy a ako sa zostavuje účtovná závierka, porovnáme rozdiely vo vymedzení majetku a zdrojov majetku v Slovenskej republike a na Ukrajine.

1.1 Právna úprava účtovníctva v Slovenskej republike

Podľa právnej úpravy účtovníctva v Slovenskej republike právnou normou, ktorý upravuje povinnosť viesť účtovníctvo pre niektoré typy účtovných jednotiek je zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v platnom znení. Tento zákon ustanovuje povinnosť viesť účtovníctvo a upravuje postavenie podnikateľov, obchodné záväzkové vzťahy, ako aj niektoré iné vzťahy súvisiace s podnikaním ako napríklad uzavretie zmluvy, zmluvné pokuty, odstúpenie od zmluvy. Na všetky účtovné jednotky ale sa vzťahuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, ktorý je všeobecnou právnou normou upravujúcou vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky v Slovenskej republike a sú povinne jeho dodržiavať všetky účtovné jednotky. Bližšie o tomto zákone uvádza Baláž (2015), že tento zákon upravuje rozsah, spôsob a preukázateľnosť vedenia účtovníctva právnických, zahraničných a fyzických osôb. Zákon o účtovníctve sa venuje rozsahu, obsahu a preukázateľnosti účtovnej závierky ako takej a bližšie špecifikuje register účtovných závierok. Okrem toho vymedzuje účtovné sústavy, účtovné knihy a spôsoby oceňovania majetku a záväzkov, presne špecifikuje súčasti účtovnej závierky v jednoduchom a podvojnóm účtovníctve.

Existujú aj niektoré iné zákony, ktoré tiež úzko súvisia s problematikou vedenia účtovníctva. Ide napr. o zákon č. 47/1992 Zb. Občiansky zákonník v platnom znení a väčšina daňových zákonov, ktoré upravujú niektoré aspekty tvoriace predmet účtovníctva ako napríklad vzťahy medzi právnickými osobami resp. právnickou a fyzickou osobou. Zákon o účtovníctve okrem toho splnomocňuje Ministerstvo financií vydávať opatrenia Ministerstva financií SR, ktoré upravujú detailnejšie spôsoby vedenia účtovníctva resp. zostavovania a obsahu účtovnej závierky. K príkladom patrí Opatrenie Ministerstva financií

SR č. 23054/2002-92 z 16. 12. 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva a opatrenia Ministerstva financií SR, ktorými sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovej závierky na zverejnenie pre mikro, malé a veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu. A to opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti pre mikro účtovné jednotky, č. MF/23378/2014-74 pre malé účtovné jednotky a č. MF/23377/2014-74 pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu.

Právna úprava účtovníctva zahŕňa nie len národnú ale aj nadnárodnú úpravu. V rámci skúmania súčasného stavu ide najmä o smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. 06. 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorá významným spôsobom determinuje národné úpravy. Ďalšou rovinou nadnárodnej úpravy sú Medzinárodné štandardy finančného vykazovania – IFRS, ktoré vydáva Rada pre Medzinárodné účtovné štandardy. Cieľom IFRS je vytvoriť spoločný účtovný jazyk, aby účtovné postupy spoločností boli jednotné, porovnateľné a pochopiteľné vo viacerých krajinách. Požiadavkami na uplatnenie IFRS sa budeme zaoberať v podkapitole 1.3, kde porovnáme rozdiely v povinnosti zostaviť účtovnú závierku podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo v Slovenskej republike a na Ukrajine.

1.1.1 Pravidla pre vedenie účtovníctva

Podľa zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať v sústave podvojného účtovníctva s výnimkou podľa odseku 2 par. 9 zákona o účtovníctve. Do tejto výnimky patria napríklad podnikatelia, ktorým to umožňuje osobitný predpis, neziskové organizácie ak nepodnikajú a ak ich príjmy nedosiahli v predchádzajúcom účtovnom období 200 000 eur, a ak nie sú subjektom verejnej správy.

Sedliačiková (2018) uvádza že účtovné prípady, ktoré v podniku vznikajú počas účtovného obdobia, sa písomne zaznamenávajú účtovnými zápismi a sa vedú v účtovných knihách, a to buď z vecného alebo časového hľadiska. Z vecného hľadiska účtovné prípady sa zaznamenávajú v hlavnej knihe, z časového v denníku. Podľa § 12 ods. 2 zákona o účtovníctve hlavná kniha musí obsahovať minimálne tieto údaje: stavy účtov ku dňu, ku ktorému sa otvára hlavná kniha, súhrnné obraty strany MD a strany D jednotlivých účtov

minimálne za kalendárny mesiac, zostatky a stavy účtov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. V hlavnej knihe musia byť zaúčtované všetky účtovné prípady, o ktorých sa účtovalo v denníku. Zákon uvádza, že účty hlavnej knihy sa otvárajú k prvému dňu účtovného obdobia podvojnými zápismi. Podľa Sedliačikovej (2018) sa v účtovníctve musia uskutočňovať predovšetkým zápisy v časovom slede tak, ako vznikajú a chronologicky za sebou nasledujú. Účtovná kniha, v ktorej sa zachytávajú účtovné prípady každý deň, sa nazýva denník. Časové zápisy majú kontrolnú funkciu, ktorá spočíva v tom, že sa nimi zabezpečuje a preukazuje úplnosť účtovných prípadov a správnosť ich zaúčtovania do príslušného účtovného obdobia.

Sedliačikova (2018) označila účty hlavnej knihy ako syntetické účty, ktoré však väčšinou neposkytujú dostatočne podrobné údaje potrebné na operatívne riadenie podniku, na kontrolu jeho činnosti a prípadne na ďalšie účely. Ďalej uvádza, že účtovná jednotka na rozlišovanie údajov zo syntetického účtu môže používať aj čiastkové účty, ktoré sa nazývajú analytické účty. Také účty si účtovná jednotka vytvára podľa svojich konkrétnych potrieb a stávajú sa tak súčasťou účtovného rozvrhu podniku.

Ministerstvo financií SR vydáva postupy účtovania a účtové osnovy pre jednotlivé druhy a typy účtovných jednotiek za účelom zabezpečenia jednotného metodického postupu účtovania a vzájomnej porovnateľnosti podobných účtovných jednotiek. V súčasnosti existujú tieto postupy účtovania a účtové osnovy. Najpoužívanejšia je rámcová účtová osnova pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Poznáme aj účtovú osnovu pre účtovné jednotky, ktoré nie sú založené alebo zriadené na účely podnikania, pre banky, komerčné poisťovne, zdravotné poisťovne, účtovú osnovu pre Sociálnu poisťovňu, rámcovú účtovú osnovu pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky a rámcovú účtovú pre fond národného majetku SR.

Postupy účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva sa ustanovujú podľa Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. 12. 2002. Pri triedení účtov sa uplatňuje desiatková sústava. Znamená to, že všetky účty sú zatriedené do desiatich účtových tried, každá trieda sa môže deliť na desať účtových skupín, v každej účtovej skupine môže byť desať účtov:

- Účtová trieda 0 – dlhodobý majetok
- Účtová trieda 1 – zásoby
- Účtová trieda 2 – finančné účty

- Účtová trieda 3 – zúčtovacie vzťahy
- Účtová trieda 4 – kapitálové účty a dlhodobé záväzky
- Účtová trieda 5 – náklady
- Účtová trieda 6 – výnosy
- Účtová trieda 7 – uzávierkové účty a podsúvahové účty
- Účtová trieda 8, 9 – Vnútroorganizačné účtovníctvo

Podľa Sedliačikovej (2018) rámcovosť účtovej osnovy spočíva v tom, že účtovná jednotka si môže do svojho účtového rozvrhu vytvoriť vlastné syntetické účty majetku, záväzkov a vlastného imania, nadväzujúce na ekonomický obsah príslušnej účtovej skupiny. Okrem toho uvádza, že v takto vytvoreným syntetickým účtom si účtovná jednotka priradí vlastný trojmiestny číselný znak a slovné označenie. Vtedy ide o analytické účty a to pre členenie majetku a záväzkov podľa druhu, doby používateľnosti alebo podľa činnosti. Manová (2011) hovorí, že pri účtovaní v jednotlivých podnikoch sa nepoužívajú všetky účty, ktoré obsahuje účtová osnova, pretože pre účtovanie na niektorých účtoch tieto podniky nemajú náplň. Preto na začiatku účtovného obdobia, účtovná jednotka zostavuje účtový rozvrh, v ktorom sú uvedené číselné znaky a názvy syntetických a analytických účtov, ktoré bude v priebehu účtovného obdobia potrebovať. Ak vznikne počas roka potreba zriadiť ďalšie syntetické a analytické účty, účtový rozvrh si môže účtovná jednotka dopĺňať.

1.1.2 Vymedzenie aktív a pasív v súlade so slovenskou legislatívou

Aby mohol podnik vykonávať svoju činnosť a dosahovať zisk účtovná jednotka musí disponovať určitými prostriedkami, ktoré môžeme označiť ako majetok. Podľa zákona o účtovníctve sú majetkom tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré jej vyplývajú z minulých udalostí a účtovnej jednotke v budúcnosti prinesú zvýšenie ekonomických úžitkov a dajú sa spoľahlivo oceniť. Ďalej zákon definuje, že daný majetok sa vykazuje v účtovnej závierke v súvahe, ak účtovná jednotka vedie podvojnú účtovníctvo alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch, ak účtovná jednotka vedie jednoduché účtovníctvo.

Podľa § 12 Postupov účtovania majetok v slovenskom účtovníctve je možné rozdeliť z časového hľadiska na dlhodobý (neobežný) a krátkodobý (obežný). Postupy účtovania nám ďalej definujú, že neobežný majetok sa v účtovníctve člení na nehmotný, hmotný a finančný. Dlhodobým nehmotným majetkom sú zložky majetku, ktoré pôsobia v hospodárskom procese účtovnej jednotky dlhodobo a predstavuje identifikovateľný majetok, ktorý nemá fyzickú podstatu. Podľa § 12 Postupov účtovania platí že dlhodobým majetkom je majetok, ktorého doba používateľnosti je dlhšia ako jeden rok. Nehmotný

majetok, ktorého ocenenie sa rovná sume podľa osobitného predpisu alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého nehmotného majetku, ak doba použiteľnosti tohto majetku je dlhšia ako jeden rok. Predpokladom pre vznik dlhodobého nehmotného majetku z účtovného pohľadu je existencia majetkového práva alebo práva na používanie tzv. duševného – intelektuálneho vlastníctva. Tento majetok predstavujú napr. počítačové programy a bazy dát, vedeckých diel, vedecké objavy, priemyselné vzory a modely, obchodné známky a iné. Podľa § 13 ods. 2 a 3 Postupov účtovania v podvojnóm účtovníctve dlhodobým nehmotným majetkom sú zložky majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako 2 400 eur a doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok. Nehmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná sume 2 400 eur alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého nehmotného majetku, ak doba použiteľnosti tohto majetku je dlhšia ako jeden rok.

Majetok, ktorý má hmotnú podobu a slúži na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov označujú Postupy účtovania ako hmotný majetok. Podľa § 13 ods. 4 Postupov účtovania DHM sú pozemky, stavby, byty a nebytové priestory umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov, samostatne hnutelné veci, súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie a dobu použiteľnosti viac ako jeden rok a súčasne ich ocenenie je vyššie ako 1 700 €. Do DHM môžeme zaradiť aj majetok s dobou použiteľnosti viac ako jeden rok a cenou do 1 700 € ak sa tak rozhodne účtovná jednotka. Podľa § 13 Postupov účtovania dlhodobým finančným majetkom sú cenné papiere a podiely, dlhodobé pôžičky medzi prepojenými účtovnými jednotkami, účtovnej jednotke so spoločným rozhodujúcim vplyvom a účtovným jednotkám v rámci podielovej účasti, dlhodobé pôžičky, umelecké diela, zbierky, predmety z drahých kovov a pozemky, ktoré sú obstarané za účelom dlhodobého uloženia voľných peňažných prostriedkov.

Sedliačikova (2018) uvádza že okrem toho do ekonomického života účtovnej jednotky vstupujú aj prostriedky, ktoré sú krátkodobé, určené na používanosť menej ako rok. Podľa § 17 Postupov účtovania obežný majetok môžeme rozdeliť na zásoby, krátkodobý finančný majetok a krátkodobé pohľadávky. Zásoby podľa spôsobu ich nadobudnutia členíme na zásoby nakupované a zásoby vlastnej výroby. § 43 Postupov účtovania definuje účtovanie obstarania a úbytku zásob. Tento paragraf uvádza, že obstaranie a úbytok zásob sa vykonáva podľa spôsobu A alebo B. Ďalej nám hovorí, že účtovanie zásob podľa spôsobu A môžu použiť všetky účtovné jednotky, pre ktoré platia Postupy účtovania. Účtovanie zásob podľa spôsobu B môžu použiť len tie účtovné jednotky, na ktoré sa nevzťahuje povinnosť auditu podľa § 19 zákona o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Krátkodobé pohľadávky tiež tvoria súčasť krátkodobého majetku spoločnosti. Baláž (2015) uvádza, že tento majetok pôsobí v transformačnom procese krátko, čiže do jedného roka a celý sa v rámci procesu spotrebúva. Okrem toho definuje, že krátkodobé pohľadávky nie sú finančným majetkom, ale samostatnou časťou krátkodobého majetku a je to nárok podniku voči svojim vlastným odberateľom, zamestnancom, spoločníkom alebo štátu, pričom ich lehota splatnosti je do jedného roka. Na základe §17 ods. 10 Postupov účtovania ku krátkodobému finančnému majetku patria peňažné hotovosti účtovnej jednotky, ekvivalenty peňažných hotovostí, napríklad ceniny, poukážky, šeky, účty v bankách, majetok účtovaný v účtovej skupine 25, ktorým sú krátkodobé CP, vlastné akcie, vlastné obchodné podiely, vlastné dlhopisy a peniaze na ceste.

Pasíva podľa zákona o účtovníctve predstavujú celkovú sumu záväzkov účtovnej jednotky, vrátane iných pasív, a rozdielu majetku a záväzkov, čo predstavuje vlastné imanie. Zdroje krytia majetku môžu tvoriť vlastné zdroje a cudzie. Baláž (2015) uvádza, že k vlastným zdrojom patrí v prvom rade základné imanie, ktoré predstavuje vlastný zdroj krytia majetku, a vzniká vloženíím do podnikania pri vzniku firmy. V dôsledku ďalších udalostí sa môže základné imanie zvyšovať. Ďalšími vlastnými zdrojmi krytia majetku, ktoré definuje Baláž (2015) sú kapitálové fondy, fondy tvorené zo zisku, výsledok hospodárenia minulých rokov a to vo forme nerozdeleného zisku minulých rokov alebo neuhradenej straty minulých rokov.

Cudzími zdrojmi krytia majetku sú záväzky účtovnej jednotky. Na základe §12 ods. 2 Postupov účtovania sa záväzky členia z časového hľadiska na dlhodobé záväzky a krátkodobé záväzky. Tento paragraf definuje že dlhodobý záväzok je záväzok, ktorého dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok. Krátkodobý záväzok je záväzok, ktorého dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je najviac jeden rok.

1.1.3 Spôsoby oceňovania majetku a záväzkov podľa slovenskej legislatívy

Podľa zákona o účtovníctve *„účtovná jednotka v slovenskom účtovníctve je povinná oceňovať majetok a záväzky ku dňu ocenenia, a to ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, ku dňu ku ktorému sa zostavuje ÚZ alebo k inému dňu v priebehu účtovného obdobia, ak sa to vyžaduje podľa osobitného predpisu“*. Zákon uvádza, že oceňovacia veličina nám vyjadruje jednotlivé súčasti majetku a záväzkov v peňažných jednotkách a nesprávne použitie oceňovacej veličiny má následne vplyv na informácie vykazované v účtovnej

závierke. Pri oceňovaní je potrebné dodržiavať z účtovných zásad najmä zásadu opatrnosti. Základné právne normy upravujúce oceňovanie majetku a záväzkov sú zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov. Existuje niekoľko spôsobov ako oceniť jednotlivé zložky majetku a záväzkov. Zákon o účtovníctve stanovuje nasledujúce oceňovacie veličiny, a to obstarávacia ceny, vlastné náklady, menovitá hodnota a reálna hodnota.

Podľa § 25 zákona o účtovníctve obstarávacia cena je cena, za ktorú sa majetok obstaral a náklady súvisiace s jeho obstaraním. Týmto spôsobom sa oceňuje hmotný majetok, nehmotný majetok a zásoby, okrem tých, ktoré boli vytvorené vo vlastnej réžii, podiely na základnom imaní, pohľadávky nadobudnuté vkladom a záväzky pri ich prevzatí. Obstarávacou cenou sa bude oceňovať hmotný majetok, nehmotný majetok a zásoby, okrem tých, ktoré boli vytvorené vo vlastnej réžii, podiely na základnom imaní obchodných spoločností, cenné papiere a deriváty, pohľadávky pri odplatnom nadobudnutí alebo pohľadávky nadobudnuté vkladom do základného imania, záväzky pri ich prevzatí. Vlastné náklady podľa § 22 ods. 5 Postupov účtovania pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu týchto zásob. Podľa § 25 ods. 1 b) zákona o účtovníctve vlastnými nákladmi taktiež sa ocení hmotný a nehmotný majetok, ktorý bol vytvorený vlastnou činnosťou, príchovky a prírastky zvierat. Menovitá hodnota podľa zákona o účtovníctve je cena, ktorá je vyznačená na peňažných prostriedkoch a ceninách, alebo cena, na ktorú pohľadávka alebo záväzok znie. Podľa § 25 ods. 1 c) menovitou hodnotou sa oceňujú peňažne prostriedky a ceniny, pohľadávky a záväzky pri ich vzniku. Reálna hodnota podľa zákona o účtovníctve je trhovú cenu alebo kvalifikovaný odhad, alebo posudok znalca, vo všeobecnosti cena za ktorú za obvyklých podmienok môže sa vymeniť majetok alebo záväzky. Podľa § 25 ods. 1 d) a e) Zákona o účtovníctve reálnou hodnotou sa oceňuje majetok a záväzky nadobudnuté vkladom alebo kúpou podniku alebo jeho častí a majetok a záväzky nadobudnuté zámenou, cenné papiere v majetku fondu a cenné papiere určené na obchodovanie a cenné papiere určené na predaj u obchodníkov s cennými papiermi, komodity, s ktorými sa obchoduje na verejnom trhu, ktoré ÚJ sama nevyrobila a nadobudla ich na účel ich ďalšieho predaja na verejnom trhu, drahé kovy v majetku fondu.

Jusková (2011) uvádza, že nakoľko v Slovenskej republike sa aktíva prevažne oceňujú v obstarávacích cenách, vlastných nákladoch alebo menovitej hodnote, má to pre používateľov účtovnej závierky svoje nevýhody. Ocenenie v daných veličinách neumožňuje

verne a pravdivo zobrazit' finančnú situáciu podniku od nehnuteľností až po cenné papiere. Taktiež hovorí, že cieľom oceňovania v reálnej hodnote je vyjadriť reálnu hodnotu ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka, a nie predpovedať budúcu hodnotu.

1.1.4 Účtovná zvierka v sústave podvojného účtovníctva podľa slovenskej právnej úprave

Podľa § 17 ods. 1 zákona o účtovníctve je účtovná zvierka štruktúrovanou prezentáciou skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú. Zákon o účtovníctve definuje, že účtovnú zvierku zostavuje účtovná jednotka podľa toho, akú sústavu účtovníctva používa a rozlišuje teda účtovnú zvierku v jednoduchom účtovníctve a účtovnú zvierku v podvojnóm účtovníctve.

Podľa zákona o účtovníctve je účtovná jednotka povinná zostaviť účtovnú zvierku najneskôr do šiestich mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná zvierka zostavuje. Avšak deň zostavenia je obmedzený zákonom č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov, podľa ktorého sa účtovná zvierka podáva súčasne s daňovým priznaním k daní z príjmov právnickej osoby. Podľa zákona o daní z príjmov lehota na podanie daňového priznania je 3 mesiace po skončení zdaňovacieho obdobia. Podľa § 17 ods. 6 zákona o účtovníctve pokiaľ účtovná jednotka uzavrie účtovné knihy nie k poslednému dňu účtovného obdobia tak zostavuje mimoriadnu účtovnú zvierku. Sú to prípady, ktoré sú uvedené v § 16 zákona o účtovníctve napríklad pri vstupe účtovnej jednotky do likvidácie účtovné knihy sa uzavrujú dňom skončenia likvidácie. Zostavením účtovnej zvierky sa zaoberala Manová (2011), ktorá uvádza, že priebežná účtovná zvierka sa zostavuje k určitému dňu, napr. k poslednému dňu kalendárneho štvrťroka alebo k poslednému dňu kalendárneho polroka. § 18 ods. 1 zákona o účtovníctve definuje že priebežná účtovná zvierka sa zostavuje ak to vyžaduje osobitný predpis, pri tom účtovné knihy sa neuzavrujú a inventarizácia sa vykoná iba na účely vyjadrenia ocenenia. Priebežnú účtovnú zvierku podľa ods. 2 zostavuje účtovná jednotka v úplnej štruktúre alebo v skrátenej štruktúre.

Opatrenia Ministerstva financií nám definujú, že účtovná zvierka sa zostavuje podľa veľkostných kritérií účtovnej jednotky a to mikro, malej a veľkej účtovnej jednotky. Zákon o účtovníctve ustanovuje, ktoré účtovné jednotky sú povinné sa zatriediť do veľkostnej skupiny. Ide o obchodné spoločnosti, družstvá, fyzické osoby-podnikatelia, v prípade že vedú podvojnú účtovníctvo, fyzické osoby-podnikatelia, ktorí sú zapísaní do Obchodného registra a pozemkové spoločenstvá. V ustanoveniach § 2 novelizovaného zákona

o účtovníctve sa vymedzujú pojmy dôležité na účely posúdenie veľkostných kritérií a teda i zaradenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín. Podľa zákona o účtovníctve vyššie uvedené účtovné jednotky majú povinnosť sa zatriediť do týchto veľkostných skupín ako mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka alebo veľká účtovná jednotka.

Tabuľka 1 Veľkostné kritéria podnikov

| | Mikropodnik | Malý podnik | Veľký podnik |
|---------------------------|--------------------|--------------------|---------------------|
| Majetok | Do 350 tis. Eur | Do 4 mil. Eur | Nad 4 mil. Eur |
| Čistý obrat | Do 700 tis. Eur | Do 8 mil. Eur | Nad 8 mil. Eur |
| Počet zamestnancov | Do 10 osôb | Do 50 osôb | Nad 50 osôb |

Zdroj: vlastné spracovanie podľa zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z. z.

Účtovnú závierku overenú audítorom musí mať len účtovná jednotka, ak spĺňa zákonom stanovené podmienky uvedené v § 19 zákona o účtovníctve, a to do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje. Povinnosť overiť účtovnú závierku audítorom podľa § 19 ods. 1 a) zákona o účtovníctve bude mať družstvo a všetky druhy obchodných spoločností, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie splnila aspoň dve z nasledujúcich podmienok a to ak celková suma majetku presiahla 2 000 000 €, čistý obrat presiahol 4 000 000 € a priemerný prepočítaný počet zamestnancov v účtovnom období presiahol 30.

1.2 Právna úprava účtovníctva na Ukrajine

Na Ukrajine sa vykonáva štátna regulácia účtovníctva a finančného výkazníctva Ministerstvom financií, Ukrajinským štátnym štatistickým výborom, Národnou bankou, Štátnou pokladnicou a ďalšími ústrednými orgánmi. Na rozdiel od slovenskej právnej úpravy, ukrajinské účtovníctvo je rozdelené do piatich úrovní. Podľa Butinca a kol. (2009) prvú úroveň predstavujú Ústava a zákony Ukrajiny. Základnou právnou úpravou účtovníctva je zákon Ukrajiny č. 996-XIV zo 16. 07. 1999 o účtovníctve a finančnom výkazníctve v znení neskorších predpisov, ktorý sa skladá z 5 častí. Tento zákon definuje právny základ pre reguláciu, organizáciu účtovníctva a finančného výkazníctva s cieľom chrániť záujmy používateľov a zostavenie účtovnej závierky na Ukrajine. Podľa zákona č. 996-XIV zo 16. 07. 1999 o účtovníctve a finančnom výkazníctve Ukrajiny, sa účtovníctvom rozumie poskytovanie verného a pravdivého obrazu o činnostiach podniku a informácií, ktoré by mohli ovplyvniť externých a interných používateľov na účely rozhodovania. Sopko (2006) uvádza, že tento zákon sa vzťahuje na všetky právnické osoby založené v súlade s právnymi predpismi Ukrajiny, bez ohľadu na ich organizačné a právne formy a formy

vlastníctva, vrátane organizačných zložiek zahraničných ekonomických subjektov. Okrem toho definuje aj ďalší predpis, ktorý je dôležitý z pohľadu podnikateľských subjektov, a to zákon č. 436-IV aktualizovaný 16. 10. 2020 Zb. Obchodný zákonník, tento zákon definuje základné zásady riadenia obchodných vzťahov na Ukrajine a upravuje hospodárske vzťahy vznikajúce medzi účastníkmi obchodných vzťahov. Holov (2011) uvádza, že po ukrajinskom Ministerstve financií je ďalšou dôležitou inštitúciou, ktorá riadi účtovníctvo, Ukrajinský štátny štatistický výbor. V súlade so zákonom Ukrajiny „O štátnej štatistike“ z 13. 07. 2000 Ukrajinský štátny štatistický výbor organizuje a vykonáva štatistické pozorovanie, analýzu a poskytovanie informácií používateľom o sociálno-ekonomických javoch a procesoch.

Podľa Butinca a kol. (2009) na druhej úrovni sú nariadenia prezidenta Ukrajiny, uznesenia kabinetu ministrov Ukrajiny ako uznesenie kabinetu ministrov z 28. februára 2000 č. 419 o schválení postupu predkladania účtovnej závierky a pokyny na aplikáciu účtovnej osnovy na účtovanie majetku, kapitálu, záväzkov a obchodných operácií podnikov a organizácií, schválené uznesením ministerstva financií zo 30 novembra 1999, č. 291.

Tretiu úroveň predstavujú štandardy účtovníctva a iné právne dokumenty o účtovníctve vydávané Ministerstvom financií Ukrajiny, ktoré musia dodržiavať všetky právnické osoby. Zákon o účtovníctve určuje, že národné štandardy sú hlavným regulačným dokumentom, ktorý definuje princípy a metódy účtovníctva a finančného výkazníctva, ale tak aby tie neboli v rozpore s medzinárodnými štandardmi. Gudz (2016) uvádza, že tieto štandardy sú vypracované na základe medzinárodných štandardov finančného výkazníctva a boli schválené Metodickou radou pre účtovníctvo na Ministerstve financií Ukrajiny v znení neskorších predpisov. Metodická rada pre účtovníctvo, je poradným a vykonávaným orgánom Ministerstva financií Ukrajiny a pracuje na základe „Nariadenia o metodickej rade pre účtovníctvo“. Butinec a kol. (2009) sa taktiež bližšie zaoberali problematikou národných štandardov účtovníctva. Konštatujú, že ukrajinské nariadenia sú stručné a neobsahujú vysvetľujúce odseky uvádzané v príslušných medzinárodných normách. Nedostatočná interpretácia pravidiel štandardov výrazne komplikuje prácu účtovníka s normami. Celkovo je tých štandardov 34 a každý je zameraný na svoju konkrétnu oblasť. Zoznam štandardov je uvedený v prílohe č. 2.

Štvrtú úroveň podľa Butinca a kol. (2009) predstavujú normatívno-právne akty (pokyny) a metodické odporúčania Ministerstva financií, ktoré sú vypracované a schválené na základe účtovných predpisov (štandardov). K nim patria napríklad:

- Nariadenia o dokumentácii v účtovníctve Ministerstva financií Ukrajiny č. 88 z 24. 05. 1995,
- Metodické odporúčanie k účtovnej politike podniku, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 635 z 27. 06. 2013,
- Nariadenia o zjednodušení účtovného poriadku Ministerstva financií č. 186 zo dňa 19. 04. 2001,
- Metodické odporúčanie k vyplňaniu formulárov účtovnej závierky, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 433 z 28. 03. 2013,
- Metodické odporúčania na kontrolu porovnateľnosti ukazovateľov účtovnej závierky, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 476 z 11. 04. 2013,
- Vzor poznámok k ročnej účtovnej závierke, Vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 302 z 29. 11. 2000,
- Nariadenia k inventarizácii aktív a pasív, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 879 z 02. 09. 2014,
- Metodické odporúčania týkajúce sa účtovania dlhodobého majetku, výnos Ministerstva financií č. 561 z 30. 09. 2003,
- Metodické odporúčania pre účtovanie nehmotného majetku, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 1327 z 16. 11. 2009 ,
- Metodické odporúčania týkajúce sa účtovníctva zásob, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 2 z 10. 01. 2007 ,
- Metodické odporúčania týkajúce sa účtovania biologického majetku, vyhláška Ministerstva financií Ukrajiny č. 1315 z 29. 12. 2006,
- Vyhláška Ministerstva financií č. 291 z 30. 11. 1999 o schválení účtovej osnovy a pokynov na jej uplatňovanie,
- Schválenie metodických odporúčaní o používaní účtovných kníh, vyhláška Ministerstva financií č. 356 z 29. 12. 2000.

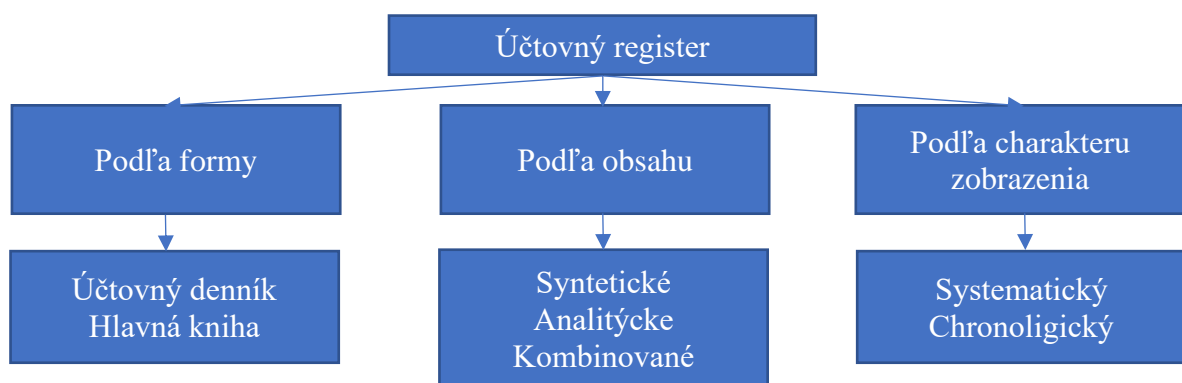
Na piatej úrovni sú rozhodnutia (príkazy, vnútroorganizačné predpisy) o organizácii a vedení účtovníctva v konkrétnom subjekte.

1.2.1 Pravidla pre vedenie účtovníctva

Podľa zákona o účtovníctve a finančnom výkazníctve účtovnej jednotke vyplýva povinnosť viesť hlavnú knihu a účtovný denník. Gudz (2016) uvádza že, vo forme denníka sa obchodné transakcie odrážajú v účtovných registroch v čase prijatia primárnych

dokumentov alebo do konca mesiaca, v závislosti od povahy a obsahu transakcií. Ďalej nám hovorí, že účtovný register je osobitne zoskupená a systematizovaná informácia o obchodných transakciách, ktorú podnik vytvára a zhromažďuje v papierovej alebo elektronickej podobe na základe primárnych účtovných dokladov s cieľom pripraviť v budúcnosti účtovnú závierku. Účtovné registre sú nositeľmi organizovaných druhotných informácií, ktorých zdrojom boli účtovné doklady. Dokumenty, ktorých údaje sú zahrnuté v účtovných registroch, označujú čísla príslušných účtovných registrov a poradové čísla záznamov v nich (číslo riadku). V prípade dokumentov, ktorých údaje sa odrážajú v účtovných registroch ako celku, je registračné číslo a číslo záznamu uvedené na samostatnom liste, ktorý je pripojený k priloženým dokumentom.

Graf 1 Zobrazenie účtovného registru



Zdroj: vlastné spracovanie podľa Gudz (2016)

Obsahom účtovných registrov sa zaoberal Gudz (2016), ktorý ich rozdelil na registre syntetického účtovníctva, analytického účtovníctva a kombinovaného. Uvádza, že toto rozdelenie je založené na rozdieloch a účele syntetických a analytických účtov, na rôznych stupňoch zovšeobecnenia účtovných údajov o nich. Štruktúra syntetických registrov závisí predovšetkým od formy účtovníctva. Podľa formy Gudz (2016) rozdeľuje účtovné registre na hlavnú knihu a účtovný denník. Hlavná kniha uvádza zostatok na začiatku a na konci aktuálneho mesiaca, obraty za bežný mesiac a účtovný denník obsahuje jednotlivé prípady, ktoré sú zaradené chronologický. Spoločnosti vyplýva povinnosť na overenie správnosti účtovných registrov použiť predvahu, ktorá obsahuje údaje o obratoch na účtoch hlavnej knihy.

Národný predpis o dokumentárnej podpore záznamov v účtovníctve, schválený vyhláškou Ministerstva financií Ukrajiny č. 88 z 24. 05. 1995 určuje postup pre uchovávanie primárnych dokumentov, účtovných záznamov, účtovnej závierky účtovných jednotiek.

Uvedená vyhláška určuje pojem „**dokumentácia**“ ako: „*nepretržité monitorovanie obchodných operácií v podniku*“. Podľa Sadovskej (2013) sa účtovné doklady delia na:

- administratívne, ktoré obsahujú pokyny na vykonanie obchodnej transakcie; nie sú dôvodom na zaznamenanie transakcií, pretože neexistuje potvrdenie, že k takejto transakcii došlo. Medzi administratívne dokumenty patria príkazy, smernice, pokyny.
- výkonný alebo oslobodzujúci, potvrdzujúci fakty o fungovaní. Sú prvou fázou registrácie. Patria sem príjmové a výdavkové príkazy, faktúry, príjmy potvrdzujúce akceptovanie hodnôt, vykonané úkony.
- účtovné doklady, ktoré zahŕňajú napríklad administratívne a skupinové informácie, rôzne osvedčenia, výpočty (napríklad výpočet výšky obstarávania a nadobudnutia hmotného majetku) a pod.;
- kombinované - obsahujú prvky administratívnych, výkonných, účtovných dokladov so simultánnymi pokynmi o premietnutí obchodnej transakcie do účtov. Medzi takéto doklady patria predbežné správy, správy o použití finančných prostriedkov, hotovostné príjmové a výdavkové príkazy, požiadavky na uvoľnenie materiálu zo skladu.

Zákon o účtovníctve tiež ukladá spoločnosti povinnosť prijať všetky potrebné opatrenia na zabránenie neoprávneným zmenám v informáciách v dokumentoch a účtovných registroch a zabezpečiť ich správne uchovávanie po stanovenú dobu. Podľa tohto zákona za včasné zostavenie primárnych dokumentov a účtovných registrov, za nepresnosť údajov v nich uvedených, zodpovedajú osoby, ktoré tieto dokumenty vypracovali a podpísali. Primárne dokumenty a účtovné registre je možné odobrať iba na základe rozhodnutia príslušných orgánov v rámci ich právomocí ustanovených zákonmi. Lavrova (2012) uvádza, že účtovné dokumenty sa v podmienkach Ukrajiny nemajú presne stanovený čas, ktorý sa musia uschovávať a je to určené pre každý z druhov dokumentov zvlášť a to na termín od 1 roku po zánik spoločnosti.

Podľa zákona o účtovníctve pre správne vedenie všetkých druhov účtovných registrov účtovná jednotka je povinná používať jednotnú účtovnú osnovu. Účtová osnova a pokyny k jej uplatňovaniu sú schválené Metodickou radou Ministerstva financií Ukrajiny dňa 30. 11. 1999 v znení neskorších predpisov. V súčasnosti sa na Ukrajine používajú päť účtovných osnov a to pre účtovanie aktív, kapitálu, záväzkov a obchodných operácií pre podnikateľov, pre rozpočtové organizácie, pre Národnú banku Ukrajiny, pre komerčné banky na Ukrajine,

pre malých podnikateľov. Nové syntetické účty môže Ministerstvo financií Ukrajiny zapísať do účtovnej osnovy na základe príslušnej žiadosti účtovnej jednotky o účtovanie konkrétnych operácií. Podúčty k syntetickým účtom zavádzajú podniky nezávisle na základe potrieb riadenia, kontroly, analýzy a výkazníctva. Ukrajinská účtová osnova je v porovnaní so slovenskou rozsiahlejšia. Celkovo v ukrajinskej účtovej osnove pre podnikateľov sú 10 tried a to:

1. Trieda – Dlhodobý majetok
2. Trieda – Zásoby
3. Trieda – Fondy, vyrovnania a iné aktíva
4. Trieda – Vlastné imanie
5. Trieda – Dlhodobé záväzky
6. Trieda – Krátkodobé záväzky
7. Trieda – Príjmy a výsledky činností
8. Trieda – Náklady podľa druhu
9. Trieda – Prevádzkové náklady
0. Trieda – Podsúvahové účty

Podľa pokynov k uplatňovaniu účtovej osnovy účty v účtovnej triede 1 až 7 sú pre každé odvetvie hospodárstva, účty 1 až 5 sú „bežné účty“, kde sa robia pravidelné záznamy, účty 6 až 7 vyjadrujú kapitálové príjmy a kapitálové výdavky. Účty triedy 0 až 7 sú povinné pre všetky podniky. Účty triedy 8 a 9 „Prevádzkové náklady“ používajú všetky podniky okrem malých podnikov a neziskových organizácií, ktoré používajú iba účty triedy 8 „Náklady podľa druhu“. Pokyny k uplatňovaniu účtovej osnovy určujú, že malé podniky sa môžu rozhodnúť, či budú používať na účtovanie nákladov aj účty účtovnej triedy 9. Keďže podnik používa obidve triedy, v takom prípade sa takéto účty z účtovnej triedy 8 používajú ako prechodné. To znamená, že v priebehu účtovného obdobia účtovná jednotka povinne účtuje náklady na účtoch účtovnej triedy 8 podľa druhov, a na konci každého mesiaca tieto náklady preúčtuje na príslušné účty účtovnej triedy 9. Dankiv a kol. (2001) sa zaoberali problematikou účtovej osnovy, ktorý tvrdia že účtová osnova úzko súvisí so štruktúrou súvahy a výkazu finančnej výkonnosti. Z toho vyplýva, že zostatky na účtoch tried 1 až 3 sú teda základom pre zostavenie súvahy v časti aktíva, tried 4 až 6 súvahy v časti pasíva. Účty tried 7 až 9 sa používajú s prihliadnutím na potrebu pripraviť výkaz ziskov a strát. Údaje o účtoch triedy 0 poskytujú informácie potrebné na doplnenie poznámok k účtovnej závierke. Účtovná osnova podľa Dankiv a kol. (2001) teda umožňuje zobrazenie účtovných

informácií v súlade s požiadavkami na výkazníctvo, čo výrazne uľahčuje a urýchľuje ich zostavenie.

1.2.2 Vymedzenie aktív a pasív v súlade s ukrajinskou legislatívou

Aktíva podľa zákona o účtovníctve a finančnom výkazníctve sú: „*zdroje kontrolované podnikom v dôsledku minulých udalostí, ktorých použitie by v budúcnosti malo viesť k ekonomickým výhodám*“. Požiadavky na zložky majetku a záväzkov sú uvedené v niekoľkých účtovných štandardoch, a to v štandarde 7 „Investičný majetok“, 8 „Nehmotný majetok“, 9 „Zásoby“ a 10 „Pohľadávky“. Aktíva v ukrajinskom účtovníctve môžeme rozdeliť do 3 kategórií.

Prvú tvorí neobežný majetok. Národný štandard č. 7 „*Investičný majetok*“ poskytuje interpretáciu tejto kategórie, že ide o majetok, ktorý spoločnosť drží na použitie pri výrobe alebo dodávke tovaru, poskytovaní služieb, prenájme iným alebo na administratívne a spoločenské účely, kultúrne funkcie, ktorých predpokladaná životnosť (prevádzka) je viac ako jeden rok (alebo prevádzkový cyklus, ak je dlhší ako rok). Na účely tohto štandardu prevádzkový cyklus odzrkadľuje obdobie obratu aktív od momentu investovania do zásob potrebných na hospodársku činnosť až do prijatia finančných prostriedkov z predaja tovaru, výrobkov, prác, služieb podniku. Neobežným majetkom podľa štandardu č. 7 sa rozumejú oceniteľné práva, nedokončená výstavba, dlhodobý majetok, dlhodobé finančné investície, dlhodobé pohľadávky, odložené daňové pohľadávky, ostatné dlhodobé pohľadávky. Butinec uvádza (2009), že neobežný majetok neustále vyžaduje opravy a údržbu, aby sa bol v správnom stave na použitie. To spôsobuje spoločnosti náklady na opravy a údržbu investičného majetku, ako aj na jeho neustálu obnovu. Nedokončené kapitálové investície do nehmotného majetku sú súčasťou neobežného majetku a sú to kapitálové investície do obstarania, tvorby a modernizácie nehmotného majetku, ktorých použitie k určenému účelu k dátumu zostavenia účtovnej závierky nedošlo.

Národný štandard č. 8 „*Nehmotný majetok*“ určuje metodické zásady účtovného zobrazenia nehmotného majetku, vrátane jeho obstarania. Nehmotným majetkom sa na účely tohto štandardu rozumie nepeňažný majetok, ktorý nemá hmotnú podobu a jeho podstatou sú práva duševného vlastníctva, ako aj ďalšie podobné zákonom uznané práva, ktoré umožňujú identifikáciu predmetu vlastníckych práv osoby, ak sú držané podnikom na použitie počas obdobia dlhšieho ako jeden rok (alebo jedného prevádzkového cyklu, ak je viac ako jeden rok) na výrobné, obchodné a administratívne účely alebo na prenájom iným. Koncept nehmotného majetku úzko súvisí s právami duševného vlastníctva, ktorých

podstata je uvedená v Občianskom zákonníku Ukrajiny. *Hmotný majetok* definuje národný štandard č. 7 tak, že sú to samostatne hnutelné veci, investičný majetok, iný dlhodobý hmotný majetok, nedokončené stavby, dlhodobý biologický majetok. Podľa Butinca (2009) účtovanie hmotného majetku by malo zabezpečovať kontrolu nad ukladaním hmotného majetku, včasné, správne dokumentárne premietnutie do účtovníctva zariadenie hmotného majetku, jeho vnútorného pohybu, zo skladu do skladu a pod., efektívne využitie, vyradenie (likvidácia, predaj, bezplatný prevod), premietnutie do účtovníctva výdavkov na opravu investičného majetku, identifikácia nadbytočných a zastaraných aktív. Do *dlhodobého finančného majetku* patria dlhodobé finančné investície, odložené daňové pohľadávky, dlhodobé pohľadávky.

Lavrova (2012) uvádza, že medzi *obežný majetok* patria zásoby, prijaté zmenky, pohľadávky za tovar, práce, služby, pohľadávky za platby do rozpočtu, pohľadávky za poskytnuté zálohy, pohľadávky za časovo rozlíšené príjmy, pohľadávky za bežné investície, ostatné, peniaze a peňažné ekvivalenty. Obežný majetok vyjadruje prostriedky podniku, z ktorého sa očakávajú úžitky v priebehu jedného prevádzkového cyklu. Podľa národného štandardu č. 9 „*Zásoby*“, zásobami sa rozumejú aktíva, ktoré sú určené na ďalší predaj v rámci bežnej obchodnej činnosti a sú uchovávané pre potreby riadenia podniku. Metodické zásady formovania v účtovníctve skutočností o pohľadávkach a ich zverejňovania v účtovnej závierke sú definované v štandarde č. 10 „*Pohľadávky*“, ktoré sa uplatňuje pri zohľadnení znakov odhadu a zverejnenia informácií o pohľadávkach stanovených inými ustanovenia normy. Sadovska a kol. (2013) hovoria, že klasifikácia pohľadávok za výrobky, tovary, práce, služby sa vykonáva zoskupením pohľadávok podľa splatnosti so stanovením koeficientu pochybnosti pre každú skupinu. Koeficient pochybností stanoví spoločnosť na základe skutočnej výšky zlých pohľadávok za výrobky, tovary, práce, služby za predchádzajúce účtovné obdobia. Koeficient pochybností sa spravidla zvyšuje s rastúcou splatnosťou pohľadávok. Obchodný zákonník identifikuje štyri hlavné príčiny vzniku nevymožiteľných pohľadávok: uplynutie premlčacej doby, nedostatok majetku dlžníka na splácanie dlhu veriteľovi, vyššia moc, smrť alebo väzenie fyzických osôb-dlžníkov. Podľa Tkačenka (2011) náklady budúcich období predstavujú výdavky, ktoré vznikli počas obdobia, za ktoré sa účtovná závierka podáva, ale za predpokladu zachovania zásady vecného a časového zobrazenia patria do ďalších období. Táto kategória zahŕňa napríklad náklady spojené s prípravnými prácami v sezónnych odvetviach, nájomné platby uskutočnené vopred, platby poistného, predplatné novín a časopisov.

Tretia kategória aktív je majetok držaný na predaj. Tento majetok nie je súčasťou neobežného alebo obežného majetku, ale vykazuje sa zvlášť v účtovnej závierke. Presnejšie o tomto druhu majetku je opísané v národnom štandarde č. 27 „*Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie prevádzky*“. Tento štandard špecifikuje metodický základ pre účtovanie skutočností, ktoré nastali v dlhodobých aktívach držaných na predaj, ktoré možno priradiť k vyradeniu v dôsledku predaja, ako aj ukončených činností a zverejňovania týchto informácií v účtovnej závierke.

Podľa zákona o účtovníctve *pasívami* sa rozumejú zdroje majetku, pri ktorých sa predpokladá že v budúcnosti znížia ekonomické úžitky majetku. Môžeme ich rozdeliť na vlastné zdroje, ktorými sú vlastný kapitál, rezervný fond, nerozdelené zisky resp. straty a cudzie, ktorými sú záväzky. Do vlastných zdrojov v ukrajinskom účtovníctve môžeme zaradiť v prvom rade základné imanie, emisné ážio a ďalšie fondy tvorené zo zisku, z precenenia alebo z ich zdrojov (napríklad darmi). Súčasťou je aj rezervný fond tvorený v súlade so zákonom z nerozdeleného zisku podniku. Obchodný zákonník upravuje vytváranie rezervného kapitálu, ktorý nesmie byť nižší ako 25% základného kapitálu, a výška ročných príspevkov do neho musí byť najmenej 5% výšky čistého zisku.

Záväzky sú presnejšie definované v národnom štandarde č. 11 „*Záväzky*“. V súlade s národným štandardom sú to dlhy podniku, ktoré vznikli v dôsledku minulých udalostí a ktorých splatením sa očakáva zníženie zdrojov podniku. Existujú dve nevyhnutné podmienky na to, aby sa dlh mohol považovať za záväzok určitej kategórie súvahy a to možnosť spoľahlivého posúdenia a pravdepodobnosť zníženia ekonomických úžitkov, využitie majetku v budúcnosti. Podľa tohto štandardu záväzky môžeme rozdeliť na dlhodobé a krátkodobé. Do dlhodobých záväzkov môžeme zaradiť dlhodobé bankové úvery, ostatné dlhodobé finančné záväzky, odložené daňové záväzky, ostatné dlhodobé záväzky. Medzi krátkodobé záväzky patria vydané zmenky, záväzky voči dodávateľom v rámci obchodnej činnosti, záväzky voči zamestnancom. Okrem toho štandard č. 11 uvádza pojem „*Záväzky voči zamestnancom*“ ako záväzok, ktorého presnú výšku nie je možné určiť pred určitým dátumom alebo neznámym časom ich splatenia k súvahovému dňu. Časové rozlíšenie záväzkov patri ku krátkodobým záväzkom a sú to výnosy budúcich období, ktorými sú príjmy prijaté počas súčasného alebo predchádzajúceho vykazovaného obdobia, ktoré patria do budúcich vykazovaných období. Ďalšia kategória sú záväzky z majetku držaného na predaj. Odrážajú sa tam výška záväzkov, ktoré vznikli v dôsledku transakcií s dlhodobým majetkom určeným na predaj, ktoré sú určené podľa národného štandardu č. 27.

1.2.3 Spôsoby oceňovania majetku a záväzkov podľa ukrajinskej legislatívy

Metódy oceňovania majetku a záväzkov v ukrajinskom účtovníctve vychádzajú zo základných princípov medzinárodných účtovných štandardov. K použitým oceňovacím základňam patria:

- obstarávacia cena, ktorá sa ešte nazýva skutočná (historická) cena je definovaná v národnom štandarde č. 7 „*Investičný majetok*“. Stanovuje sa v čase obstarania majetku počas doby životnosti objektu sa nemení, s výnimkou prípadov precenenia.
- vlastné náklady, ktoré definuje národný štandard č. 16 „*Výdavky*“ ako výdavky, ktoré boli vynaložené na zavedenie do prevádzky majetku.
- reálna hodnota, ktorú definuje národný štandard č. 19 „*Združenie podnikov*“ ako sumu, za ktorú je možné vymeniť majetok alebo vyrovnat' záväzok medzi informovanými dobrovoľnými stranami v rámci nezávislej transakcie.

Podľa štandardu č. 7 v obstarávacej cene sa oceňujú zložky nehmotného a hmotného majetku a to v čase kedy účtovná jednotka obstarala tento majetok a náklady spojené s obstaraním. Keďže neobežný majetok bol vytvorený v rámci vlastnej činnosti podniku, tak takýto majetok sa prevedie vo výške, ktorá sa rovná obstarávacej cene vynaložených zásob, ktorá sa určuje v súlade s národným štandardom č. 9 „*Zásoby*“ a č. 16 „*Výdavky*“. V prípade že majetok bol nadobudnutý bezodplatne darovaním alebo vložením do základného imania podniku sa vykazuje ako reálna hodnota dohodnutá spoločníkmi podniku. Metodické základy precenenia neobežného majetku sú definované v národnom štandarde č. 7. Účtovná jednotka môže preceniť položku nehnuteľností, strojov a zariadení, ak sa zostatková cena tejto položky významne líši od jej reálnej hodnoty k súvahovému dňu. V prípade precenenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení k rovnakému dátumu sa preceňujú všetky položky zo skupiny nehnuteľností, strojov a zariadení, do ktorej daná položka patrí.

Stanovenie hodnoty zásob je ovplyvnené skutočnosťou, že hodnota jeho jednotlivých prvkov (hotový tovar, nedokončená výroba) zahŕňa opotrebenie a náklady na mzdy zamestnancov. Obstarávacia cena zásob sa stanoví podľa štandardu č. 7 a zahŕňa tieto skutočné náklady: suma zaplatená na základe zmluvy dodávateľovi mínus nepriame dane, výška dovozného cla, výška nepriamych daní v súvislosti s obstaraním zásob, ktoré sa spoločnosti nevracajú, náklady na dopravu a obstarávanie, ďalšie náklady, ktoré priamo súvisia s obstaraním zásob a ich uvedením do stavu, v ktorom sú vhodné na použitie na

určený účel. V prípade keď sú zásoby vytvorené v rámci vlastnej činnosti tak sa postupuje rovnako ako pri prevode do nehmotného majetku a to podľa štandardov č. 9 „Zásoby“ a č. 16 „Výdavky“. Ostatné druhy obežného majetku ako pohľadávky a finančné účty sú ocenené v reálnej hodnote podľa štandardu č. 19 „Združenie podnikov“.

Na určenie účtovnej hodnoty záväzkov sa používa nominálna hodnota záväzkov, ktorá je definovaná v účtovnom štandarde č. 11 „Záväzky“ ako nediskontovaná suma peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, ktoré sa majú zaplatiť pri vysporiadaní záväzku v rámci bežnej obchodnej činnosti. Tento typ hodnotenia je najjednoduchší. Vzhľadom na to, že krátkodobé záväzky sú splatné v krátkom čase a výška diskontu je zanedbateľná, účtujú sa v nominálnej hodnote, to znamená v sume, ktorá sa má zaplatiť v budúcnosti.

1.2.4 Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva podľa ukrajinskej právnej úpravy

Zákon o účtovníctve a finančnom výkazníctve ukladá povinnosť zostaviť účtovnú závierku. Všetky ostatné náležitosti účtovnej závierky sú definované v národnom štandarde č. 1 „Všeobecné požiadavky na finančné výkazníctvo“, ktorý bol vydaný nariadením Ministerstva financií Ukrajiny z 07. 02. 2013 č. 73 v znení zmien a doplnení. Podľa tohto štandardu účtovná závierka podniku s výnimkou rozpočtových inštitúcií, zastupiteľských úradov zahraničných ekonomických subjektov a malých podnikov, ktoré sa za také uznávajú v súlade s platnými právnymi predpismi zahŕňa: súvahu, výkaz o finančnej výkonnosti, výkaz o peňažných tokoch, výkaz o vlastnom imaní a poznámky k účtovnej závierke. Účtovné jednotky, ktoré sú uvedené vo výnimke sú povinné zostaviť iba súvahu, výkaz o finančnej výkonnosti a poznámky. Štandard opisuje aj kvalitatívnu charakteristiku účtovnej závierky, zásady jej zostavenia a zverejnenie informácií v účtovnej závierke. V súlade so zákonom o účtovníctve a finančnom výkazníctve na Ukrajine je vykazovaným obdobím na zostavenie účtovnej závierky kalendárny rok, teda zákon neukladá možnosť účtovnej jednotke vybrať si hospodárske obdobie. V prípade mikro, malých podnikov, neziskových podnikov, inštitúcií a organizácií a zastupiteľských úradov zahraničných ekonomických subjektov podľa národných štandardov, zostavia zjednodušenú účtovnú závierku, ktorá obsahuje súvahu a výkaz finančnej výkonnosti, ktorých forma a postup sú stanovené v účtovnom štandarde č. 25 „Zjednodušená účtovná závierka“ vydaná nariadením Ministerstva financií Ukrajiny z 25. 02. 2000 v znení neskorších predpisov. Podniky, ktoré patria k stredným a veľkým sú povinné vypracovať úplnú účtovnú závierku

so všetkými jej náležitosťami. Na účely zákona o účtovníctve a finančnom výkazníctve na Ukrajine podniky je možné rozdeliť do týchto veľkostných skupín:

Tabuľka 2 Veľkostné kritéria podnikov

| | Mikropodnik | Malý podnik | Stredný podnik | Veľký podnik |
|---------------------------|--------------------|--------------------|-----------------------|---------------------|
| Majetok | Do 350 tis. Eur | Do 4 mil. Eur | Do 20 mil. eur | Nad 20 mil. Eur |
| Čistý obrat | Do 700 tis. Eur | Do 8 mil. Eur | Do 40 mil. Eur | Nad 40 mil. Eur |
| Počet zamestnancov | Do 10 osôb | Do 50 osôb | Do 250 osôb | Nad 250 osôb |

Zdroj: *vlastné spracovanie podľa zákona o účtovníctve č. 996-XIV zo 16. 07. 1999*

Podniky, ktoré zostavujú individuálnu a konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s národnými účtovnými štandardmi, zostavujú priebežnú účtovnú závierku, ktorá sa vzťahuje na príslušné obdobie napr. prvý štvrtrok, prvá polovica roka, deväť mesiacov teda účtovná závierka sa nezostavuje za jednotlivé štvrťroky ale kumulatívne od začiatku účtovného obdobia. Termín na predloženie účtovnej závierky určuje vláda uznesením kabinetu ministrov Ukrajiny „O schválení postupu pri predkladaní účtovných závierok“. Podniky teda štvrtročné účtovné závierky predkladajú najneskôr do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po konci daného priebežného obdobia a ročné najneskôr do 20. februára roku nasledujúceho po roku vykazovania. Mesačná správa o použití rozpočtových prostriedkov pridelených podniku sa podáva najneskôr do 5. dňa nasledujúceho po roku, za ktorý sa podáva správa, štvrtročná správa najneskôr do 15. dňa v mesiaci nasledujúcom po štvrtroku, ktorý sa podáva správa, a výročná správa najneskôr do 22. januára nasledujúceho roka.

Zákon o účtovníctve a finančnom výkazníctve na Ukrajine definuje zoznam podnikateľských subjektov, ktoré sú povinné najneskôr do 30. apríla roku nasledujúceho po roku, ktorý sa týka vykazovania, zverejňovať ročné účtovné závierky a ročné konsolidované účtovné závierky spolu so správou audítora. Medzi tieto subjekty patria: verejné akciové spoločnosti; podniky-emitenti hypotekárnych záložných listov, hypotekárnych listov, podnikových dlhopisov; profesionálni účastníci akciového trhu; banky; poisťovne. Výročné správy sa zverejňujú umiestnením finančných a konsolidovaných finančných výkazov na vlastnej webovej stránke spoločnosti a zverejňujú sa v periodických alebo neperiodických publikáciách.

V prípade chýb v účtovnej závierke podniky sa riadia národným štandardom č. 6 „*Oprava chýb a zmien v účtovnej závierke*“. Opravy chýb vykonaných pri zostavovaní účtovnej závierky v minulých obdobia sa vykonávajú úpravou zostatku nerozdeleného zisku

alebo neuhradenej straty na začiatku účtovného roka. Oprava chýb týkajúcich sa predchádzajúcich období si vyžaduje úpravu relevantných informácií prezentovaných v účtovnej závierke na porovnanie.

1.3 Uplatnenie požiadaviek IFRS v Slovenskej republike a na Ukrajine

V prostredí Slovenskej republiky musia štandardy IFRS podľa zákona o účtovníctve uplatňovať určité účtovné jednotky záväzne a to podľa § 17a ods. 1 ZoÚ sú subjekty verejného záujmu – banky, pobočky zahraničných bánk, správcovské spoločnosti, poisťovne okrem zdravotnej poisťovne, zaistovne, Burza cenných papierov. Do ďalšej skupiny podnikov patria tzv. veľké obchodné spoločnosti ak spĺňajú veľkostné kritéria ustanovené v § 17a ods. 2 ZoÚ a to ak subjekt ktorý je obchodnou spoločnosťou a má aspoň dve po sebe nasledujúce účtovné obdobia. Zároveň by takýto podnik mal spĺňať aspoň dve z týchto podmienok: celková suma aktív (súvaha brutto) prevyšuje 170 000 000 EUR, čistý obrat je vyšší ako 170 000 000 EUR alebo priemerný prepočítaný počet zamestnancov je vyšší ako 2 000 v jednom účtovnom období.

Posledná skupina je odlišná v tom, že zákon im neukladá povinnosť zostaviť účtovnú závierku podľa medzinárodných štandardov, ale dáva im možnosť ju zostaviť v prípade, že sa tak rozhodnú aj to za predpokladu že splní kritéria uvedené v § 17a ods. 3 ZoÚ. Sú to napríklad subjekty, ktoré v účtovnom období vydali cenné papiere, ktoré boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu, platobné inštitúcie, inštitúcie elektronických peňazí, obchodníci s cennými papiermi, európska spoločnosť

Čo sa týka Ukrajiny tak napriek tomu, že národné štandardy vychádzajú z ustanovení medzinárodných štandardov, existujú medzi nimi značné rozdiely. Po prvé, IFRS nemajú voči ukrajinskými účtovnými štandardmi úplné analógie. Po druhé, ukrajinské štandardy nestanovujú určité alternatívne účtovné metódy ustanovené v IFRS. Po tretie, normy určitých štandardov sú v rozpore s normami medzinárodných štandardov. Hlavné regulačné zdroje, ktoré upravujú uplatňovanie IFRS je zákon Ukrajiny č. 996-XIV „O účtovníctve a finančnom výkazníctve na Ukrajine“ zo 16. 7. 1999 a Postup predkladania účtovných závierok schválený vládny nariadením č. 419 z 28. 02. 2000. V súlade s právnymi požiadavkami zákona o účtovníctve a finančnom výkazníctve účtovnú závierku na základe IFRS musia zostaviť tieto podniky:

- Podniky verejného záujmu.

Podniky verejného záujmu sú podnikateľské subjekty - emitenti cenných papierov, ktorých cenné papiere sú kótované na burzách cenných papierov alebo bola pre tieto cenné papiere urobená verejná ponuka, bankové inštitúcie, poisťovne, súkromné dôchodkové fondy, iné finančné inštitúcie a podniky, ktoré v súlade s zákonom o účtovníctve a finančnom výkazníctve patria k veľkým podnikom.

- Verejné akciové spoločnosti.
- Podnikateľské subjekty pôsobiace v ťažobnom priemysle.
- Podniky zaoberajúce sa ekonomickou činnosťou podľa typov, ktorých zoznam určuje Kabinet ministrov Ukrajiny.

V súlade s „Postupom pri predkladaní účtovných závierok“, ktorý bol schválený uznesením vlády č. 419 z 28. 02. 2000, medzi tieto podniky patria subjekty zapojené do ekonomických činností v týchto oblastiach ako poskytovanie finančných služieb, okrem poistenia a dôchodkového poistenia; súkromné dôchodkové poistenie; pomocné činnosti v oblasti finančných služieb a poistenia okrem doplnkových činností v oblasti poistenia a dôchodkového poistenia.

Zákon Ukrajiny „O audite finančných výkazov a audítorských činnostiach“ z 21. 12. 2017 navyše ustanovuje postup vedenia registra audítorov a audítorských subjektov. Taktiež sa v ňom uvádza, že audit účtovných závierok subjektov verejného záujmu by mali vykonávať audítorské subjekty, ktoré majú právo na audit účtovných závierok subjektov verejného záujmu a ktoré by mali byť zahrnuté do časti registra z hľadiska audítorských subjektov.

Jedným z hlavných základných rozdielov medzi národnými predpismi a IFRS je prísna regulácia činnosti účtovníka. V ukrajinskom účtovníctve existuje jednotná účtovná osnova, ktorú musia povinne používať všetky podnikateľské subjekty. Ukrajinské účtovné štandardy sa tradične zameriavajú na požiadavky regulačných orgánov (orgány správy dane, štatistiky a ďalšie), zatiaľ čo IFRS sa zameriavajú hlavne na používateľov, ktorí majú skutočný alebo potenciálny finančný záujem na informáciách o vykazujúcej jednotke: akcionári, investori, protistrany.

2 Cieľ a metodika práce

Hlavným cieľom práce je na základe účtovníckych rámcov zhodnotiť súčasný stav problematiky účtovníctva vo vybraných podnikoch zo Slovenska a Ukrajiny a zhodnotiť prípadne rozdiely v účtovaní a vykazovaní. Na základe knižných a internetových zdrojov budeme sa zaoberať komparáciou vykazovania údajov v účtovných závierkach a rozoberať podrobné odlišnosti účtovania čím následne zhodnotíme účtovný systém v oboch krajinách. Vyberali sme tie položky majetku a záväzkov, ktoré majú ovplyvňujúci vplyv na hodnotu majetku a záväzkov. Skupiny majetku a záväzkov, ktoré nebudú spomínané v praktickej časti neobsahujú významné odlišnosti a tým pádom nemá význam sa zaoberať o tom detailnejšie.

Práca sa venuje iba vybranému okruhu účtovných jednotiek a to práve podnikateľom, pričom sa sústreďuje na identifikáciu hlavných rozdielov, ich analýze a posúdenia toho, ktoré prvky by sa z jednotlivých systémov dali využiť v druhej z porovnávaných krajín. Prvá kapitola práce je zameraná na získanie teoretických poznatkov v oblasti účtovníctva z odborných textov slovenskej a zahraničnej literatúry ako aj z právneho rámca regulácie účtovníctva a zhodnotenie súčasného stavu vybranej problematiky. Tú reprezentuje v SR predovšetkým zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a opatrenia MF SR. Na Ukrajine ju reprezentuje zákon č. 996-XIV zo 16. 07. 1999 o účtovníctve a finančnom výkazníctve Ukrajiny na Ukrajine, opatrenia a vyhlášky ministerstva financií, ukrajinské účtovné štandardy. Analytická časť práce pozostáva z komparácie postupov dvoch podobných účtovných jednotiek v SR a na Ukrajine pre zhodnotenie prípadných odlišností. V rámci tretej časti budeme identifikovať vybrané účtovné jednotky a popíšeme ich podnikateľskej činnosti, vymedzíme prípadné odlišnosti v účtovaní majetku, záväzkov, nákladov a výnosov, poukážeme na rozdiely v účtovaní a zhodnotíme vplyvu na finančnú situáciu podnikov a porovnáme vykazovanie finančnej situácií podnikov v účtovnej závierke a to hlavne v slovenskej účtovnej závierke s ukrajinskou účtovnou závierkou v zjednodušenom rozsahu. Vzhľadom na to že nemáme prístup ku konkrétnym účtovným dokladom sme sa rozhodli aplikovať ciele danej práce na dvoch fiktívnych účtovných jednotkách, Epicentrum so sídlom v tuzemsku a Zaporizhzhya Automobile Building Plant so sídlom na Ukrajine.

3 Výsledky práce a diskusia

Predmetom tejto kapitoly je porovnanie rámcov pre vedenia účtovníctva na príklade fiktívnych spoločnosti Epicentrum na Slovensku a Zaporizhzhya Automobile Building Plant na Ukrajine.

3.1 Charakteristika priemyselného podniku na Slovensku

Spoločnosť Epicentrum s. r. o. vznikla v roku 2013 a bola dcérskou spoločnosťou spoločnosti Epicentrum GmbH. V nasledujúcom roku došlo k odkúpeniu väčšinového podielu menšinovým vlastníkom a spoločnosť Epicentrum s.r.o. sa odlúčila od svojho konsolidovaného celku. Ako samostatná spoločnosť pôsobí Epicentrum už niekoľko rokov najmä v automobilovom priemysle a investuje do inovatívnych produktov a technológií.

Táto spoločnosť zamestnáva viac ako 900 zamestnancov po celom Slovensku a podľa veľkostných kritérií zákona č. 421/2002 Z. z. patrí do veľkej účtovnej jednotky nakoľko splnila podmienky obratu a počtu zamestnancov dva po sebe idúcich obdobia. Účtovným obdobím spoločnosti Epicentrum je kalendárny rok. Táto spoločnosť má základné imanie vo výške 25 000 €. V súčasnosti štatutárny orgán sa skladá z dvoch konateľov, ktorí sú zároveň aj spoločníci. Podiel na zisku si delia rovným podielom, nakoľko vklad každého z nich je rovnaký.

3.1.1 Účtovné zobrazenie neobežného majetku spoločnosti Epicentrum s.r.o.

Neobežný majetok spoločnosti Epicentrum s. r. o. budeme hodnotiť na základe údajov, ktoré sme získali zo súvahy spoločnosti. Spoločnosť vykazuje dlhodobý nehmotný, hmotný a finančný majetok, z toho najväčší podiel pripadá na hmotný majetok. V rámci tejto podkapitoly budeme charakterizovať účtovné zobrazenie položiek s najväčším podielom na neobežnom majetku a to hmotného majetku. V súčasnosti spoločnosť vlastní pozemok, na ktorom je umiestnená hlavná výrobná hala a účtuje o ňom na syntetickom účte 031 – Pozemky. Najväčšiu položku hmotného majetku predstavujú samostatné hnutelné veci, ktoré sa účtujú na účte 022 a to v prípade, keď ich obstarávacía cena je vyššia ako 1 700 €. Spoločnosť má vytvorené analytické účty pre tento druh majetku:

- 022.1 – Stroje a zariadenia vo výrobnéj hale, kde účtuje všetky stroje a zariadenia, ktoré sa používajú vo výrobnéj hale
- 022.2 – Vozidla

- 022.3 – Inventár, kde účtuje pomocný materiál, ktorý priamo nesúvisí s výrobou, ktorého obstarávacia cena bola vyššia ako 1 700 €.
- 022.9 – Ostatný hmotný majetok, kde účtuje ostatný majetok využívaný v správnej réžii, ktorého obstarávacia cena je vyššia ako 1 700 €.

Táto spoločnosť vykonáva evidenciu dlhodobého hmotného majetku prostredníctvom inventárnych kariet dlhodobého majetku, ktorú vedie pre každú položku majetku samostatne. Spoločnosť dlhodobý hmotný majetok výhradne obstaráva od dodávateľov so sídlom v tuzemsku resp. vo výnimočných prípadoch zo zahraničia tým pádom oceňuje majetok v obstarávacej cene. Pri obstaraní dlhodobého majetku sa používajú kalkulačné účty 041, 042 a 043 a zaraďuje majetok na základe interného dokladu „Preberací protokol“. Podľa dlhodobého investičného plánu spoločnosť postupne realizuje obnovu, modernizáciu a rekonštrukciu dlhodobého majetku vo svojom vlastníctve. Spoločnosť má stanovený odpisový plán na jednotlivé druhy majetku. Účtovne odpisy na základe stanoveného plánu sa nerovnajú daňovým odpisom stanoveným podľa zákona o daní z príjmov. Spoločnosť prihliada na očakávané opotrebenie majetku a intenzitu jeho využívania. V priebehu odpisovania majetku môžu nastať v spoločnosti zmeny podmienok využívania majetku, ktoré sa potom zohľadňujú v odpisovom pláne, napríklad spoločnosť upraví zostatkovú dobu odpisovania alebo sadzby odpisovania.

Spoločnosť odpisy účtuje mesačne, počnúc mesiacom nasledujúcim po mesiaci zaradenia majetku do používania. Stroje a zariadenia, ktoré spoločnosť využíva vo výrobe sa odpisujú podľa výkonových odpisov. Pre ostatný majetok spoločnosť využíva rovnomernú metódu a to podľa doby používateľnosti.

Tabuľka 3 Účtovné zobrazenie obstarania dlhodobého hmotného majetku

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|-------|-------|-----|
| PFA1 | Obstaranie zariadenia, ktoré nie je priamo využívané vo výrobe | 5 000 | 042 | 321 |
| OZA1 | Prepis auta | 150 | 042 | 325 |
| IÚD | Priznaná hrubá mzda zamestnancov za montáž zariadenia | 490 | 042 | 331 |
| IÚD | Zaradenie do používania | 5 640 | 022.3 | 042 |

| | | | | |
|-----|--|-----|-----|-----|
| IÚD | Odpis zaradenia rovnomernou metódou na konci mesiaca. Doba používateľnosti je 6 rokov. | 940 | 551 | 082 |
|-----|--|-----|-----|-----|

Plne odpísaný dlhodobý hmotný majetok v prípade jeho morálneho a fyzického vyradenia je vyradený z účtovníctva. O vyradení dlhodobého majetku v prípade keď nebol plne odpísaný, rozhoduje štatutárny organ spoločnosti a môže to byť spôsobené niekoľkými spôsobmi a to napríklad jeho predajom resp. bezodplatným prevodom alebo výmenou za iný majetok.

Tabuľka 4 Účtovné zobrazenie vyradenie hmotného majetku

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|--|--|-------------------------|------------|-------|
| Vyradenie majetku za predpokladu, že účtovná jednotka jeho plánuje predat' | | | | |
| IÚD | Odpis zariadenia ku koncu mesiaca | 940 | 551 | 082 |
| IÚD | Zostatková hodnota predaného DHM | 10 000 | 541 | 082 |
| VFA1 | Do konca roka majetok bol predaný. Bola vystavená faktúra. | 6 000 1 200 7 200 | 315 343 | 641 |
| IÚD | Vyradenie z majetku spoločnosti | 19 850 | 082 | 022.3 |
| Vyradenie majetku v dôsledku jeho likvidácie | | | | |
| IÚD | Odpis zariadenia ku koncu mesiaca a jeho následná likvidácia z účtovníctva | 940 | 551 | 082 |
| IÚD | Majetok bol vyradený na základe riaditeľa spoločnosti. | 19 850 | 082 | 022.3 |
| PFA1 | Náklady, ktoré boli spojené s vyradením majetku | 1 000 | 518 | 321 |

3.1.2 Účtovné zobrazenie zásob spoločnosti Epicentrum s. r. o.

Najvýznamnejší podiel na aktívach spoločnosti tvorí obežný majetok, nakoľko ide o výrobný podnik. Každý z výrobných závodov spoločnosti Epicentrum s. r. o. disponuje dvoma skladmi, kde uschováva zásoby. Jeden slúži na úschovu materiálu, ktorý ide do výroby, druhý je určený už pre hotové výrobky. Pred prijatím na sklad sa kontroluje, či dodané zásoby sú v požadovanom množstve, kvalite a dohodnutej cene. Ak sa pri kontrole zistia nedostatky, čo sa môže stať, tak sa na časť z toho vytvorí reklamačný protokol,

v ktorom sa uvedú všetky nedostatky a tým pádom bude požadovať buď výmennú materiálu alebo vrátenie peňazí, pokiaľ platba už sa uskutočnila. Podnik podľa internej smernice eviduje zásoby na skladových kartách podľa jednotlivých druhov, ktoré aj následné člení v účtovníctve na analytických účtoch, ktoré sú vytvorené k syntetickým účtom:

- 112.1 – Suroviny
- 112.1 – Náhradné diely
- 112.3 – Pohonné hmoty
- 112.4 – Kancelársky materiál
- 112.5 – Ostatný materiál, ktorý ide do spotreby

Spoločnosť predáva iba vlastne výrobky, ktoré účtuje na účte 123 – Výrobky, kde tiež používa analytickú evidenciu podľa druhov výrobku. V prípade nedokončených výrobkov alebo polotovarov spoločnosť účtuje ich na účty 121 – Nedokončená výroba a 122 – Polotovary vlastnej výroby. Spôsob A účtovania zásob si účtovná jednotka zvolila pre lepší prehľad spotreby zásob potrebných na výrobu a obstarávanie účtuje pomocou kalkulačného účtu 111 – Obstaranie materiálu.

Výrobky

Na účte 123 – Výrobky spoločnosť eviduje už dokončenú výroby a výrobky, ktoré je možné dodávať odberateľom. Výroba je rozdelená na niekoľko procesov a každý z nich vyžaduje potrebné množstvo materiálu, ktorý v procese výroby sa transformuje na hotové výrobky. Výrobky sa oceňujú skutočnými priamymi nákladmi vynaloženými na výrobu. K nim patria: priamy materiál (spotreba surovín, pomocných látok a materiálu) mzdové náklady zamestnancov výroby, ostatné náklady, ako spotreba el. energie vo výrobných hale, opravy a údržba výrobných hál, úroky z prijatých pôžičiek na výrobu).

K prirodzeným úbytkom zásob nemôže dôjsť nakoľko to nevyplýva povahy zásob. Na konci každého roku spoločnosť uskutočňuje inventarizáciu pre zistenie prípadných rozdielov na zásobách a zaúčtuje ich nasledovne. Pokiaľ existuje zodpovedná osoba za zásoby, tak to manko zistené pri inventarizácii sa zaúčtuje na ťarchu účtu 335 resp. 378 ako pohľadávka voči zamestnancovi resp. tretej osobe v prospech účtu 648.

Tabuľka 5 Účtovanie zásob vytvorených vo vlastnej rézii

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|-----------------------|-----------------------|-------------|-----------|----------|
| | | | | |

| | | | | |
|------|--|---------|-------|-------|
| VÝD | Výdaj materiálu do spotreby: | | | |
| | • Suroviny | 35 000 | 501.1 | 112.1 |
| | • Náhradné diely | 23 000 | 502.2 | 112.2 |
| | • Pohonné hmoty | 10 000 | 502.3 | 112.3 |
| | • Ostatný materiál | 26 000 | 501.9 | 112.9 |
| PFA1 | Spotreba energie | 3 600 | 502 | 321 |
| ZVL | Priznané mzdy zamestnancom výroby | 31 000 | 521 | 331 |
| IÚD | Sociálne poistenie zamestnancov výroby hradené zamestnávateľom | 7 812 | 524 | 331 |
| IÚD | Zdravotné poistenie zamestnancov výroby hradené zamestnávateľom | 3 100 | 524 | 331 |
| IÚD | Úroky z prijatej pôžičky na výrobu | 1 300 | 562 | 379 |
| IÚD | Odpis výrobných linky | 3 200 | 551.x | 082 |
| IÚD | Výrobky prevzaté z výroby po ich dokončení v cene priamych nákladov | 144 012 | 123.x | 613 |
| IÚD | Na sklade boli zistené nedokončené výrobky | 5 000 | 121 | 123.x |
| IÚD | Manko zistené pri inventarizácii | 500 | 549 | 378 |

Pokiaľ existuje zodpovedná osoba za zásoby, tak to manko zistené pri inventarizácii sa zaúčtuje na ľarchu účtu 335 resp. 378 ako pohľadávka voči zamestnancovi resp. tretej osobe v prospech účtu 648.

3.1.3 Účtovné zobrazenie zúčtovacích vzťahov so zamestnancami spoločnosti Epicentrum s. r. o.

Spoločnosť Epicentrum s. r. o. viac ako 900 zamestnancov po celom Slovensku. Väčšinu z nich, okolo 80 % predstavujú zamestnanci na trvalý pracovný pomer. Z celkového počtu 15 % z tvoria študenti, ktorí majú podpísanú dohodu o brigádnickej práci, ostatných 5 % sú zamestnanci zamestnaní na dohodu a slúžia iba na výpomoc počas neočakávaných udalostí.

Zamestnávateľ je povinný platiť sociálne a zdravotné odvody za každého zamestnanca a sú vo výške 25,2 % - sociálne odvody a 10 % zdravotné odvody. Okrem toho aj zamestnanec zo svojej hrubej mzdy odvádza sociálne 9,4 % a zdravotné 4 % odvody. Zamestnanec tým pádom zo svojej hrubej mzdy musí uhradiť odvody a preddavok na daň z príjmov, ktorú zráža a odvádza zamestnávateľ, a je vo výške 19 %. Na konci každého roku sa urobí ročné zúčtovanie preddavkov na daň aby vysporiadať daňovú povinnosť voči štátu.

Na účte 331 – Zamestnanci spoločnosť účtuje záväzky z pracovnoprávných vzťahov vrátane sociálneho poistenia voči zamestnancom. Analytická evidencia sa vedie podľa jednotlivých oddelení, kde pracujú zamestnanci. Na účte 333 – Ostatné záväzky voči zamestnancom sa účtujú záväzky ako napr. nárok zamestnancov na náhradu cestovných lístkov. Na účte 335 – Ostatné pohľadávky voči zamestnancom sa účtujú napr. poskytnuté preddavky na cestovné výdavky, na drobné nákupy v hotovosti, zálohy, uplatnenie náhrady škody voči zamestnancom.

Tabuľka 6 Účtovné zobrazenie zúčtovacích vzťahov so zamestnancami

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|---|--------|-------|-------|
| ZVL | Hrubé mzdy a odmeny zamestnancom administratívy | 50 000 | 521.1 | 331.1 |
| ZVL | Hrubé mzdy a odmeny zamestnancom výroby | 60 000 | 521.2 | 331.2 |
| ZVL | Zrážky z miezd zamestnancov na sociálne a zdravotné poistenie (13,4 % z vymeriavacieho základu) | 14 740 | 331.x | 336 |
| ZVL | Zrážky z miezd zamestnancov na preddavok na daň z príjmov fyzických osôb (19% zo zdaniteľnej mzdy) | 15 000 | 331.x | 342 |
| ZVL | Zúčtovanie záväzku podniku z titulu poistného na sociálne a zdravotné poistenie zamestnancov výroby (35,2% z vymeriavacieho základu) | 21 120 | 524.2 | 336 |
| ZVL | Zúčtovanie záväzku podniku z titulu poistného na sociálne a zdravotné poistenie administratívnych zamestnancov (35,2% z vymeriavacieho základu) | 17 600 | 524.1 | 336 |
| VPD | Poskytnutý preddavok zamestnancovi | 500 | 335 | 211 |
| IÚD | Zúčtovanie preddavku | 500 | 331 | 335 |
| VBÚ | Úhrada čistej mzdy zamestnancom | 79 760 | 331.x | 221 |

3.1.4 Účtovné zobrazenie daní v spoločnosti Epicentrum s. r. o.

Spoločnosť Epicentrum s. r. o. sa stala platcom DPH po roku svojej podnikateľskej činnosti keď prekročila obrat pre povinnú registráciu na DPH. Sadzba DPH v Slovenskej republike je 20 %. Spoločnosť vytvorila analytické účty pre účet 343 – Daň z pridanej hodnoty, a to:

- 343.1 – DPH na vstupe
- 343.2 – DPH na výstupe
- 343.3 – Zúčtovanie DPH
- 343.9 – Nevypriadané platby

Na účte 343.1 spoločnosť účtuje nárok na odpočet DPH, ktorý jej vzniká z prijatých faktúr, resp. zjednodušených daňových dokladov. Účet 343.2 slúži na evidovanie daňovej povinnosti, ktorá vyplýva z vystavenia faktúr tuzemským odberateľom. Účty 343.3 a 343.9 sú pomocné. Na účte 343.3 spoločnosť eviduje celkovú daňovú povinnosť resp. nárok na odpočet voči daňovému úradu na základe podaného daňového priznania. Účet 343.9 je vedený v prípade, keď spoločnosť eviduje nevysporiadané platby voči daňovému úradu, ktoré vznikli v minulých účtovných obdobiach a neprislúchajú k bežnému účtovnému obdobiu. Daňové priznanie k DPH sa podáva vždy k 25. dňu ktorý nasleduje po skončení vykazovaného obdobia. Okrem toho účtovná jednotka podáva ku každému daňovému priznaniu aj kontrolný a súhrnný výkaz k DPH. Následne na niektorých príkladoch budeme charakterizovať účtovanie DPH v spoločnosti Epicentrum s.r.o.

Tabuľka 7 Účtované zobrazenie DPH

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|------------------------------|--------------|----------------|
| PFA | Nákup materiálu od dodávateľa: <ul style="list-style-type: none"> • Cena materiálu • DPH • Cena spolu | 70 000 14 000 84 000 | 111 343.1 | 321 |
| VBÚ | Prijatý preddavok od odberateľa | 156 000 | 221 | 324 |
| VDD | Daňová povinnosť z prijatého preddavku | 26 000 | 324 | 343.2 |
| VFA | Vystavená riadna faktúra odberateľovi: <ul style="list-style-type: none"> • Dodanie výrobkov • DPH • Suma spolu | 130 000 26 000 156 000 | 311 | 601.x 343.2 |
| IÚD | Započítanie preddavku | 156 000 | 324 | 311 |
| IÚD | Zúčtovanie DPH na konci mesiaca | | | |
| VBÚ | Daňová povinnosť voči daňovému úradu zaplatená z bankového účtu | 12 000 | 343.3 | 221.x |

Daň z príjmov

Daň z príjmov vypočítaná v účtovníctve spoločnosti Epicentrum s. r. o. sa odráža vo výkaze ziskov a strát na účte 591 – Splatná daň z príjmu. Spoločnosť patri podľa veľkostných kritérií do veľkej spoločnosti, ktorá má povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom, preto je povinná účtovať aj o odloženej dani a to buď účtuje o odloženej daňovej pohľadávke alebo odloženom daňovom záväzku, ktorú vypočíta záväzkovou metódou s dôrazom na presne vykazovanie odloženej dane v súvahe. O odloženej dani spoločnosť účtuje pri dočasných rozdieloch medzi účtovnou hodnotou majetku a účtovnou hodnotou záväzkov vykázanou v súvahe a ich daňovou základňou, možnosti umorovať stratu v budúcnosti, možnosti previesť nevyužitú daňovú odpočty a iné daňové nároky do budúcich období.

Tabuľka 8 Účtovanie daní z príjmov spoločnosti Epicentrum s. r. o.

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|---|---------|-----|-------|
| | Účtovná hodnota majetku | 100 000 | | |
| | Daňová hodnota majetku | 120 000 | | |
| IÚD | Vznik odloženej daňovej pohľadávky 20 000*19 % | 3 800 | 481 | 592 |
| IÚD | Splatná daň z príjmu na základe podaného daňového priznania | 15 000 | 591 | 341.1 |

Spoločnosť väčšinou vykazuje odloženú daňovú pohľadávku a to z toho dôvodu že ročné účtovné odpisy sú vyššie ako uplatňované daňové odpisy podľa zákona o daní z príjmov.

3.1.5 Účtovné zobrazenie nákladov a výnosov v Epicentrum s. r. o.

Výnosy z bežnej činnosti predstavujú v spoločnosti Epicentrum s. r. o. výnosy z predaja vlastných výrobkov. Ostatné výnosy sú primárne tvorené výnosmi z finančnej činnosti ako napríklad výnosovými úrokmi alebo kurzovými ziskami. Primárnym zákazníkom účtovnej jednotky sú odberatelia zo Slovenska. Spoločnosť rozdeľuje najpoužívanejšie účty nákladov a výnosov analyticky. Medzi najvýznamnejšie položky nákladov účtovnej jednotky patria náklady na výrobu vlastných výrobkov, ktorými sme sa zaoberali v podkapitole 3.1.2. Spoločnosť využíva druhové členenie nákladov ako je to stanovené podľa slovenskej legislatívy. Druhové členenie nákladov je jednoduchšie, často však neposkytuje dostatočné

informácie pre potreby riadenia spoločnosti preto nákladové účty sú rozdelené podľa stredísk ku ktorým patria, a to na výrobnú a správnu réžiu.

Tabuľka 9 Účtovanie nákladov a výnosov

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|---|------------------------------|-------|----------------|
| VFA | Tržba za predaj hotových výrobkov <ul style="list-style-type: none"> • Cena výrobkov • DPH • Spolu | 180 000 36 000 216 000 | 311 | 601.x 343.2 |
| VÝD | Zmena stavu zásob vlastnej výroby, výdaj zo skladu | 143 000 | 613.x | 123.x |
| IÚD | Hrubá mzda administratívnych zamestnancov | 19 000 | 521.1 | 331.1 |
| ZVL | Zúčtovanie záväzku podniku z titulu poistného na sociálne a zdravotné poistenie administratívnych zamestnancov (35,2% z vymeriavacieho základu) | 6 688 | 524.1 | 336 |
| PFA | Opravy na majetku | 1 000 | 511 | 321 |
| IÚD | Odpis samostatných nehnuteľných služiacich na administratívne účely veci | 120 000 | 551.x | 082 |
| OZA, PFA | Zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania | 4 000 | 544 | 321, 325 |

3.2 Charakteristika priemyselného podniku na Ukrajine

Zaporizhzhya Automobile Building Plant (ZABP) je ukrajinský podnik, ktorý vznikol ešte v roku 1989, vyrába automobilové súčiastky a jeho sortiment predstavujú najmä autosedačky. Obchodná spoločnosť ZABP je lídrom v oblasti dizajnu, vývoja a výroby automobilových sedadiel. Hlavná výroba sa nachádza Záporožskej oblasti. Okrem hlavnej výroby, ktorá sa nachádza v okrese Záporožie, spoločnosť má 3 výrobné závody v mestách Užhorod, Odesa a Mykolaiv a biznis centrum v Kyjeve. Spoločnosť zamestnáva približne 650 zamestnancov. Podľa veľkostných kritérií zákona č. 996-XIV patri tento podnik medzi

veľké podniky. Účtovným obdobím spoločnosti ZABP je kalendárny rok. Táto spoločnosť má základné imanie vo výške 20 000 €.

3.2.1 Účtovné zobrazenie neobežného majetku spoločnosti ZABP s. r. o.

Štruktúru neobežného majetku spoločnosti ZABP s. r. o. predstavuje v súčasnosti nehmotný, hmotný a investičný majetok. V tejto podkapitole budeme sa zaoberať analýzou najväčšej položky neobežného majetku a to hmotným majetkom. Podľa ukrajinskej legislatívy spoločnosť je povinná účtovať rôzne druhy majetku na samostatných účtoch, tak ako je to rozdelené v účtovnej osnove. Spoločnosť vlastní pozemok, ktorý účtuje na účte 101 – Pozemky. Pracovné stroje, zariadenia, počítačové vybavenie a jeho súčasti tzn. všetko čo je potrebné pre zabezpečenie plynulej výroby účtuje spoločnosť na účte 104 – Stroje a zariadenia. Pracovné auta ktoré využíva vedenie spoločnosti na podnikateľské účely je účtované na účte 105 – Vozidlá. Nakoľko zamestnáva viac ako 6 tis. osôb na účte 114 - Posteľná bielizeň, oblečenie a obuv eviduje pracovné oblečenia všetkých pracovníkov. Ostatný drobný hmotný majetok, ktorý vlastní spoločnosť je evidovaný na účte 109.

Táto spoločnosť vykonáva evidenciu dlhodobého hmotného majetku prostredníctvom inventárnych kariet dlhodobého majetku, ktorú vedie pre každý druh majetku samostatne. Podľa účelu zoskupuje spoločnosť ZABP s. r. o. hmotný majetok nasledovné:

- Majetok využívaný vo výrobe je to hmotný majetok, ktorý je priamo zapojený do výrobného procesu alebo prispieva k jeho realizácii (budovy, stavby, energetické stroje a zariadenia, pracovné stroje a zariadenia), pôsobiaci v oblasti výroby materiálu;
- Majetok nevyužívaný vo výrobe je to majetok, ktorý sa priamo alebo nepriamo nezúčastňuje výrobného procesu a je určený hlavne na uspokojenie komunálnych a kultúrnych potrieb pracovníkov (budovy, stavby, zariadenia, stroje, prístroje) používaných v neproduktívnych výrobných zariadeniach sféra.

Spoločnosť ZABP s. r. o. obstaráva dlhodobý majetok výhradne formou nákupu od dodávateľov, najčastejšie od tuzemských. Pri obstaraní dlhodobého majetku sa používajú kalkulačné účty 152 a 153 pre výpočet obstarávacej ceny. Osobitné účtovanie majú operácie spojené s nákupom dlhodobého majetku, ktoré si vyžadujú montáž, inštaláciu.

Metódu odpisovania dlhodobého hmotného majetku si spoločnosť vyberá sama s prihliadnutím na predpokladané použitie majetku. Spoločnosť odpisuje majetok v súlade

s národným štandardom č. 7 a to všetok majetok okrem pozemkov a nedokončených kapitálových investícií. V súlade s týmto štandardom odpisovateľná hodnota dlhodobého hmotného majetku je pôvodná hodnota tohto majetku znížená o jeho likvidačnú hodnotu. Likvidačná hodnota je zase hodnota, za ktorú je možné predmet dlhodobého majetku predat' po uplynutí doby jeho použiteľnosti. Stanovenie likvidačnej hodnoty stanovuje spoločnosť ZABP samostatne. Odpisy sa začínajú od mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa objekt stal použiteľným, a ak sa použije výrobná metóda, odo dňa nasledujúceho po dátume, keď bol hmotný majetok použiteľný. Odpisy sa dočasne pozastavia na dobu hmotného majetku na rekonštrukciu, modernizáciu, dostavbu, vybavenie a konzerváciu. V súlade s národným štandardom č. 7 sa odpisy akumulujú pomocou nasledujúcich metód:

- 1) Rovnomerné odpisy
- 2) Zníženie zostatkovej hodnoty, podľa ktorú sa ročná výška odpisov určuje ako súčin zostatkovej hodnoty objektu na začiatku účtovného roka alebo počiatočnej hodnoty v deň odpisu a ročnej odpisovej sadzby.
- 3) Zrýchlené odpisy, pri ktorých sa ročná výška odpisov určuje ako súčin zostatkovej hodnoty objektu na začiatku účtovného roka alebo počiatočnej hodnoty k dátumu odpisu a ročnej odpisovej sadzby vypočítanej podľa na dobu použiteľnosti objektu a zdvojnásobil sa. Odpisy sa vypočítajú podľa vzorca:
- 4) Kumulatívne odpisy, v ktorých je ročná výška odpisu definovaná ako súčin odpisovateľnej hodnoty a kumulatívneho koeficientu. Kumulatívny koeficient sa počíta tak, že sa počet rokov zostávajúcich do konca predpokladanej doby použiteľnosti položky nehnuteľností, strojov a zariadení vydolí súčtom rokov jej doby použiteľnosti.
- 5) Výkonové, pri ktorej je mesačná výška odpisov definovaná ako produkt skutočného mesačného objemu výrobkov (práce, služby) a miera výroby odpisov. Sadzba odpisu výroby sa počíta tak, že sa odpisovaná hodnota vydolí celkovým počtom výrobkov (práce, služby), ktoré spoločnosť očakáva, že vyrobí (vykonajú) pomocou investičného majetku. Miera výroby je určená vzorcom:

Spoločnosť ZABP s. r. o. sa rozhodla že hmotný majetok, ktorý je využívaný vo výrobe bude odpisovať metódou výkonových odpisov podľa doby používateľnosti. Všetky ostatné druhy hmotného majetku, ktorý nie je priamo zapojený vo výrobe, účtovná jednotka bude odpisovať rovnomerné.

Tabuľka 10 Účtovanie dlhodobého hmotného majetku

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|--------|-----|-----|
| PFA1 | Obstaranie zariadenia, ktoré nie je priamo využívané vo výrobe | 10 000 | 152 | 631 |
| PFA2 | Montáž a inštalácia zariadenia | 2 500 | 152 | 631 |
| IÚD | Priznaná hrubá mzda zamestnancov za montáž zariadenia | 450 | 152 | 661 |
| IÚD | Zaradenie do používania | 12 950 | 10x | 152 |
| IÚD | Odpis zariadenia rovnomernou metódou na konci mesiaca. Doba používateľnosti je 4 roky. | 3 237 | 831 | 131 |

Z toho môžeme zistiť že nejaký extrémny rozdiel v účtovaní obstarania majetku neexistuje v slovenskom a ukrajinskom účtovníctve. Jediný rozdiel je v evidovaní dlhodobého majetku, ukrajinská účtovná osnova obsahuje rozsiahlejšie skupiny účtov a tým pádom nie je potrebné členiť majetok podľa analytickej evidencie.

Vyradenie hmotného majetku je spôsobené jeho predajom, likvidáciou, bezodplatným prevodom, vkladom do základného imania, výmenou pri barterových transakciách. Vyraďuje sa majetok v obstarávacej cene v prospech účtu 10 „Dlhodobý hmotný majetok“ alebo 11 „Ostatný dlhodobý hmotný majetok“ na ťarchu účtov 13 „Odpisy dlhodobého majetku“ a 97 „Ostatné náklady“. Predmety, ktoré sa plánujú predat', je možné zaradiť do skupín určených na predaj.

Tabuľka 11 Vyradenie majetku v spoločnosti ZABP s. r. o.

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|--|---|--------|-----|-----|
| Vyradenie majetku za predpokladu, že účtovná jednotka jeho plánuje predat' | | | | |
| IÚD | Odpis majetku ku koncu mesiaca | 1 000 | 831 | 131 |
| IÚD | Odpis majetku podľa účelového členenia | 1 000 | 91x | 831 |
| IÚD | Vyradenie z dlhodobého hmotného majetku v hodnote, ktorá už bola odpísaná | 5 000 | 131 | 10x |
| IÚD | Zostatková hodnota majetku, ktorý je zaradený do majetku určeného na predaj | 35 000 | 286 | 10x |

| | | | | |
|--|---|------------------|------------|------------|
| VFA 1 | Do konca roka majetok bol predaný. Bola vystavená faktúra. Z toho DPH 10 000 €. | 50 000 10 000 | 680 712 | 712 641 |
| IÚD | Vyradenie z majetku spoločnosti | 35 000 | 943 | 286 |
| Vyradenie majetku v dôsledku jeho likvidácie | | | | |
| IÚD | Odpis majetku ku koncu mesiaca | 1 000 | 831 | 131 |
| IÚD | Odpis majetku podľa účelového členenia | 1 000 | 976 | 831 |
| IÚD | Majetok bol vyradený na základe rozhodnutia vedenia podniku. | 10 000 | 131 | 10x |
| IÚD | Náklady, ktoré boli spojené s vyradením majetku | 3 000 | 976 | 63x |

3.2.2 Účtovné zobrazenie zásob spoločnosti ZABP s. r. o.

Zásoby tvoria najdôležitejšiu časť obežného majetku nakoľko je to výrobný podnik, ktorý vyrába autosedačky a preto nakupuje materiál vo veľkom množstve. Zásoby sa spotrebúvajú jednorazovo, v procese menia svoju formu a ovplyvňujú výšku celkových nákladov. Pri prvotnom zaúčtovaní sa o všetkých zásobách účtuje ako o materiáli v účtovnej skupine 20 – Zásoby. Podnik podľa internej smernice považuje za materiál samotný materiál potrebný pre výrobu, náhradné diely, pohonné hmoty, kancelárske potreby a čistiace prostriedky. Ďalšou položkou zásob, ktorá má v podniku najväčší podiel, sú výrobky. Spoločnosť predáva iba vlastne výrobky, ktoré účtuje na účte v účtovnej skupine 26 – Hotové výrobky. V prípade, keď podnik eviduje po výrobe výrobky, ktoré sú nedokončené tak zaúčtuje ich na účet 25 – Polotovary. Prijatie zásob do skladu sa vykonáva príjmovým príkazom. Zásoby v účtovníctve sa vykazujú v obstarávacej cene alebo čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá je nižšia. Nakúpené zásoby, ktoré podnik následne využíva pri výrobe sa v súvahe podniku účtujú v obstarávacej cene. Cena zásob, ktoré sú vyrobené vo vlastnej réžii sa stanovuje na základe výšky nákladov, ktoré boli vynaložené na výrobu daných zásob. Materiál a výrobky sa preceňujú na čistú realizovateľnú hodnotu, t.j ak sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, znížila alebo zhoršila, zastarala alebo inak stratila pôvodne očakávaný ekonomický úžitok. Suma, o ktorú počiatočná obstarávacia cena zásob presahuje čistú realizovateľnú hodnotu a hodnota úplne stratených (poškodených alebo chýbajúcich) zásob sa odpisuje oproti nákladom v účtovnom období.

Zásoby vlastnej výroby

Všetky svoje výrobky dodáva spoločnosť veľkým firmám nie len na území Ukrajiny ale aj do krajín EÚ. Nakoľko ide o veľký podnik, tak je povinný pri účtovaní zásob vytvorených vo vlastnej réžii používať účty účtovnej triedy 8 a 9.

Najskôr sa zohľadnia v účtovníctve náklady podľa druhového členenia, ktoré vznikli v priebehu vykazovaného obdobia, tie sa účtujú v účtovnej triede 8 – Náklady podľa druhu a potom sa preúčtujú v poradí konečných účtov na výrobné náklady alebo finančné výsledky. Náklady, ktoré sa prejavia na účtoch triedy 8, sa prejavia (priamo alebo nepriamo) na účtoch triedy 9, len sú zoskupené rozdielne. Náklady v účtovej triede 8 sú zoskupené podľa druhového členia (napr. materiál, mzdy) a v triede 9 podľa činnosti (prevádzkové, finančné). Počas bežného obdobia podnik účtuje o zásobách týmto spôsobom, a na konci každého mesiaca musí preučiť zostatky účtov účtovnej triedy 8 na účet 23 – Výroba alebo účty účtovnej triedy 9 pokiaľ to priamo nesúvisí s výrobným procesom. Výrobné náklady sa zaznamenávajú na účtoch určených na vyjadrenie výrobného procesu. Hlavným účtom je účet 23 – Výroba, ktorý odráža priame náklady spojené s výrobou, vykonaním prác a poskytovaním služieb a určuje skutočné výrobné náklady. K nákladom sa zahŕňajú časovo rozlíšený odpis hmotného majetku určeného na výrobné potreby podľa účtovníctva, použité priame zásoby, mzdy a odvody zamestnancov výroby, ostatné režijné náklady, ostatné služby poskytované tretími osobami. Účet 25 – Polotovary je zostavený tak, aby zohľadňoval a sumarizoval informácie o dostupnosti a pohybe polotovarov vlastnej výroby. Medzi polotovary patria výrobky, ktoré neprešli všetkými stupňami výroby stanovenými technologickým procesom a je potrebné ich dokončiť.

Tabuľka 12 Účtovanie zásob vytvorených vlastnou činnosťou

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|----------------------------|-------------------|-------------------|
| PFA1 | Obstaranie zásob | 150 000 | 20x | 631 |
| IÚD | Spotreba materiálu v procese výroby: <ul style="list-style-type: none"> • Suroviny • Komponenty • Obaly | 20 000 35 000 15 000 | 801 802 804 | 201 202 204 |
| IÚD | Odpis výrobných linky | 10 000 | 831 | 131 |
| ZVL | Hrubé mzdy zamestnancov výroby | 13 000 | 811 | 661 |
| IÚD | Náklady, ktoré nie sú priamo spojené s výrobou | 5 000 | 91x-93x | 80x |

| | | | | |
|-----|--|--------|-----|-----|
| IÚD | Náklady na výrobu, stanovenie čistej ceny výrobkov | 88 000 | 23x | 80x |
| IÚD | Zistenie nedostatkov na výrobkoch a prevedenie ich časti medzi nepodarky | 2 000 | 24x | 23x |
| IÚD | Počas výroby boli zistené nedokončené výrobky | 1 000 | 25x | 23x |
| IÚD | Prevod z výroby do hotových výrobkov | 85 000 | 26x | 23x |

V účtovnej skupine 24 – Nepodarky spoločnosť eviduje výrobky ktoré nezodpovedajú štandardom kvality alebo špecifikáciám a nemôžu byť použité na určený účel alebo môžu byť použité iba po dodatočných nákladoch na opravu. Keďže bude zistené že nepodarky sa nedajú opraviť a po dodatočných nákladoch tak spoločnosť ich zaúčtuje do určitej výšky, ktorú má stanovenú v internej smernici na ostatné materiálové náklady, pokiaľ tá výška presiahne stanovený limit tak sa to zaúčtuje na účet mánk a škôd. V zásobách spoločnosti ZABP s. r. o. nemôže dôjsť k prirodzením úbytkom zásob nakoľko to nevyplýva z ich povahy. V prípade že na konci účtovného obdobia v rámci uzávierkových operácií sa zistí manko alebo prebytok na zásobách, spoločnosť ich zaúčtuje nasledovne v tab. č. 8.

Tabuľka 13 Účtovanie inventarizačných rozdielov na zásobách

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | MD | D |
|----------------|--|------------------------------|------------------------------|
| IÚD | Manko na zásobách zistene na konci účtovného obdobia | 85x | 20x, 22x, 23x, 24x, 25x, 26x |
| IÚD | Prebytok zásob na sklade | 20x, 22x, 23x, 24x, 25x, 26x | 746 |

Zároveň sa v podsúvahe pripíše účtovná hodnota odpísaných súm mánk a strát z poškodenia zásob pred rozhodnutím o konkrétnych vinníkoch a po rozhodnutí bude určený spôsob vyplatenia týchto mánk a škôd. Na podsúvahovom účte 072 – Nevyrovnané manká a straty zo škody na majetku sa zaznamenáva nárast súm nevyplatených mánk a strát zo škody na zásobách.

3.2.3 Účtovné zobrazenie zúčtovacích vzťahov so zamestnancami spoločnosti ZABP s. r. o.

Spoločnosť ZABP s. r. o. zamestnáva zamestnancov iba na hlavný pracovný pomer, počas celozávodných dovoleník spoločnosť zamestnáva na výpomoc aj na dohodu o brigádnickej práci študenta. Zamestnávateľ je povinný platiť jednotný sociálny príspevok (JSP) za všetkých zamestnancov. Všeobecne sa nepovažuje za daň, ale za platbu poistného. JSP je povinná platba do systému povinného štátneho sociálneho poistenia a je vo výške 22 % z hrubej mzdy. JSP nepatrí medzi zrážky zo mzdy, pretože časovo sa rozlišujú osobitne a hradí ich zamestnávateľ. Zamestnanec zo svojej hrubej mzdy musí uhradiť daň z príjmov, ktorá je vo výške 18 % , ktorú zráža a odvádza zamestnávateľ, a vojenský odvod vo výške 1,5 %.

Podľa národného štandardu č. 26 existuje päť druhov platieb zamestnancom zoskupených podľa podobných charakteristík, a to: bežné platby; platby pri výpovede; platby po skončení zamestnania; platby kapitálovými nástrojmi podniku; iné dlhodobé platby. Platby kapitálovými nástrojmi podniku sú platby zamestnancovi, za ktoré má nárok na získanie finančných nástrojov vlastného imania emitovaných podnikom.

Účtovné zobrazenie vzťahov so zamestnancami podniku v súvislosti s odmeňovaním (za všetky druhy platov, odmien, výhod a pod.), sa vykonáva na pasívnom účte 66 – Zúčtovanie platieb zamestnancom“. Na účte 661– Mzdy účtuje spoločnosť základné a ďalšie platy pripadajúce na zamestnancov podniku, odmeny, ostatné prémie, ich úhrady, ako aj sumy daní, príspevkov. Účet 662 – Vysporiadania so zamestnancami sa používa iba na zobrazenie platieb za to, že zamestnanci nedostali včas výplatu. V takom prípade sa zaúčtuje inkaso z účtu 661 a vznik záväzku na účte 662. Pri ďalšej výplate mzdy sa z účtu 662 zaúčtuje zníženie záväzku v prospech účtu aktív použitých na úhradu miezd. Na účte 663 – Ostatné záväzky voči zamestnancom sa odrážajú dávky, ktoré nie sú súčasťou miezd, najmä dávky v súvislosti s čiastočnou nezamestnanosťou, dávky v súvislosti s dočasnou pracovnou neschopnosťou.

Tabuľka 14 Účtovanie priznanej hrubej mzdy zamestnancovi

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|--------|----------|-----|
| ZVL | Bola priznaná hrubá mzda zamestnancov | 57 000 | 81x | 661 |
| ZVL | Priznaná hrubá mzda zamestnancov výroby | 35 000 | 23x | 81x |
| ZVL | Priznaná hrubá mzda administratívnych zamestnancov | 22 000 | 91x, 92x | 81x |
| ZVL | Zrážka zo mzdy na daň z príjmov 18 % | 10 260 | 661 | 641 |

| | | | | |
|-----|--|--------|----------|-----|
| ZVL | Zrážka zo mzdy na vojenský odvod 1,5 % | 1 026 | 661 | 642 |
| ZVL | Jednotný sociálny príspevok, ktorý platí zamestnávateľ z hrubých miezd 22% | 12 540 | 82x | 651 |
| ZVL | JSP, ktorý pripadá na zamestnancov výroby | 7 700 | 23x | 82x |
| ZVL | JSP, ktorý pripadá na ostatných zamestnancov | 4 840 | 91x, 92x | 82x |
| VBÚ | Úhrada čistej mzdy zamestnancov | | 661 | 311 |
| VBÚ | Úhrada daní z príjmov zo závislej činnosti | 10 260 | 641 | 311 |
| VBÚ | Úhrada vojenského zboru | 1 026 | 642 | 311 |
| VBÚ | Úhrada jednotného sociálneho príspevku | 12 540 | 651 | 311 |

Osobitnú pozornosť si zasluhuje postup účtovania miezd počas prekážok zo strany zamestnávateľa. Podľa národného štandardu č. 16 náklady na zamestnancov počas prekážok v práci patria k režijným nákladom a prejavujú sa na účte 91. Týka sa to iba miezd zamestnancom, ktorí sa zaoberajú výrobou. Sú to teda nepriame výrobné náklady, ktoré nesúvisia priamo s konkrétnym výrobkom. Pokiaľ je teda prekážka krátkodobá a spoločnosť pokračuje vo výrobe výrobkov, platba za prekážku, ktorá vznikla nie zavinením zamestnanca, sa ako súčasť doplnkového platového fondu výrobných zamestnancov označuje ako nepriame náklady na výrobu a sa zaúčtuje na účte 91 – Režijné náklady. V prípade že prekážka má dlhodobý charakter, tak všetky náklady na mzdy zamestnancov výroby, ktoré v tomto čase nemôžu vykonávať svoju prácu sa zaúčtujú na účte 949 – Ostatné prevádzkové náklady.

3.2.4 Účtovné zobrazenie daní v spoločnosti ZABP s. r. o.

Daň z pridanej hodnoty

Spoločnosť ZABP s. r. o. je platiteľom DPH hneď od svojho vzniku. Sadzba DPH na Ukrajine predstavuje 20 %. Nakoľko spoločnosť ZABP s. r. o. obchoduje väčšinou s tuzemskými dodávateľmi, tak jej vzniká nárok na odpočet DPH na vstupe ale zároveň dodáva svoje výrobky v rámci Ukrajiny tak je povinná najprv zaúčtovať a potom odvieť daň na výstupe. Účtovná jednotka účtuje o DPH na účtoch účtovnej skupiny 64 – Výpočty daní a platieb. V účtovníctve sa výška daňovej povinnosti účtuje v prospech účtu 641 a výška nadmerného odpočtu na ťarchu tohto účtu.

Účty 643 a 644 sú pomocné. Sumy uvedené na podúčtoch 643 a 644 sa nezúčastňujú na určovaní DPH splatnej do rozpočtu vo vykazovanom období. Používajú sa napríklad v prípadoch, keď sa daňová povinnosť alebo nadmerný odpočet z DPH premietnu do

účetníctva v súčasnom vykazovanom období ale k prijatiu tovaru, prác, služieb alebo ich dodaniu dôjde v nasledujúcich vykazovaných obdobiach. Okrem toho sa podúčet 644 používa, ak spoločnosť nedostala daňový doklad zaregistrovaný v Jednotnom registri daňových dokladov (JRDD). Je to jednotný register pre podnikateľov, ktorý zaznamenáva všetky daňové doklady, ktoré boli vydané. Spoločnosť je povinná nahráť daňový doklad iba v prípade keď suma na faktúre bez DPH je vyššia ako 300 €. Jednotný register daňových dokladov umožňuje štátnej daňovej službe kontrolovať správne zadávanie podrobností a postup pri používaní kvalifikovaného elektronického podpisu, náležitostí daňového dokladu, dodržiavanie registračného limitu, prítomnosť chýb v daňovom doklade. Na tomto účte sa odráža výška DPH, ktorú spoločnosť si nemôže odpočítať pokiaľ nedostane riadny doklad. Keďže doklad bude zaregistrovaný v JRDD tak spoločnosť má nárok na odpočet DPH v tom zdaňovacom období kedy bol doklad zaregistrovaný.

Spoločnosť ZABP s. r. o. má vedený účet v Štátnej pokladnici, ktorý sa používa na účtovanie finančných prostriedkov vedených na účte v elektronickom systéme správy DPH a účtuje o tom na účte 315 – Osobitné bankové účty v domácej mene. Svoju daňovú povinnosť, resp. nadmerný odpočet zisťuje na základe podaného daňového priznania, ktorý sa podáva za základné vykazovacie (zdaňovacie) obdobie rovnajúce sa kalendárnemu mesiacu, a to do 20 kalendárnych dní nasledujúcich po poslednom kalendárnom dni vykazovacieho (daňového) mesiaca. Následné na niektorých príkladoch budeme charakterizovať účtovanie DPH v spoločnosti ZABP s. r. o.

Tabuľka 15 Účtovné zobrazenie DPH v spoločnosti ZABP s. r. o.

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|---------|---------|---------|
| PFA | Nákup materiálu od dodávateľa | 70 000 | 20x | 631 |
| PFA | Suma DPH nepotvrdená daňovým dokladom | 14 000 | 644.1 | 631 |
| PDD | Prijatý daňový doklad – faktúra registrovaný v JRDD, výška DPH v bežnom období | 14 000 | 641/DPH | 644.1 |
| VBÚ | Prijatý preddavok od odberateľa | 156 000 | 311 | 681 |
| ZFA | Daňová povinnosť z prijatého preddavku | 26 000 | 643.1 | 641/DPH |
| VFA | Vystavená daňová faktúra registrovaná v JRDD | | | |

| | | | | |
|-----|--|-------------------|------------|----------------|
| | <ul style="list-style-type: none"> • Suma celkom • Z toho DPH | 156 000 26 000 | 361 712 | 712 643/DPH |
| IÚD | Započítanie preddavku | 156 000 | 681 | 361 |
| VBÚ | Prevod finančných prostriedkov na účet DPH (pre platbu daňovej povinnosti za vykazované obdobie) | 200 000 | 315 | 311 |
| VBÚ | Finančné prostriedky stiahnuté z elektronického účtu DPH na úhradu daňovej povinnosti na základe daňového priznania za vykazované zdaňovacie obdobie | 12 000 | 641/DPH | 315 |
| VBÚ | Nárok na odpočet DPH podľa daňového priznania v nasledujúcom zdaňovacom období | 30 000 | 315 | 641/DPH |
| VBÚ | Vrátenie nadmerného odpočtu na bežný účet | 30 000 | 311 | 315 |

Z toho je zrejmé, že hlavnou odlišnosťou účtovania DPH od slovenského účtovníctva je využívanie pomocných samostatných účtov, čo v slovenskom účtovníctve predstavujú analytické účty.

Daň z príjmov

Daň z príjmov, ktorá je vo výške 18 %, vypočítaná v účtovníctve spoločnosti ZABP s. r. o. sa účtuje v prospech účtu 641 – Výpočty daní (analytický účet „Daň z príjmu“) súvzťažne s účtom 981 – Daň z príjmu z bežnej činnosti. Nakoľko ide o veľký podnik tak je povinný účtovať aj o odloženej daní. Na účtovanie dočasných a trvalých rozdielov na daňové účely použije účty 17 – Odložená daňová pohľadávka – na vyúčtovanie sumy dane z príjmu, ktorá bude odpočítaná v nasledujúcich obdobiach a 54 – Odložené daňové záväzky – na vyúčtovanie sumy dane z príjmu, ktorá bude zaplatená v nasledujúcich obdobiach. Výška odloženej daňovej pohľadávky resp. záväzku sa určuje v súlade s národným štandardom č. 17 – Daň z príjmu a to záväzkovou metódou. Prvú skupinu rozdielov predstavujú dočasné daňové rozdiely, ktoré vznikajú v účtovnom období, ktoré následne sú zrušené v nasledujúcich účtovných obdobiach. Naznačujú, že sumy sa v účtovníctve vykazujú ako náklad a zahŕňajú sa do daňových výdavkov v účtovníctve a zahŕňajú sa do výnosov v daňovom účtovníctve, ale okamihy takéhoto vykazovania a uznania sa líšia. Príkladom

dočasných daňových rozdielov môžu byť náklady na vytvorenie rezervy na vymožitelné a nevymožiteľné pohľadávky, ktoré sa premietnu na účet 944 – Vymožitelné a nevymožiteľné pohľadávky a záväzkového účtu 38 – Rezerva na vymožitelné dlhy. Zároveň má podľa daňovej legislatívy daňovník právo znížiť výšku príjmu za bežné obdobie o hodnotu dodaného tovaru resp. služieb ak odberateľ oneskorí platbu bez dohody s dodávateľom.

Tabuľka 16 Účtovanie daní z príjmov spoločnosti ZABP s. r. o.

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|---|-----------|-----|---------|
| | Výnosy, ktoré sú uznané za daňové z dôvodu že boli zaplatené do konca zdaňovacieho obdobia bez dohody | 1 000 000 | | |
| | Celkové výnosy zaúčtované v účtovníctve | 1 500 000 | | |
| | Vzniknutý dočasný rozdiel | 500 000 | | |
| IÚD | Daň z príjmov 18 % | 180 000 | 98x | 641/DzP |
| IÚD | Odložený daňový záväzok 18 % | 90 000 | 98x | 54x |

Z toho môžeme urobiť záver že celkovo sa účtovanie daní na Ukrajine a v Slovenskej republike neodlišuje s výnimkou toho, že na Ukrajine sa používa na evidenciu DPH viac účtov, ktoré sú pomocné a nevstupujú do účtovnej závierky.

3.2.5 Účtovné zobrazenie účtovania nákladov a výnosov v spoločnosti ZABP s. r. o.

Výnosy z bežnej činnosti predstavujú v spoločnosti ZABP s.r.o. za vlastné výrobky. Primárnym zákazníkom účtovnej jednotky sú odberatelia na Ukrajine. Na zhrnutie informácií o výnosoch z prevádzkových, investičných a finančných činností podniku, ako aj z mimoriadnych udalostí sú priradené účty triedy 7 – Príjmy a výsledky činností. Účty triedy 7 počas vykazovaného roka na strane Dal odrážajú výšku celkových výnosov spolu s výškou nepriamych daní a ostatných poplatkov zahrnutých v predajnej cene, na strane Má dať je zobrazené mesačné premietnutie príslušnej výšky nepriamych daní a ostatných poplatkov. Spoločnosť účtuje výnosy z predaja výrobkov na účte 701 – Výnosy z predaja hotových výrobkov. Ostatné výnosy, ktoré nie sú výnosmi z bežnej činnosti sa účtujú v účtovných skupinách 71, 72, 73 a 74.

Pri účtovaní nákladov podnik používa účty účtovných tried 8 a 9. Najskôr v účtovníctve sa zohľadnia náklady podľa druhu a to na účtoch účtovnej triedy 8 a na konci každého mesiaca sa takéto náklady preúčtujú na príslušné účty účtovnej triedy 9 kde sa členia podľa účelu. Účtovná trieda 8 slúži iba ako pomocná na evidovanie nákladov podľa jednotlivých druhov a na konci roka zostatok v tejto účtovnej triede musí byť 0. Medzi najvýznamnejšie položky nákladov účtovnej jednotky patria náklady na predané výrobky, ktoré účtovná jednotka účtuje na príslušné nákladové účty účtovnej skupiny 90x. Do týchto nákladov patria všetky náklady ktoré súvisia s výrobou a boli zaúčtované na ľarchu účtu 23 – Výroba. Ostatné náklady ako režijné, administratívne a ostatné prevádzkové spoločnosť účtuje na príslušné nákladové účty v účtovej osnove. V týchto účtovných skupinách sa vytvárajú syntetické v ktorých sa následné rozdeľujú náklady podľa analytickej evidencie na služby, opravy a údržba, energie a mzdy zamestnancov.

Na účtovanie finančných výsledkov sa používajú účty 79 – Finančné výsledky a 44 – Nerozdelený zisk (nekrytá strata). Na tomto účte 79 – Finančné výsledky sa zaznamenávajú výsledky hlavnej činnosti, finančných operácií a iných bežných činností na samostatných podúčtoch.

Tabuľka 17 Účtovanie nákladov a výnosov

| Účtovný doklad | Účtovný prípad | Suma | MD | D |
|----------------|--|---------|-----|---------|
| VFA | Tržba za predaj hotových výrobkov | 240 000 | 361 | 701 |
| IÚD | DPH z predaných výrobkov | 40 000 | 702 | 641/DPH |
| VÝD | Vyskladnenie predaných zásob | 175 000 | 901 | 26x |
| IÚD | Hrubá mzda administratívnych zamestnancov | 25 000 | 81x | 66x |
| IÚD | Preúčtovanie na konci mesiaca hrubých miezd administratívnych zamestnancov | 25 000 | 92x | 81x |
| IÚD | Jednotný sociálny príspevok, ktorý hradí zamestnávateľ | 5 500 | 82x | 65x |
| IÚD | Preúčtovanie na konci mesiaca JSP | 5 500 | 92x | 82x |
| IÚD | Odpis samostatných nehnuteľných služiacich na administratívne účely veci | 160 000 | 831 | 131 |

| | | | | |
|-----|--|---------|-----|-----------------------|
| ÍÚD | Preúčtovanie odpisu samostatných nehnuteľných slúžiacich na administratívne účely veci | 160 000 | 91x | 831 |
| IÚD | Škoda zistená na majetku | 2 000 | 85x | 20x, 22x, 26x, 28x |
| IÚD | Preúčtovanie škody na majetku | 2 000 | 947 | 85x |
| OZA | Pokuty, penále a úroky z omeškania | 3 500 | 85x | 685 |
| IÚD | Preúčtovanie pokút, penále a úrokov z omeškania | 3 500 | 948 | 85x |
| IÚD | Na konci mesiaca zistenie finančného výsledku: | | | |
| | • Preúčtovanie výnosov | 200 000 | 701 | 791 |
| | • Preúčtovanie nákladov | 371 000 | 791 | 9xx |

3.3 Rozdiely v zostavení účtovnej závierky v Slovenskej republike a na Ukrajine

Prvý a najdôležitejší rozdiel spočíva v tom, že účtovná závierka zostavená podľa ukrajinskej legislatívy je obsiahnejšia a obsahuje:

- Súvahu (Výkaz o finančnej situácii).
- Výkaz ziskov a strát (Výkaz komplexného výsledku).
- Výkaz peňažných tokov.
- Výkaz o vlastnom imaní.
- Poznámky k ročnej účtovnej závierke.

Na legislatívnej úrovni Ukrajiny sa stanovuje, že podniky môžu neuvádzať v súvahe položky, o ktorých pred zverejnením neexistujú žiadne informácie (pokiaľ sa tieto informácie nezohľadnili v predchádzajúcom účtovnom období) a pridať položky so zachovaním ich názvu a kódu riadku zo zoznamu ďalších položiek účtovnej závierky uvedených v prílohe 3 podľa národného štandardu č. 1 Všeobecné požiadavky na účtovnú závierku, ak položka spĺňa nasledujúce kritériá – informácia je podstatná a hodnotu položky sa dá spoľahlivo oceniť.

3.3.1 Vykazovanie majetku a zdrojov majetku v súvahe

Podľa tabuliek 18 a 19 môžeme porovnať vykazované údaje majetku a záväzkov v oboch spoločnostiach. Pre zjednodušené porovnanie previedli sme všetky ceny na eura,

nakoľko na Ukrajine účtujú v domácej mene – hrivna a vybrali sme iba súhrnné položky zo súvahy, položky, ktoré boli nevýznamné sme vynechali. Na prvý pohľad tieto dve súvahy sa rozlišujú tým, že v ukrajinskej nie sú vykazované samostatné stĺpce pre majetok v brutto a netto hodnote spolu s korekciou. Riadky v súvahe spoločnosti ZABP s. r. o. nie sú usporiadané podľa poradia a vykazujú sa podľa jednotlivých kódov. Súvaha obsahuje číselný kód riadkov od 1000 po 1900. Korekcia sa vykazuje na riadku 1012 kde sú zahrnuté všetky oprávky dlhodobého hmotného majetku, čo v slovenskej súvahe sa vykazuje v príslušnom stĺpci. Ďalší rozdiel spočíva v tom že majetok, ktorý je držaný za účelom predaja je vykazovaný v samostatnej zložke majetku a to v časti III. V rámci investičného majetku na riadku 1015 spoločnosť vykazuje obstaranie DNM, DHM a DFM. Dlhodobý biologický majetok musia vykazovať iba stredné a veľké účtovné jednotky. Tým pádom nakoľko ZABP s. r. o. je veľkým podnikom musí vykazovať v súvahe aj tento druh majetku aj keď jeho hodnota je 0.

Tabuľka 18 Zjednodušená súvaha spoločnosti ZABP s.r.o.

| STRANA AKTÍV | Číslo riadka | Na začiatku úctovného obdobia | Na konci úctovného obdobia |
|--|---------------------|--|---|
| Nehmotný majetok | 1000 | 450 000 | 600 000 |
| Hmotný majetok z toho: | 1010 | 9 011 195 | 7 707 871 |
| Obstarávacia cena | 1011 | 12 489 340 | 12 489 340 |
| Oprávky DHM | 1012 | 3 478 145 | 4 781 469 |
| Investičný majetok | 1015 | 2 410 000 | 2 410 000 |
| Dlhodobý biologický majetok | 1020 | 0 | 0 |
| I. NEOBEŽNÝ MAJETOK | 1095 | 11 871 195 | 10 717 871 |
| Zásoby | 1100 | 4 615 780 | 5 147 210 |
| Pohľadávky | 1130 | 6 415 223 | 4 147 012 |
| Finančné účty | 1165 | 321 048 | 471 549 |
| Časové rozlíšenie | 1170 | 41 560 | 51 300 |
| I. OBEŽNÝ MAJETOK | 1195 | 11 393 611 | 9 817 071 |
| II. DLHODOBÝ MAJETOK DRŽANÝ NA PREDAJ | 1200 | 2 000 000 | 2 000 000 |
| SPOLU | 1300 | 25 264 806 | 22 534 942 |

Zdroj: vlastné spracovanie

V súvahe zostavenej podľa slovenských právnych predpisov v porovnaní s ukrajinskou sa nevykazuje zvlášť biologický majetok, ani majetok, ktorý je držaný na predaj. Okrem toho časové rozlíšenie sa vykazuje v samostatnej časti, keď v ukrajinskej súvahe je to súčasťou obežného majetku.

Tabuľka 19 Zjednodušená súvaha spoločnosti Epicentrum s. r. o.

| STRANA AKTÍV | Číslo riadku | Bežné účtovné obdobie | | | Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie |
|---------------------------------|--------------|-----------------------|-------------------|------------|--|
| | | Brutto - časť 1 | Korekcia - časť 2 | Netto 2 | Netto 3 |
| SPOLU MAJETOK | 1 | 24 573 087 | 6 017 451 | 18 555 636 | 23 029 988 |
| I. Neobežný majetok | 2 | 15 315 140 | 5 917 451 | 9 397 689 | 9 121 240 |
| Dlhodobý nehmotný majetok súčet | 3 | 900 000 | 500 000 | 400 000 | 450 000 |
| Dlhodobý hmotný majetok súčet | 11 | 14 215 140 | 5 417 451 | 8 797 689 | 8 471 240 |
| Dlhodobý finančný majetok súčet | 21 | 200 000 | | 200 000 | 201 0 |
| II. Obežný majetok | 33 | 9 195 547 | 100 000 | 9 095 547 | 13 860 248 |
| Zásoby | 34 | 3 174 941 | | 3 174 941 | 5 476 248 |
| Dlhodobé pohľadávky | 41 | 300 000 | | 300 000 | 5 471 368 |
| Krátkodobé pohľadávky | 53 | 5 471 892 | 100 000 | 5 371 892 | 2 496 840 |
| Finančné účty | 71 | 248 714 | | 248 714 | 415 792 |
| III. Časové rozlíšenie súčet | 74 | 62 400 | | 62 400 | 48 500 |

Strana pasív súvahy spoločnosti ZABP s. r. o. je rozdelená na 5 častí, posledná časť je čistá hodnota majetku súkromného dôchodkového fondu, ktorá sa nemusí ani uvádzať v súvahe za predpokladu že hodnota tejto položky je 0. Číselný kód riadkov obsahuje čísla od 1400 po 1900. Okrem toho výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie sa nevykazuje v samostatnom riadku súvahy ale je zahrnuté spolu s výsledkom hospodárenia minulých rokov.

Tabuľka 20 Zjednodušená súvaha spoločnosti ZABP s. r. o.

| STRANA PASÍV | Číslo riadka | Na začiatku účtovného obdobia | Na konci účtovného obdobia |
|---|--------------|-------------------------------|----------------------------|
| Základné imanie | 1400 | 20 000 | 20 000 |
| Rezervné fondy | 1410 | 15 000 | 15 000 |
| Ostatné kapitálové fondy | 1415 | 450 000 | 450 000 |
| Výsledok hospodárenia minulých rokov | 1420 | 8 284 266 | 8 632 401 |
| I. VLASTNÉ IMANIE | 1495 | 8 769 266 | 9 117 401 |
| II. DLHODOBÉ ZÁVÄZKY A REZERVY | 1595 | 6 000 000 | 4 000 000 |
| Záväzky z obchodného styku | 1610 | 10 485 140 | 9 405 241 |
| Časové rozlíšenie | 1665 | 10 400 | 12 00 |
| III. KRATKODOBÉ ZÁVÄZKY A REZERVY | 1695 | 10 495 540 | 9 417 541 |
| IV. ZÁVÄZKY Z DLHODOBÉHO MAJETKU DRŽANÉHO NA PREDAJ | 1700 | 0 | 0 |
| SPOLU | 1900 | 25 264 806 | 22 534 942 |

Súvaha, ktorá je zostavená podľa slovenských právnych predpisov sa na strane pasív skladá z troch častí a to vlastného imania, záväzkov a časového rozlíšenia. V porovnaní s ukrajinskou súvahou výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie sa vykazuje na samostatnom riadku a to č. riadku 100. Okrem toho sa nevykazujú zvlášť záväzky, ktoré sa vzťahujú na majetok, ktorý je držaný na predaj.

Tabuľka 21 Zjednodušená súvaha spoločnosti Epicentrum s. r. o.

| STRANA PASÍV | Číslo riadku | Bežné účtovné obdobie | Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie |
|---------------------------------------|--------------|-----------------------|--|
| SPOLU VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY | 79 | 18 555 636 | 23 029 988 |
| I. Vlastné imanie | 80 | 10 696 215 | 9 993 241 |
| Základné imanie | 81 | 25 000 | 25 000 |
| Ostatné kapitálové fondy | 86 | 200 000 | 200 000 |

| | | | |
|---|-----|-----------|------------|
| Zákonné rezervné fondy | 87 | 20 000 | 20 000 |
| Výsledok hospodárenia minulých rokov | 97 | 9 748 241 | 8 547 674 |
| Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení | 100 | 702 974 | 1 200 567 |
| II. Záväzky | 101 | 7 849 007 | 13 031 335 |
| <i>Dlhodobé záväzky</i> | 102 | 200 000 | 200 000 |
| Dlhodobé rezervy | 118 | 15478 | 4748 |
| Dlhodobé bankové úvery | 121 | 2 000 000 | 4 000 000 |
| <i>Krátkodobé záväzky</i> | 122 | 5 478 541 | 8 711 116 |
| Krátkodobé rezervy | 136 | 104 988 | 115 471 |
| Krátkodobé finančné výpomoci | 140 | 50 000 | 0 |
| III. Časové rozlíšenie súčet | 141 | 10414 | 5412 |

3.8.2 Vykazovanie nákladov a výnosov vo výkaze ziskov a strát

Do tabuliek č. 22 a 23 v ktorých uvádzame položky výkazu ziskov a strát podľa slovenskej a ukrajinskej legislatívy sme vypísali iba dôležité položky podľa súm, podľa ktorých sme vedeli porovnať údaje za bežné účtovné obdobia a predchádzajúce. Z toho je zrejmé, že výkaz ziskov a strát zostavený podľa ukrajinských predpisov obsahuje viac častí ako výkaz zostavený podľa slovenských predpisov a je zoradený nasledovne:

- Finančné výsledky obsahujú informácie o výnosoch z hľadiska činnosti podniku a nákladoch spojených s dosiahnutím týchto výnosov. Na základe týchto ukazovateľov sa finančné výsledky určujú najskôr z prevádzkových činností, potom z bežných činností a potom sa počíta s čistým ziskom alebo stratou.
- Súhrnný výsledok obsahuje výnosy a náklady, ktoré sa účtujú priamo na kapitálových účtoch (t. j. bez použitia účtov v účtovných triedach 7, 8, 9).
- Prevádzkové náklady obsahujú všetky prevádzkové náklady podniku (na výrobu, predaj, správu) Táto časť neobsahuje: náklady na predané výrobky, zásoby, cudziu menu, straty z prevádzkových kurzových rozdielov, pokuty.
- Výpočet ukazovateľov ziskovosti akcií vyplňajú iba akciové spoločnosti, ktorých kmeňové akcie alebo potenciálne kmeňové akcie sa obchodujú na burzách cenných papierov. Na výpočet ukazovateľov sa uplatňujú pravidlá Národného štandardu 24 Zisk na akciu. Ukazovatele v tomto oddiele sa počítajú iba na vypracovanie účtovnej závierky a v účtovníctve podniku sa to nezobrazuje.

Tabuľka 22 Zjednodušený výkaz ziskov a strát spoločnosti ZABP s. r. o.

| Text | Číslo riadku | Bežné účtovné obdobie | Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie |
|---|---------------------|------------------------------|---|
| I. FINANČNÉ VÝSLEDKY | | | |
| Výnosy z predaja výrobkov, tovarov, služieb | 2000 | 45 874 152 | 48 927 451 |
| Náklady na predané výkony (výrobky, tovar, služby) | 2050 | 42 958 721 | 45 214 522 |
| Hrubý zisk | 2090 | 2 915 431 | 3 712 929 |
| Hrubá strata | 2095 | | |
| Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti | 2120 | 147 142 | 102 479 |
| Náklady na reprezentáciu | 2130 | 20 147 | 35 147 |
| Správna réžia | 2130 | 1 458 725 | 1 674 593 |
| Odbytová réžia | 2150 | 878 570 | 514 785 |
| Ostatné náklady na hospodársku činnosť | 2180 | 247 654 | 354 752 |
| Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti: zisk | 2190 | 705 131 | 1 590 883 |
| Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti: strata | 2195 | | |
| Ostatné výnosy z finančnej činnosti | 2220 | 14 201 | 21 432 |
| Ostatné náklady z finančnej činnosti | 2250 | | |
| Celkový výsledok hospodárenia pred zdanením: zisk | 2290 | 719 332 | 1 612 315 |
| Celkový výsledok hospodárenia pred zdanením: strata | 2295 | | |
| Daň z príjmov | 2300 | 371 197 | 514 279 |
| Výsledok hospodárenia po zdanení: zisk | 2350 | 348 135 | 1 098 036 |
| Výsledok hospodárenia po zdanení: strata | 2355 | | |
| II. SÚHRNNÝ VÝSLEDOK | | | |
| Ostatné výnosy po zdanení | 2460 | | |
| Súhrnne výnosy po zdanení | 2465 | 348 135 | 1 098 036 |
| III. PREVÁDZKOVÉ NÁKLADY | | | |
| Náklady na materiál | 2500 | 43 215 795 | 46 214 522 |
| Mzdové náklady | 2505 | 524 785 | 568 471 |
| Náklady na sociálne zabezpečenie | 2510 | 115 748 | 124 578 |
| Odpisy | 2515 | 1 303 324 | 1 248 514 |
| Ostatné prevádzkové náklady | 2520 | 314 716 | 368 547 |

| | | | |
|--|------|------------|------------|
| Spolu | 2550 | 42 474 368 | 45 524 632 |
| IV. VÝPOČET UKAZOVATEĽOV ZISKOVOSTI AKCIÍ | | | |
| Čistý zisk z akcií | 2610 | 0 | 0 |

Výkaz ziskov a strát podľa slovenských právnych predpisov je tiež rozsiahly. V uvedenom príklade ale používame skrátenú verziu ÚZ pre zjednodušené porovnanie, kde uvádzame iba významné položky. Môžeme ho rozdeliť do 4 časti, a to výnosy a náklady podľa hospodárskej činnosti, výnosy a náklady podľa finančnej činnosti, výsledok hospodárenia z hospodárskej a finančnej činnosti pred zdanením, výsledok hospodárenia po zdanení.

Tabuľka 23 Zjednodušený výkaz ziskov a strát spoločnosti Epicentrum s. r. o.

| Text | Číslo riadku | Bežné účtovné obdobie | Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie |
|--|--------------|-----------------------|--|
| Výnosy z hospodárskej činnosti | 2 | 31 475 149 | 35 148 631 |
| Náklady na hospodársku činnosť | 10 | 30 474 514 | 33 547 854 |
| <i>Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti</i> | 27 | 1 000 635 | 1 600 777 |
| Výnosy z finančnej činnosti | 29 | 1 452 | 2 441 |
| Náklady na finančnú činnosť | 45 | 54 125 | 41 478 |
| <i>Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti</i> | 55 | -52 673 | -39 037 |
| Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením | 56 | 947 962 | 1 561 740 |
| Daň z príjmov | 57 | 244 988 | 361 173 |
| Daň z príjmov splatná | 58 | 159 414 | 264 714 |
| Daň z príjmov odložená | 59 | 85 574 | 96 459 |
| Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení | 61 | 702 974 | 1 200 567 |

Z vyššie uvedeného vyplýva, že ÚZ zostavená podľa ukrajinských právnych predpisov poskytuje obsiahlejšie informácie o finančnej situácii podniku. Okrem toho zahŕňa aj ďalšie výkazy, ktoré v slovenskej ÚZ nie sú potrebné. jednotlivé rozdiely sumarizuje v podobe tabuľky 24.

Tabuľka 24 Rozdiely v ÚZ podľa slovenských a ukrajinských právnych predpisov

| ÚZ v SR | ÚZ na Ukrajine |
|---|--|
| Obsahuje 3 časti | Obsahuje 5 častí |
| Majetok a záväzky, náklady a výnosy, príjmy a výdavky sa vždy vykazujú v účtovnej závierke samostatne bez vzájomného započítania. | Zisk a strata sa vykazuje kompenzovane, t. j. netto spôsobom. |
| Výsledok hospodárenia v súvahe sa vykazuje na samostatnom riadku | Výsledok hospodárenia za bežné účtovné obdobie v súvahe sa nevykazuje v samostatnom riadku súvahy ale je zahrnuté spolu s výsledkom hospodárenia minulých rokov. |
| Náklady vo výkaze ziskov a strát sú členené podľa druhov. | Náklady vo výkaze ziskov a strát sú členené podľa druhov a účelu. |
| Výkaz ziskov a strát obsahuje aj položky mimoriadnych nákladov a výnosov | Výkaz ziskov a strát obsahuje informácie o ziskovosti akcií |

ZÁVER

Cieľom diplomovej práce bolo na základe právnej úpravy účtovníctva zhodnotiť súčasný stav problematiky účtovníctva vo vybraných podnikoch zo Slovenska a Ukrajiny, identifikovať a posúdiť prípadné rozdiely v účtovaní a vykazovaní. Zo zistených údajov sme identifikovali významné položky súvahy a výkazu ziskov a strát. Pre výrobné podniky sú to hmotný majetok a zásoby vlastnej výroby, ktoré sa vykazujú v súvahe. Najvýznamnejšiu položku nákladov pre obidva podniky tvoria náklady vynaložené na výrobu vlastných výrobkov. Výnosmi z bežnej činnosti sú tržby z predaja vlastných výrobkov, ktoré tvoria najväčší podiel na výnosoch vo výkaze ziskov a strát obidvoch spoločností.

Dosiahnutie cieľa diplomovej práce by nebolo možné bez teoretického spracovania skúmanej problematiky. Hlavným zdrojom, ktorý sa venuje tejto problematike bol slovenský zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a zákon č. 996-XIV zo 16. 07. 1999 o účtovníctve a finančnom výkazníctve Ukrajiny. Medzi ďalšie pomocné zdroje informácií patrili opatrenia a vyhlášky Ministerstva financií oboch krajín, Ukrajinské účtovné štandardy a články v odborných časopisoch.

V rámci danej problematiky sme skúmali položky dlhodobého majetku, zásob, záväzkov voči zamestnancov a organov sociálneho zabezpečenia, dani z pridanej hodnoty a dani z príjmov a jednotlivé položky výnosov a nákladov. Vzhľadom k tomu že sme nemali prístup ku konkrétnym účtovným dokladom aplikovali sme ciele danej práce na dvoch fiktívnych účtovných jednotkách, Epicentrum so sídlom v tuzemsku a Zaporizhzhya Automobile Building Plant so sídlom na Ukrajine. Podľa našich zistených poznatkov môžeme urobiť záver o tom, že ktorý systém účtovania je výhodnejší pre štát a spoločnosť.

Účtovná závierka zostavená podľa ukrajinských právnych predpisov poskytuje kvalitnú vypovedaciu hodnotu pre podniky a manažérov pre možné budúce investovanie. Hlavným rozdielom je to, že obsahuje aj viac častí ako sú výkaz peňažných tokov a výkaz o vlastnom imaní, v Slovenskej republike tieto časti nie sú potrebné a uvádzajú sa v poznámkach v podobe prehľadov. V ukrajinskej súvahe používateľ môže nájsť takú položku ako majetok určený na predaj a záväzky spojené s takým majetkom. Ďalším rozdielom je to, že všetky zložky nákladov a výnosov sa vykazujú netto spôsobom.

Z uvedeného vyplýva, že existuje významný rozdiel medzi účtovníctvom a výkazníctvom na Ukrajine a v Slovenskej republike, ktorý sa dotýka všetkých účtovných jednotiek podnikajúcich na územia týchto štátov. Veríme že sme v rámci našej záverečnej

práce spracovali všetky dôležité poznatky k danej problematike a naša práca bude pre jej čitateľov prínosom.

ZOZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ODKAZOV

Bežné publikácie

- [1] Baláž, O. *Účtovné predpisy pre podvojnú účtovníctvo podnikateľov*. Bratislava: Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-8168-286-5
- [2] Manová, E. *Podvojnú účtovníctvo v obchodných podnikoch*. Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, 2011. ISBN 978-80-225-3321-8.
- [3] Sedliačiková M. *Finančné účtovníctvo*. Zvolen: Technická univerzita vo Zvolene. 2018. ISBN 978-80-228-3057-7.
- [4] Бутинець, Ф. Ф. (2009). Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута, 2009, 912. ISBN 978-966-8162-49-7.
- [5] Гудзь, Н. В. (2016). Бухгалтерський облік. 2-е вид., перероб. і доп. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. ISBN 978-617-673-406-2.
- [6] Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. (2001). Теорія бухгалтерського обліку. Ужгород. ISBN 966-7400-17-6.
- [7] Лаврова Ю.В. (2012). Економіка підприємства та маркетинг, Конспект лекцій. Харків 133 с.
- [8] Садовська, І. Б., Божидарник, Т. В., Нагірська, К. Є. (2013). Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури,. 668 с. Київ. ISBN 978-617-673-160-3.
- [9] Ткаченко Н.М., (2011). Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність. Підручник. -5-те вид. допов. і перероб. - К.: Алерта. - 976 с. Київ. ISBN 978-617-566-023-2

Časopisy

- [10] Голов, С. (2011). Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит.
- [11] Jusková, M. (2011). Oceňovanie majetku a záväzkov reálnou hodnotou ako jedna z príčin finančnej krízy. Zborník vedeckých prác katedry ekonómie a ekonomiky anno, 141 s.

Právne predpisy

- [12] Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva
- [13] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.
- [14] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve
- [15] Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník
- [16] Міністерство фінансів (1999). Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Документ з 0892-99, поточна редакція — Редакція від 18.03.2014.
- [17] Міністерство фінансів, (1999). Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Документ з0893-99, поточна редакція — Редакція від 29.10.2019.
- [18] Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV.
- [19] Міністерство фінансів України (2013). Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".
- [20] Міністерство фінансів України (1999). Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".
- [21] Міністерство фінансів України (2000). Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".
- [22] Міністерство фінансів України (1999). Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".
- [23] Міністерство фінансів України (2003). Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"