Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Bakalářská práce

Rozdíly ve struktuře mzdy z účetního a daňového hlediska u zaměstnanců České republiky a Ukrajiny

Olena Lysenko

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Olena Lysenko

Provoz a ekonomika

Název práce

Rozdíly ve struktuře mzdy z účetního a daňového hlediska u zaměstnanců České republiky a Ukrajiny

Název anglicky

Differences in the Wage Structure from Accounting and Tax Point of View for Employees of the Czech Republic and Ukraine

---

Cíle práce

Cílem práce je, na základě definování struktury mzdy a zákonných
odvodů, zjistit zásadní rozdíly účetního a daňového přístupu ve stanovení čisté mzdy zaměstnanců dle české a ukrajinské právní úpravy.

Metodika

V teoretické části proběhne sběr sekundárních dat formou desk-research, kdy hlavním zdrojem dat bude odborná literatura, periodika, zákony a vyhlášky. Po následné analýze a syntéze informací budou poznatky prezentovány na konkrétních modelových případech.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

daň z příjmů, mzda, srážky ze mzdy, pojištění, účtování

Doporučené zdroje informací

DAŇOVÉ ZÁKONY UKRAJINY [online]. Kiev: Parlament Ukrajiny, 2010 [cit. 2018-06-14]. Dostupné z: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

Katkova Natalia V., Burlan Svitlana A. and Maslova Kateryna V. (2017) 'Displaying Wages as an Indicator of the Social Responsibility of Business in Accounting and Reporting', Biznes Inform, Vol 12, Iss 479, Pp 306-310 (2017) , (479), p. https://doaj-org.infozdroje.czu.cz/article/5a51aebabc464adf81fa290da94e3246

Kolektiv autorů. Mzdy 2017: meritum, 2017. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Meritum (ASPI). ISBN 978-80-7552-542-0.

ŠUBRT, Bořivoj, Zdeňka LEIBLOVÁ, Věra PŘÍHODOVÁ, et al., 2018. Abeceda mzdové účetní ... Vydání 28. Olomouc: ANAG. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-117-8.

Účetnictví. ISSN: 0139-5661

Účetnictví v praxi. ISSN: 1211-7307

Zákон č. 563/1991 Sb,. o účetnictví v platném znění.

'Роль облікового забезпечення управління розрахунками з оплати праці' (2017). http://ir.znau.edu.ua/handle/123456789/7842

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 26. 2. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 26. 2. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 05. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Rozdíly ve struktuře mzdy z účetního a daňového hlediska u zaměstnanců České republiky a Ukrajiny“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 13. 3. 2019 _____

Olena Lysenko

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D., za pomoc s vypracováním a celkové směrování při psaní bakalářské práci. Taky bych poděkovala mé rodině, která pomohla mi se zpracováním ukrajinské části mé balakářské práce. Zároveň bych chtěla poděkovat ředitelce společnosti Diner Management s. r. o. paní Ing. Soně Šrankotové za praxi v této společnosti, která mi pomohla k napsání této práce.

Rozdíly ve struktuře mzdy z účetního a daňového hlediska u zaměstnanců České republiky a Ukrajiny

Abstrakt

Cílem bakalářské práce je, na základě definování struktury mzdy a zákonných odvodů, zjistit zásadní rozdíly účetního a daňového přístupu ve stanovení čisté mzdy zaměstnanců dle české a ukrajinské právní úpravy. Teoretická část seznamuje s problematikou českých a ukrajinských pravidel pro výpočet čisté mzdy podle právní úpravy České republiky a Ukrajiny. Vlastní část práce obsahuje skutečné výpočty čisté mzdy u zaměstnanců v 5 oborech. Porovnání těchto výpočtů mezi Českou republikou a Ukrajinou a taky ukazuje rozdíl v zaúčtování mzdy a odvodu daní. Výsledky výpočtů čisté mzdy jsou zobrazeny v přehledných tabulkách s příslušnými komentáři. V závěru práce jsou zjištěné výsledky a případné rozdíly shrnuty.

Klíčová slova: daň z příjmů, mzda, srážky ze mzdy, pojištění, účtování, druhy mezd, čistá mzda, daňové výhody, celkový sociální příspěvek, účetní standarty.

Differences in the Wage Structure from Accounting and Tax Point of View for Employees of the Czech Republic and Ukraine

Abstract

The aim of thesis is to define the structure of wages and legal deductions, to find out the fundamental differences in the accounting and tax approach in determining the net wage of employees according to Czech and Ukrainian legal regulations. The theoretical part introduces the problems of Czech and Ukrainian rules for the calculation of net wages according to the legislation of the Czech Republic and Ukraine. The practical partof the work contains actual net salary calculations for employees in 5 fields. A comparison of these calculations between the Czech Republic and Ukraine also shows the difference in the accounting of wages and tax rates. The results of the net wage calculations are shown in the tables with the relevant comments. At the end of the thesis the results are ascertained and the possible differences summarized.

Keywords: income tax, wage, wage deductions, insurance, types of wages, net wage, tax benefits, accounting standards.

Obsah

1 Úvod 13
2 Cíl práce a metodika 14
2.1 Cíl práce 14
2.2 Metodika práce 14
3 Teoretická východiska 15
3.1 Mzdový systém v České republice 15
3.1.1 Specifikace mzdy 15
3.1.2 Mzdové formy 18
3.1.3 Příplatky ke mzdě 20
3.1.4 Minimální mzda 21
3.1.5 Sociální zabezpečení, nemocenské a zdravotní pojištění v České republice 22
3.2 Postup výpočtu čisté mzdy v České republice 23
3.3 Problematika účtování mezd v České Republice 26
3.4 Koncepty, formy a druhy mezd na Ukrajině 30
3.5 Vlastnosti mzdového účetnictví na Ukrajině 33
3.5.1 Výpočet mezd podle forem na Ukrajině 38
3.5.2 Výpočet dovolené na Ukrajině 39
3.6 Zdanění mezd na Ukrajině 40
3.6.1 Výpočet odvodu ze mzdy 43
4 Vlastní práce 45
5 Závěr 53
6 Seznam použitých zdrojů 55
7 Přílohy 58
Příloha A Účtový rozvrh pro podnikatele v České republice 59
Příloha B Účtový rozvrh na Ukrajině 61

Seznam obrázků

Obrázek 1 Daňové slevy a zvýhodnění v roce 2019 24
Obrázek 2 Zúčtování s orgány sociálního a zdravotního pojištění 28
Obrázek 3 Zúčtování služební cesty 29
Obrázek 4 Systémy a formy odměňování na Ukrajině 31
Obrázek 5 Druhy mezd na Ukrajině 33
Obrázek 6 Organizace účetnictví syntetických mezd 35
Obrázek 7 Zdanění mezd na Ukrajině 41

Seznam tabulek

Tabulka 1 Výpočet čisté mzdy v ČR 25
Tabulka 2 Účetní deník základních účetních případů účtu 331 – Zaměstnanci 27
Tabulka 3 Legenda k obrázku 2 28
Tabulka 4 Legenda k obrázku 3 30
Tabulka 5 Účtování v účetnictví pro výpočet výše platů 36
Tabulka 6 Zúčtování odvodů z platu 37
Tabulka 7 Typické formy primárních osobních záznamů a skupinové platby 38
Tabulka 8 Výpočet čisté mzdy podle hodinové formy 38
Tabulka 9 Výpočet přímé úkolové mzdy 39
Tabulka 10 Poplatky a odvody z platů zaměstnanců 43
Tabulka 11 Výpočet čisté mzdy z vyuzitím daňových výhod 43
Tabulka 12 Souhrn průměrné hrubé měsíční mzdy podle profese v roce 2018 45
Tabulka 13 Výpočet čisté mzdy v ČR 45
Tabulka 14 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině 46
Tabulka 15 Výpočet čisté mzdy v ČR 46
Tabulka 16 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině 47
Tabulka 17 Výpočet čisté mzdy v ČR 47
Tabulka 18 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině 48
Tabulka 19 Výpočet čisté mzdy v ČR 49
Tabulka 20 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině 49
Tabulka 21 Výpočet čisté mzdy v ČR 50
Tabulka 22 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině 50
Tabulka 23 Interpretace výpočtů provedených vlastním zpracováním 51

Seznam použitých zkratek

CSP	Celkový sociální příspěvek
ČSÚ	Český statistický úřad
DV	Daňové výhody
ISPV	Informační systém o průměrném výdělku
MSÚ	Mezinárodní standardy účetnictví
UAH	Ukrajinská hřivna

1 Úvod

Mzdy jako ekonomická kategorie a součást systému řízení jsou jedny z nejkomplexnějších. Odráží vztahy výroby a distribuce, vzájemné působení různých nosičů hospodářských zájmů, stupeň rozvoje výrobních sil a mnoho dalších aspektů života společnosti. V moderní, smíšené ekonomice, která je založená na rozmanitosti forem vlastnictví a řízení, je práce druhem služby. Podstata mzdy by se proto měla posuzovat s ohledem na hodnocení hodnoty nabídky práce a měla by být považována za výchozí bod při určování povahy mezd.

Existují různé mzdové systémy, které jsou rozděleny do několika typů a odrážejí hlavní způsoby účtování nákladů na pracovní síly, tj. kolik občan pracuje, tolik i vyrábí. Důležitým aspektem je také daňová politika, protože se jedná o příjem státu, který získává od daňových poplatníků.

S každým rokem více a více zaměstnavatelů České republiky zaměstnává pracovníky z Ukrajiny. Tato práce se snaží ukázat skutečný rozdíl struktury mzdy z účetního a daňového hlediska v obou statech. Mohla by poskytnout oporu českým zaměstnavatelům, kteří zaměstnávají ukrajinské občany, jak jim správně vysvětlit, jakou práci od nich chtějí a jak za práci budou odměněni. Tato práce také může pomoci českým podnikatelům na ukrajinském trhu správně účtovat a odvádět daně na území Ukrajiny podle aktuálních správních legislativních zákonů.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce bylo, na základě definování struktury mzdy a zákonných odvodů, zjistit zásadní rozdíly účetního a daňového přístupu ve stanovení čisté mzdy zaměstnanců dle české a ukrajinské právní úpravy. Pro daňové odvody bylo postupováno v souladu se zákonem o daních z příjmů jak v české legislativě, tak i v ukrajinské. Práce se zabývá nejen porovnáním struktury mezd ať už z hlediska způsobu zaúčtování, výpočtu a výši odpisů, ale i konkretním pohledem na tuto problematiku v praxi.

2.2 Metodika práce

Teoretická část byla zpracována na základě studia odborných zdrojů jak knižních, internetových, tak i tištěných článků v odborných časopisech. Všechno, co se týká ukrajinské části práce, je přeloženo autorem z ukrajinského jazyka do češtiny, se snahou zachovat odbornost a správné citování ukrajinských zákonů. Praktická část byla vypracována na podkladech získaných z elekronického zdroje: Informační systém o průměrném výdělku (ISPV). Tento systém pravidelně monitoruje výdělkové úrovně a pracovní dobu zaměstnanců v České republice. ISPV obsahuje údaje z pravidelného statistického šetření, které je pod názvem Čtvrtletní šetření o průměrném výdělku zařazeno do programu statistických zjišťování, vyhlášených Českým statistickým úřadem (ČSÚ) ve sbírce zákonů pro příslušný kalendářní rok. Program statistických zjišťování na rok 2018 stanoví vyhláška číslo 373/2017 Sb. V práci byly také použity údaje z webového portálu Hlavního statistického úřadu Ukrajiny, který má sídlo ve městě Kyjev. Údaje z České republiky a z Ukrajiny byly následně použity pro modelový příklad výpočtu čisté mzdy a výsledky byly pak porovnávány. Na závěr bakalářské práce byly výsledné výpočty shrnuty a okomentovány.

3 Teoretická východiska

3.1 Mzdový systém v České republice

Mzda je základní peněžní odměna, přičemž účelem odměňování je spravedlivě ocenit výkon zaměstnanců a efektivně je stimulovat k co nejvyššímu výkonu při sjednané práci a k dosahování maximálních pracovních výkonů. Díky mzdě zaměstnanci uspokojují své potřeby a získávají tak možnost se ekonomicky zajistit. Strategie odměňování by měla být vždy v podniku efektivní a odměňování by mělo být spravedlivé (Šikýř, 2016).

Cílem mzdové politiky je získat kvalifikované zaměstnance a posléze je stabilizovat, motivovat zaměstnance k žádoucímu pracovnímu výkonu a chování, zajistit spravedlivou mzdovou diferenciaci a optimálně vymezit celkový objem mzdových prostředků takovým způsobem, aby byl zároveň i podnik konkurenceschopný. Je více než jasné, že všechny cíle mzdové politiky není možné zajistit najednou a tudíž se vždy zaměstnavatel musí rozhodnout jak postupovat na základě svých priorit. Mzdová struktura je odstupňováním mezd v závislosti na mzdotvorných faktorech (Synek, 2010).

3.1.1 Specifikace mzdy

Mzdu lze definovat jako peněžité plnění (naturální mzda), které je poskytováno zaměstnanci za odvedenou práci. Dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce: *„Za vykonanou práci přísluší zaměstnanci mzda, plat nebo odměna z dohody za podmínek stanovených tímto zákonem, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak.“* Zaměstnanci, kteří jsou v pracovním poměru, jejichž zaměstnavatelem je stát, státní fond, území samosprávný celek, území samosprávný celek, příspěvková organizace, školská právnická osoba zřízená Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, obcí či dobrovolným svazkem obcí či regionální radou regionu soudržnosti apod., v České republice nezískávají mzdu, ale plat (Zákoník práce, 2006).

Mzdový systém tvoří formy, postupy a zásady odměňování mzdou. Je zapotřebí zmínit, že aplikace mzdového systému je vždy v plné kompetenci zaměstnavatele a není upravena prostřednictvím žádného právního předpisu. Proto může zaměstnavatel použít svůj vlastní mzdový systém vycházející ze strategie odměňování, avšak musí zároveň plně respektovat zásady odměňování za práci, které jsou dány § 109 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku

práce, dále prováděcí právní předpisy a nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí (Šikýř, 2016).

Mzdovou problematiku upravují právní předpisy, které mají bezprostřední vztah ke mzdové oblasti, a patří sem nejen předpisy upravující mzdy a platy, které jsou obecně platné pro podnikatelskou sféru, ale i předpisy o platech a odměnách v rozpočtové sféře (Vybíhal, 2018, s. 86):

- „*zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce;*
- *zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;*
- *zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění;*
- *zákon č. 234/2014 Sb. o státní službě;*
- *zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti;*
- *Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí;*
- *Nařízení vlády č. 595/2006 Sb., o nezabavitelných částkách;*
- *Nařízení vlády č. 433/2016 Sb., o úpravě náhrady;*
- *Nařízení vlády č. 267/2015 Sb., o odškodňování bolesti a ztížení společenského uplatnění způsobené pracovním úrazem nebo nemocí z povolání aj.“*

Při poskytování mezd zaměstnancům platí určité zásady, které by měl každý zaměstnavatel dodržet, pokud se nechce vystavit možnému postihu v případě nedodržení zákona. Především je povinností zaměstnavatele přiznat a zaměstnanci vyplatit vymezený druh a výši mzdy. Pokud se zaměstnavatel rozhoduje o poskytování mzdových požitků nad rámec zákona, tak veškeré tyto skutečnosti musí být zakotveny do patřičných ustanovení kolektivní smlouvy nebo podnikových mzdových předpisů takovým způsobem, aby mohl následně uplatňovat růst vymezených částek a sazeb či rozšířit spektrum mzdových forem. Dle § 109 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, zaměstnanci náleží za vykonanou práci mzda, což v praxi znamená, že pokud tedy zaměstnanec vykonal práci, vzniká mu právní nárok na výplatu takové mzdové formy, kterou stanoví obecně platné či podnikem

vyhlášené mzdové předpisy. Zaměstnavatel musí brát v potaz fakt, že mzdu není možné nevyplatit z důvodů, které s vykonanou prací nesouvisí (Vybíhal, 2018).

Výše mzdy musí být stanovena ve smlouvě či je vymezena mzdovým výměrem nebo také vnitřním předpisem organizace, přičemž mzda musí být ustanovena ještě před zahájením pracovního výkonu a je splatná po výkonu práce, tedy nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém danému zaměstnanci právo na mzdu vzniká. Mzda musí mít podobu zákonných peněz. Připadá sice v úvahu i naturální mzda, avšak ta musí být odsouhlasena jak zaměstnancem, tak i zaměstnavatelem a musí být jasně dány podmínky její výplaty (Šikýř, 2014).

Pokud není mzda sjednána v rámci kolektivní smlouvy, zaměstnanci náleží nejnižší úroveň zaručené mzdy, která je dána nařízením vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí. Dále je zapotřebí podoktnout, že za stejně odvedenou práci náleží zaměstnanci stejná mzda. Podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce: *„Stejnou prací nebo prací stejné hodnoty se rozumí práce stejné nebo srovnatelné složitosti, odpovědnosti a namáhavosti, která se koná ve stejných nebo srovnatelných pracovních podmínkách, při stejné nebo srovnatelné pracovní výkonnosti a výsledcích práce.“*

Co se týče mzdových faktorů, jinými slovy faktorů majících přímý vliv na velikost mzdy, je možné je členit do několika základních skupin (Šikýř, 2014):

- obtížnost pracovních podmínek doprovázejících výkon sjednané práce;
- pracovní výkon, kterého zaměstnanec dosahuje – pracovní chování a výsledky práce;
- odpovědnost, složitost a namáhavost sjednané práce.

Pro zaměstnance je dosti významná problematika dovolené na zotavenou. Zaměstnanci vzniká nárok na dovolenou za kalendářní rok či na její poměrnou část, dodatkovou dovolenou či dovolenou za odpracované dny. Pro vznik nároku na dovolenou je nutné splnit základní podmínku, a tou je odpracovat min. 60 dní v kalendářním roce za nepřetržitého trvání pracovního poměru. Za odpracovaný je možné označit takový den, ve kterém zaměstnanec odpracoval převážnou část směny. Zaměstnanec má taktéž i nárok

na poměrnou část dovolené, pokud jeho pracovní poměr netrval nepřetržitě po dobu celého kalendářního roku. Poměrná část dovolené v tomto případě činí 1/12 dovolené za kalendářní rok, a to za každý celý kalendářní měsíc nepřetržitého trvání pracovního poměru (Vybíhal, 2018).

3.1.2 Mzdové formy

Mzdové formy je možné definovat jako způsob odměňování, tedy vazbu mzdových sazeb na odpracovanou dobu a pracovní výkon. V právních předpisech v České republice již není možné tento pojem nalézt, avšak z hlediska personálního managementu pro stanovení mzdového systému a pro mzdovou praxi se jedná o dosti významný termín (Šubrt, 2014).

Je zapotřebí zmínit, že při zaměstnávání pracovníků lze tudíž uplatnit různé formy mzdového plnění, přičemž z účetního hlediska je nutné odlišit mzdu od ostatních plnění. Je možné tedy hovořit o mzdách a plnění, která jsou poskytována dle zvláštních předpisů v souvislosti se zaměstnáváním (tzv. ostatní plnění). Rozdíl, který vzniká mezi mzdou a ostatními plněními, se odvíjí od toho, že přiznání mzdy souvisí s výkonem práce, naopak ostatní plnění s pracovním výkonem přímo nesouvisí (Vybíhal, 2018).

Za mzdu lze označit např. základní mzdu, osobní ohodnocení, cílové prémie, periodické prémie, naturální mzdu, příplatky, doplatky či osobní ohodnocení. V podnikové praxi je možné hovořit o několika formách mzdy (Vybíhal, 2018):

- časová mzda (hodinová či měsíční);
- úkolová mzda;
- podílová mzda;
- provizní mzda;
- osobní mzda;
- smíšená mzda.

Časová mzda se objevuje u činností, u kterých lze přesně a objektivně změřit výsledky práce prostřednictvím technických či hodnotových ukazatelů, nebo se jedná o různorodé činnosti, práci tvůrčího nebo řídícího charakteru. Za základ nutný k výpočtu časové mzdy lze označit odpracovaný čas, kdy je velikost mzdy stanovena jako součin mzdového tarifu zaměstnance a skutečné doby, kterou odpracoval. Proto je možné hovořit o časové mzdě

s pevným tarifem (prostá časová mzda, kdy jsou zaměstnanci v podniku zařazeni do tarifních stupňů dle odborné náročnosti, namáhavosti a složitosti vykonávané práce – tzv. základní mzdový tarif, např. 150 Kč/hod. pro určitou pracovní funkci či činnost), s rozpětím tarifů (konkrétní mzdová sazba tarifu je určena dle mzdového dekretu), časová mzda s odstupňovaným tarifem (k zařazení do tarifních stupňů je nutné vymezit kvantitativní kritéria, např. počet let práce nebo počet let, které zaměstnanec již odpracoval, nebo kvalitativní kritéria, jako je např. kvalita odvedené práce, zmetkovost aj.), časová mzda diferencovaná, kdy má na tarif vliv koeficient prezentující plnění výkonu nebo normy, a to v procentním vyjádření (Vybíhal, 2018). Časovou mzdu je možné členit také na měsíční či hodinovou.

Úkolová mzda vychází z tarifu, který je závislý na plnění normovaného pracovního úkolu, např. dle normy spotřeby práce, či jinak vymezeného množství práce (Šubrt, 2014). Úkolová mzda patří mezi formy mzdy, které jsou závislé na výkonu zaměstnance. Prostřednictvím úkolové mzdy je mnohem snazší zaměstnance motivovat v porovnání s časovou mzdou.

Podílová mzda je určena jako podíl v procentech z jednotky, která je vyjádřena v Kč (např. z hodnoty tržeb). Provozní mzda je stanovena jako podíl v procentech z obchodů, které byly realizovány, či ze zakázek nebo také množství získaných klientů apod. Co se týče osobní mzdy, tu je vhodné uplatnit u zaměstnanců, kteří disponují stabilním pracovním tempem a patřičnou kvalitou odvedené práce. Osobní mzda může být ustanovena nejenom u dělnických profesí, ale i u vedoucích pracovníků či manažerů (Vybíhal, 2018). Jako poslední je nutné zmínit se o smíšené mzdě, ve které je kombinováno více mzdových forem – např. měsíční mzda a provizní mzda apod. (Šubrt, 2014).

Důležité jsou i doplňkové formy mezd (ostatní plnění), kam patří nejčastěji osobní ohodnocení, prémie, provize aj. Provize je definována prostřednictvím procenta ze zisku, obratu či tržeb, nebo může být vymezena jako pevná sazba za jednotku prodeje. Právě díky provizím jsou zaměstnanci motivováni a stimulování k nadstandardním pracovním výkonům. Proto bývá provize uplatňována jako pohyblivá složka mzdy či jako doplněk základní složky mzdy. Prémie lze označit za velmi často používanou dodatkovou formu mzdy. Prémie jsou v praxi poskytovány k úkolové či časové mzdě (Vybíhal, 2018).

3.1.3 Příplatky ke mzdě

Významnou oblastí, která je taktéž ve mzdové problematice řešena, jsou příplatky. Dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, a na něj navazující nařízení vlády, je možné hovořit o několika závazných příplatcích, a to v následující podobě (Vybíhal, 2018):

- příplatky za práci přesčas;
- náhrady mzdy za svátek;
- příplatky za práci ve ztíženém pracovním prostředí;
- příplatky za noční práci;
- příplatky za práci v sobotu a v neděli.

Všechny výše uvedené příplatky ke mzdě jsou při splnění podmínek dány obligatorně. To znamená, že povinností zaměstnavatele je tyto příplatky vyplatit a jejich výše vychází z právních předpisů, kde je stanovena jejich minimální úroveň a zaměstnavatel tak nemůže rozhodnout o jejich snížení pod vymezené minimum, avšak naopak může minimální výši příplatku zvýšit dle svých aktuálních ekonomických možností či přiznat zaměstnanci i další příplatky. Lze konstatovat, že zaměstnavatel může příplatky taktéž i paušalizovat – každý samostatně či vymezit určitou paušální výši několika příplatků současně. Je třeba si uvědomit, že zaměstnavatel nemusí v okamžiku poskytování příplatků vést evidenci dle odpracované doby podle jednotlivých druhů příplatků, avšak je doporučeno, aby tuto evidenci i přesto vedl (Vybíhal, 2018).

V praxi může dojít k souběhu jednotlivých druhů příplatků, protože příplatky jsou na sobě nezávislé, což znamená, že zaměstnancům náleží příplatky dle toho, v kolika nestandardních situacích, za které se příplatky vyplácí, pracoval. Pokud tedy zaměstnanec pracoval např. v sobotu, která připadla na svátek, a pracoval taktéž i přesčas v noci, má následně nárok na příplatek za práci přesčas, ve svátek, za práci v noci a za práci v sobotu. Příplatek za práci v sobotu zaměstnanci náleží však pouze v případě, že je přiznání tohoto příplatku definováno podnikovou kolektivní smlouvou či jiným právním předpisem (Vybíhal, 2018).

Dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, zaměstnanci přísluší za dobu práce přesčas mzda a příplatek ve výši min. 25 % průměrného výdělku, pokud se zaměstnavatel se zaměstnancem nedohodnul na poskytnutí náhradního volna. To fakticky znamená,

že zaměstnanci za práci přesčas náleží mzda ve výši, kterou by dostal při vykonávání práce ve stanovené pracovní době, a navíc ještě obdrží zvýhodnění, která má podobu příplatku. Velmi častou formou je také náhrada mzdy za svátek. Většinou to je dosažená mzda a náhradní placené volno, nebo místo placeného volna je možno se dohodnout o poskytnutí příplatku.

Příplatek za práci ve ztíženém pracovním prostředí je upraven v § 117 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, který říká, že za práci ve ztíženém pracovním prostředí zaměstnanci přísluší dosažená mzda a příplatek k této mzdě ve výši a za podmínek, které jsou stanoveny v nařízené vlády – min. 10 % základní sazby minimální mzdy. V rámci kolektivní smlouvy může být vymezena i jiná výše příplatku. Zaměstnanci tak dle zákona přísluší mzdové zvýhodnění ve výši min. 10 % základní sazby minimální mzdy za každý ztěžující vliv. Od roku 2017 jsou rozšířeny ztěžující vlivy. Za práci v noci zaměstnanci náleží dosažená mzda a příplatek min. 10 % průměrného výdělku, přičemž je možné sjednotit jinou minimální výši a způsob určení příplatku. Pod termínem „práce v noci“ lze uvažovat časový interval od 22.00 hodin do 6.00 hodin. Za práci v sobotu a v neděli zaměstnanci přísluší dosažená mzda a příplatek ve výši min. 10 % průměrného výdělku. I zde je možné sjednat jinou minimální výši a způsob určení příplatku (Vybíhal, 2018).

3.1.4 Minimální mzda

Mzda nesmí být nižší než minimální mzda. Dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce: „*Minimální mzda je nejnižší přípustná výše odměny za práci v základním pracovněprávním vztahu. Mzda, plat nebo odměna z dohody nesmí být nižší než minimální mzda. Do mzdy a platu se pro tento účel nezahrnuje mzda ani plat za práci přesčas, příplatek za práci ve svátek, za noční práci, za práci ve ztíženém pracovním prostředí a za práci v sobotu a v neděli. Velikost základní sazby minimální mzdy a dalších sazeb minimální mzdy odstupňovaných podle míry vlivů omezujících pracovní uplatnění zaměstnance a podmínky pro poskytování minimální mzdy stanoví vláda nařízením, a to zpravidla s účinností od počátku kalendářního roku s přihlédnutím k vývoji mezd a spotřebitelských cen.*“

Od 1. ledna 2019 je sazba minimální mzdy v České republice zvýšena o 1 150 Kč, a to na hodnotu 13 350 Kč za měsíc (ze 73,20 Kč na 79,80 Kč na hodinu). Minimální mzda se vztahuje na všechny zaměstnance, kteří se nachází v pracovním poměru či v právním vztahu, který je založen na dohodě o pracích realizovaných mimo pracovní poměr. Není

možné v tomto případě rozlišovat, zda se jedná o pracovní poměr na dobu určitou či neurčitou. Minimální mzdu lze zároveň také označit jako jedinou mzdovou veličinu pro zaměstnance v rámci podnikatelské sféry, kde je uplatňováno kolektivní vyjednávání o mzdách. V ostatních organizacích podnikatelského sektoru, ve kterých není kolektivní smlouva uzavřena, platí kromě minimální mzdy také nejnižší úroveň zaručené mzdy.[1]

3.1.5 Sociální zabezpečení, nemocenské a zdravotní pojištění v České republice

Z hlediska objemu zdrojů je pojistné na sociální zabezpečení významným příjmem veřejných rozpočtů v České republice a podílí se na celkových příjmech ve výši cca 30 %. Je zapotřebí zmínit, že pojistné na sociální zabezpečení v sobě obsahuje i odvody pojistného na důchodové pojištění a na nemocenské pojištění. V rámci této skupiny dochází taktéž i k odvodu příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (Vybíhal, 2018).

Velikost pojistného je stanovena na základě vyměřovacího základu v tzv. rozhodném období. V roce 2019 činí u zaměstnavatele 25 %, kde 21,5 % z toho připadá na důchodové pojištění, 2,3 % na nemocenské pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. U zaměstnanců je důchodové pojištění ve výši 6,5 % (Vybíhal, 2018).

Kromě důchodového pojištění je významným instrumentem sociálního zabezpečení také nemocenské pojištění. Odvedené nemocenské pojištění je zdrojem příjmů státního rozpočtu a je určeno pro výplatu dávek nemocenského pojištění za podmínek, které jsou vymezeny v právních předpisech. Pro zaměstnance jsou vymezeny dvě základní podmínky účasti na nemocenském pojištění, a to je výkon činnosti na českém území a velikost sjednaného započitatelného příjmu min. 2 500 Kč/měsíc (Vybíhal, 2018).

Od roku 2014 již není podstatná délka trvání zaměstnání. Nemocenské pojištění vzniká pro zaměstnance dnem, ve kterém začal pracovat, a naopak zaniká dnem skončení doby zaměstnání. Pojištěncům jsou při splnění podmínek poskytovány peněžní dávky, které vyplácí okresní správa sociálního zabezpečení (Vybíhal, 2018).

[1] Informace o minimální mzdě od 1. ledna 2019. *Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR* [online]. 2019 [cit. 2019-02-05]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/files/clanky/34725/Informace_o_MMe_od_1_ledna_2019_na_web_MPSV.pdf

V praxi je možné se setkat s několika druhy dávek nemocenského pojištění (Vybíhal, 2018):

- nemocenské;
- ošetřované;
- peněžní pomoc v mateřství;
- dlouhodobé ošetřovné;
- otcovská;
- vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství.

Nárok na nemocenskou má pojištěnec, který byl uznán dočasně práce neschopným či kterému byla nařízena karanténa, trvá-li jeho dočasná pracovní neschopnost či karanténa déle jak 14 kalendářních dnů (Vybíhal, 2018).

Základní povinností zaměstnavatele je platit pojistné, přičemž je nutné zmínit, že zaměstnavatel je plátcem jen určité části pojistného za své zaměstnance. Velikost pojistného činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období. Plátce si musí velikost pojistného sám vypočítat a pojistné je zaokrouhleno směrem nahoru na celé koruny (Vybíhal, 2018).

3.2 Postup výpočtu čisté mzdy v České republice

Hrubá mzda zaměstnance je sjednána v rámci pracovní smlouvy. Z této hrubé mzdy je zaměstnanci sraženo zdravotní pojištění ve výši 4,5 % hrubé mzdy a o sociální pojištění ve výši 6,5 % z hrubé mzdy (Gola, 2019).

Z hrubé mzdy je nutné vypočítat superhrubou mzdu, což je mzda, která je zvýšena o sociální pojištění placené zaměstnavatelem ve výši 25 % z hrubé mzdy, a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem ve výši 9 % z hrubé mzdy. Superhrubou mzdu je nutné zaokrouhlit na stokoruny směrem dolů (Gola, 2019).

Ze superhrubé mzdy lze posléze vypočítat daň z příjmu fyzických osob, přičemž sazba daně činí 15 %. Od vypočtené daně z příjmu lze při podepsání prohlášení k dani odečíst daňovou slevu a daňové zvýhodnění na děti (Gola, 2019).

Obrázek 1 prezentuje daňové slevy a zvýhodnění, které je možné uplatnit v roce 2019. Pokud je daňové zvýhodnění na děti vyšší, než daň z příjmu, vzniká zaměstnanci nárok na daňový bonus, a to ve výši rozdílu mezi vypočtenou daní z příjmu a daňovým zvýhodněním (Gola, 2019).

Obrázek 1 Daňové slevy a zvýhodnění v roce 2019

Daňová sleva	Částka
Sleva na poplatníka	2 070 Kč
Sleva na studenta	335 Kč
Sleva na držitele průkazu ZTP/P	1 345 Kč
Sleva na invaliditu I. a II. stupně	210 Kč
Sleva na invaliditu III. stupně	420 Kč
Daňové zvýhodnění na první dítě	1 267 Kč
Daňové zvýhodnění na druhé dítě	1 617 Kč
Daňové zvýhodnění na třetí a další dítě	2 017 Kč

Zdroj: GOLA, 2019

V České republice zaměstnanci, kteří mají vysokou mzdu, musí platit tzv. solidární daň ve výši 7 %. Při výpočtu čisté měsíční mzdy se solidární daň v roce 2019 počítá z hrubé mzdy, která přesáhne 130 796 Kč (Gola, 2019).

Výpočet čisté mzdy je možné znázornit prostřednictvím ilustrativního příkladu. Paní Z má hrubou mzdu ve výši 28 000 Kč a má 3 děti. U svého zaměstnavatele má paní podepsáno prohlášení k dani, a proto je možné při výpočtu mzdy uplatnit daňovou slevu na poplatníka a daňové zvýhodnění na 3 děti. Jelikož daňové zvýhodnění uplatňuje paní Z, její manžel toto zvýhodnění již uplatnit nemůže.

Postup výpočtu čisté mzdy je zobrazen v následující tabulce 1.

Tabulka 1 Výpočet čisté mzdy v ČR

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		28 000 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 % z 28 000 Kč	1 260 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5 % z 28 000 Kč	1 820 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	9 % z 28 000 Kč	2 520 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnavatelem	25 % z 28 000 Kč	7 000 Kč
Superhrubá mzda	28 000 + 2 520 + 7 000	37 600 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	15 % z 37 600 Kč	5 640 Kč
Sleva na poplatníka		2 070 Kč
Daň po odpočtu daňové slevy	5 640 – 2 070	3 570 Kč
Daňové zvýhodnění na děti	1 267 + 1 617 + 2 017	4 901 Kč
Daňový bonus	4 901 – 3 570	1 331 Kč
Čistá mzda	**28 000 – 1 260 – 1 820 + 1 331**	**26 251 Kč**

Zdroj: GOLA, P. Čistá mzda v roce 2019 – polepšíte si, či pohoršíte? *Finance* [online]. 2019 [cit. 2019-02-01]. Dostupné z: https://www.finance.cz/517089-jak-se-pocita-cista-mzda/

V souvislosti s výpočtem čisté mzdy je nutné zmínit, že daňové slevy je možné využít jen v okamžiku, kdy zaměstnanec podepíše prohlášení k dani. Pokud tedy toto prohlášení není ze strany zaměstnance podepsáno, daň činí 15 % ze superhrubé mzdy, aniž by se brala v potaz životní situace zaměstnance. Zaměstnanci, kteří pracují pro dva zaměstnavatele, prohlášení k dani podepíší u zaměstnavatele, u kterého mají tedy vyšší superhrubou mzdu (Gola, 2019).

Zdravotní pojištění u zaměstnanců musí být vypočteno z minimálního vyměřovacího základu, který je na úrovni minimální mzdy (v roce 2019 činí 13 350 Kč). Zdravotní pojišťovna tak musí obdržet za každého zaměstnance minimálně 1 803 Kč, tedy 13,5 % z 13 350 Kč. Zaměstnavatel platí zdravotní pojišťovně 9 % z hrubé mzdy a dopočet minima je nutné zaúčtovat na vrub zaměstnance. Již nyní legislativa počítá s finančním plněním pro nemocné zaměstnance již od prvního dne nemoci (od 1. 7. 2019). Vlivem této změny zaměstnavatelům vzrostou náklady. Určitou kompenzací této skutečnosti je snížení sociálního pojištění placeného zaměstnavatelem za zaměstnance z 25 % na 24,8 % (Gola, 2019).

3.3 Problematika účtování mezd v České Republice

Zúčtovací vztahy vůči zaměstnancům souvisí primárně se mzdovou problematikou, ze které vychází zúčtování zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ze sociálního a zdravotního pojištění, penzijního připojištění, sociálních dávek a celé řady dalších srážek z mezd, které jsou realizovány ve prospěch externích subjektů. Obrovský význam mzdové politiky z pohledu účetního spočívá v tom, že na mzdu, která je zaměstnancům poskytována za práci, je možné nahlížet jako na prostředek vzájemných vazeb, které vznikají mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Zároveň je zapotřebí podotknout, že mzda je pro podnik rozhodující nákladovou položkou jak účetních, tak i daňových nákladů (Vybíhal, 2018).

Z účetního hlediska je možné hrubé mzdy zařadit do osobních nákladů, o kterých je účtováno v rámci účetní skupiny 52 – Osobní náklady, rozvahově a výsledkové prostřednictvím zúčtovacích vztahů. Jedná se primárně o účtovou skupinu 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi, a 36 – Závazky ke společníkům a sdružení a ke členům družstva. Zúčtování se zaměstnanci a institucemi, a to včetně sociálního a zdravotního pojištění, je realizováno prostřednictvím účtové skupiny 33. Účtová skupina 33 tak slouží primárně k zachycení vztahů, které vznikají mezi zaměstnanci a organizací. Pod termínem „zaměstnanec“ je nutné vnímat jen ty pracovníky, kteří nejsou zároveň i členy družstva či společnosti s ručením omezeným (tyto vztahy jsou totiž upraveny v rámci účtové skupiny 36) (Vybíhal, 2018).

V podniku jsou v účtové skupině 33 vytvářeny závazkové účty a 1 účet pohledávek (Vybíhal, 2018):

331 – Zaměstnanci;

333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům;

335 – Pohledávky za zaměstnance.

Účet 331 – Zaměstnanci

Tento účet slouží v podniku k zachycení závazků, které vyplývají z pracovněprávních vztahů, a to včetně zdravotního pojištění, sociálního zabezpečení, či k závazkům k jiným fyzickým osobám. Analytické účty jsou vedeny dle jednotlivých zaměstnanců na mzdových listech. V praxi se nejčastěji jedná o vztahy, které se týkají mzdy

zaměstnanců. Forma této mzdy je peněžní či naturální. V případě naturální mzdy musí být však tato mzda patřičně oceněna – tedy vyjádřena v ceně, která je obvyklá v místě i čase, kdy se mzda zaměstnanci vyplácí. Je zapotřebí zmínit, že z hlediska účtování mezd není vůbec předmětné, zda se jedná o časovou, podílovou nebo úkolovou mzdu. V souvislosti s účtem 331 je nutné zmínit tyto základní účetní případy (Vybíhal, 2018), které jsou uvedené v následujícím účetním deníku (tabulka 2). Názvy konkretních účtu jsou zobrazeny v Příloze A.

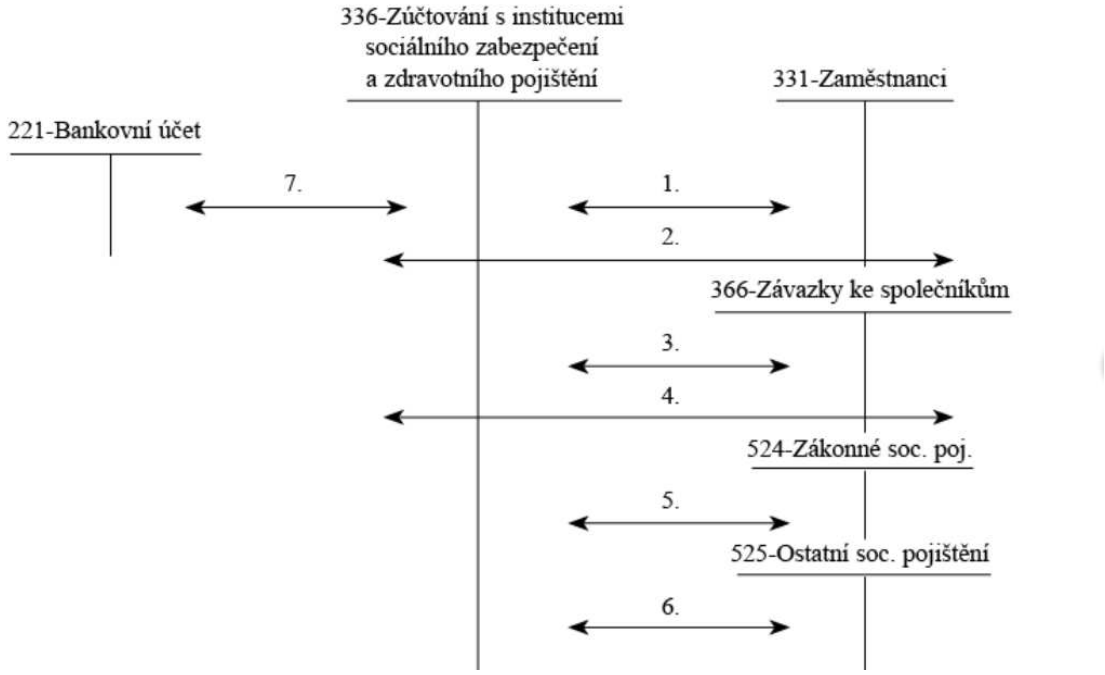
Tabulka 2 Účetní deník základních účetních případů účtu 331 – Zaměstnanci

Doklad	**Text operace**	**MD**	**D**
VÚD	Nárok zaměstnance na mzdu	521	331
VÚD	Zaúčtování zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342
VÚD	Příspěvek zaměstnance na sociální a zdravotní pojištění	331	336
VÚD	Srážky ze mzdy za manka a škody	331	648
VPD	Výplata doplatku mzdy	331	221 nebo 211
VÚD	Vyúčtování dle daňového přiznání – vyšší platby	342	331
VÚD	Vyúčtování dle daňového přiznání – nižší platby	331	342
VÚD	Penzijní připojištění a životní pojištění placené zaměstnancem	331	379
VÚD	Penzijní připojištění a životní pojištění hrazené ze strany zaměstnavatele	525	379
VÚD	Zákonné sociální pojištění (kromě zákonného sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnancem je nutné, aby zaměstnavatel odvedl zdravotní a sociální pojištění, které je vypočítáno z objemu hrubých mezd)	524	336

Zdroj: VYBÍHAL, 2018, s. 375-378

Účet 336 je vhodné rozdělit min. na 2 analytické účty, a to na 336.01 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a 336.02 – Zúčtování se zdravotní pojišťovnou. Na obrázku 2 je znázorněno zúčtování s orgány sociálního a zdravotního pojištění.

Obrázek 2 Zúčtování s orgány sociálního a zdravotního pojištění



Zdroj: VYBÍHAL, 2018, s. 378

Tabulka 3 Legenda k obrázku 2

Číslo operace	**Název operace**	**MD**	**D**
1.	Závazky zaměstnanců (srážky ze mzdy) – zdravotní pojištění	331	336.01
2.	Zúčtování nároku na sociální dávky	336	331
3.	Závazky společníků s. r. o. ze závislé činnosti – zdravotní pojištění	366	336.01
4.	Zúčtování nároku na sociální dávky	336	366
5.	Pojištění hrazené organizací dle zákona	524	336
6.	Ostatní sociální pojištění (nad rámec zákona)	525	336
7.	Úhrada závazků vůči institucím sociálního a zdravotního pojištění	336	221

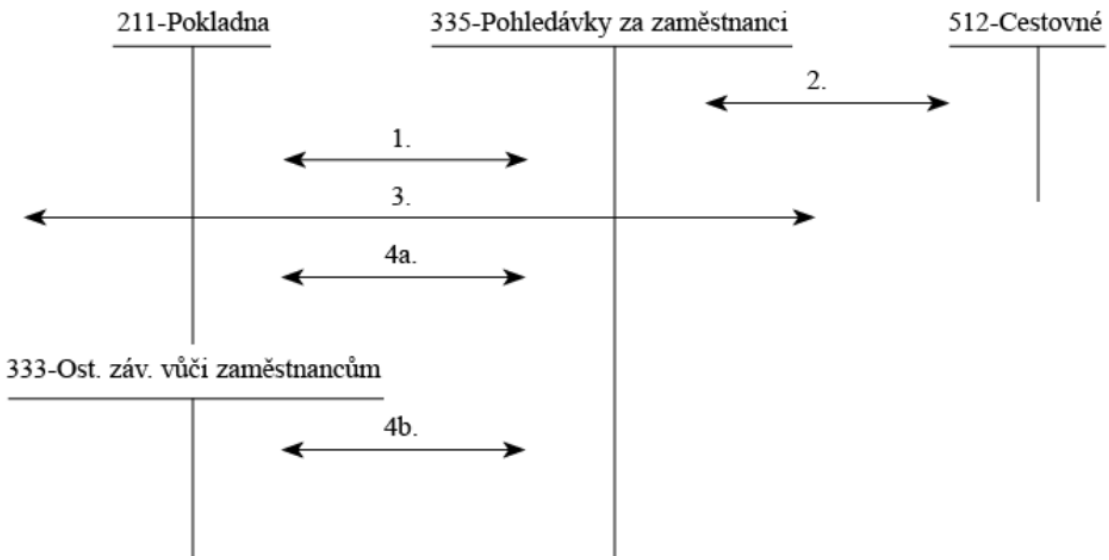
Zdroj: VYBÍHAL, 2018, s. 378

Závazky vůči zaměstnancům, které nejsou závazkem z titulu mzdy, a nejsou tudíž vyjádřeny ve výplatní listině, musí být účtovány prostřednictvím účtu 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům. V praxi se jedná o závazky, které vyplývají z titulu zúčtování služebních cest, tedy např. nárok zaměstnance na náhradu cestovních výdajů, či krátkodobá podoba zápůjček od zaměstnanců apod. (Vybíhal, 2018).

Na účet 333 je možné účtovat odstupné poskytnuté zaměstnanci (548/333), věrnostní přídavky (527/333), dividendy ze zaměstnaneckých akcií (431/333), stipendia a studijní příspěvky (528/333), náhrady škody zaměstnanci (548, 588/333), úhrada (333/211, 221) (Vybíhal, 2018).

Účet 335 souvisí s pohledávkami za zaměstnance a tento účet je z obsahového hlediska velmi podobný účtu 333, avšak v obráceném slova smyslu. Zmíněný účet se velmi často používá při účtování služebních cest, a to na zálohy, které byly poskytnuty na cestovní výdaje, dále na zálohy k vyúčtování či uplatněné náhrady za zaměstnance apod. Na obrázku 3 je znázorněno zaúčtování služebních cest (Vybíhal, 2018).

Obrázek 3 Zúčtování služební cesty



Zdroj: VYBÍHAL, 2018, s. 379

Tabulka 4 Legenda k obrázku 3

Číslo operace	**Název operace**	**MD**	**D**
1.	Vyplacená záloha a služební cestu	335	211
2.	Zúčtování služební cesty	512	335
3.	Vrácení zbytku zálohy do pokladny	211	335
4a.	Doplatek výdajů na služební cestu z pokladny	335	211
4b.	Zúčtování doplatku v podobě závazku vůči zaměstnanci	335	333

Zdroj: VYBÍHAL, 2018, s. 379

3.4 Koncepty, formy a druhy mezd na Ukrajině

V oblasti tržního hospodářství je mzda důležitou charakteristikou trhu práce, která je určena podle podmínek na trhu a také určena úrovní poptávky a nabídky pracovní síly. Mzda v sobě zahrnuje zájmy a potřeby pracovníků, zaměstnavatelů a státu, což znamená účinnost průmyslových vztahů.

Podle zákona Ukrajiny č. 108/95-BP „O odměňování práce“ mzda je definována jako „*kompenzace, která se vypočítává, obvykle v peněžním vyjádření, kteou podle pracovní smlouvy zaměstnavatel nebo jím pověřená organizace, musí zaplatit zaměstnanci za práci, kterou on vykonal*“. Podobná definice je obsažena v článku 49 Pracovního řádu Ukrajiny.

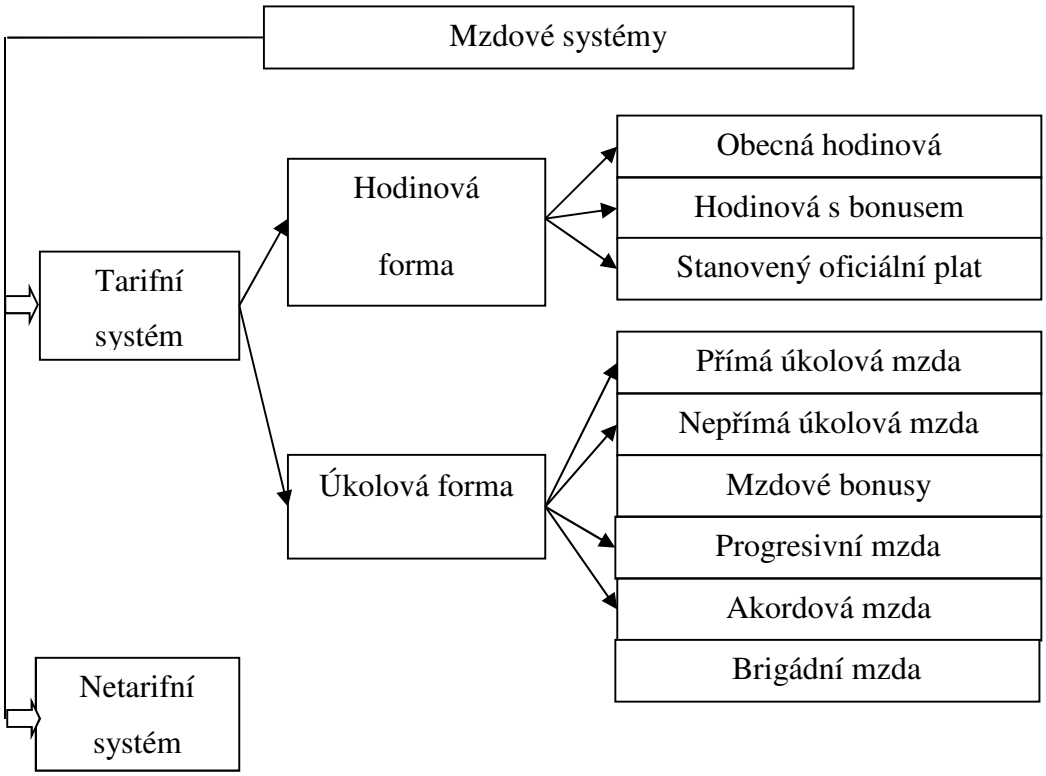
V článku 14 Daňového řádu Ukrajiny se pod zkoumaným pojmem rozumí „*základní a dodatečný plat a kompenzačně-motivační platby nebo jiné náhrady, které se platí zaměstnanci, který je poplatníkem daně a zároveň má vztahy pracovním poměru a v souladu se zákonem*“.

Je třeba poznamenat, že v ekonomické literatuře neexistuje jednotný přístup k výkladu podstaty mzdy. Tolub'yak V. S. uvádí plnější moderní interpretaci mzdy: „*mzda je poplatkem pracovníku za vykonanou práci, což mu umožňuje podporovat sebe a svoji rodinu pomoci nástrojů potřebné k životu, a šetřit do budoucna, včetně pojištění důchodů“*. Tato definice obecně odráží jak hospodářské, tak sociální aspekty této kategorie.

Formy a systémy odměňování za práci okamžitě stanoví postup pro výpočet mzdy v závislosti na vybraných ukazatelích a výkonnosti zaměstnanců. Formy představují

soubor homogenních systémů. Ukrajinská legislativa stanoví dva základní mzdové systémy: tarifní a netarifní (obrázek 4).

Obrázek 4 Systémy a formy odměňování na Ukrajině



Zdroj: GUDZ, 2016

Tarifní systém se používá k vypočtu mezd zaměstnanců v závislosti na jejich kvalifikaci, odpovědnosti, pracovních podmínkách (škodlivosti, závažnosti, intenzitě, přitažlivosti atd.), množství práce a výsledcích. Pomocí tarifního systému je stanoven vztah mezi nízkými a vysoce placenými kategoriemi pracovníků[2]. Tarifní systém je základem pro stanovení správného vztahu mezi tempem růstu produktivity práce a průměrnou mzdou zaměstnanců. Tarifní systém mzdy lze organizovat ve formě dvou podsystémů (formy): hodinový a úkolový.

S hodinovým mzdovým systémem je odpracovaná pracovní doba hlavním kritériem výpočtu mzdy a zaměstnanci se vypočítávají výdělky podle sazby nebo úředního platu

[2] Kategorie pracovníku jsou 4 stupně, které se dosahují na základně vzdělání. III. stupeň – nejnižší – ukončeno středoškolské vzdělání bez maturity. II. stupeň – ukončeno středoškolské vzdělání s maturitou. I. stupeň – ukončeno bakalářský studium. Nejvyšší stupeň – ukončeno magisterské studium.

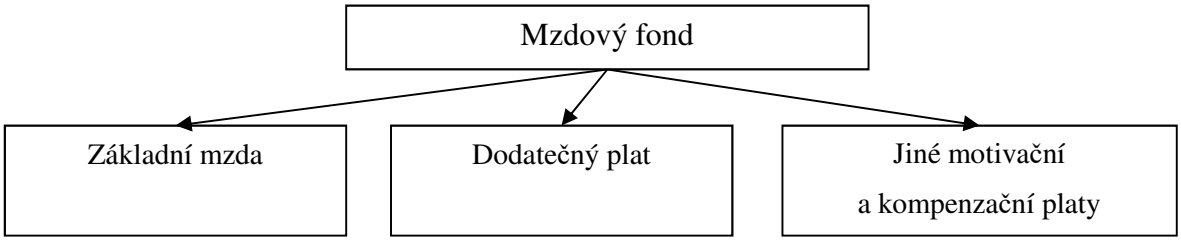
za skutečně odpracovaný čas. Systém hodinového odměňování lze organizovat ve formě jednoduchých formulářů: hodinový a hodinový s bonusem. Jednoduchá hodinová forma zahrnuje odměnu podle doby odpracované doby a sazby (oficiální plat) podle kvalifikace zaměstnance. Z hodinového bonusového formuláře vyplývá, že kromě mzdových výdělků získá zaměstnanec prémii za dosažení určitých kvantitativních nebo kvalitativních ukazatelů. Další formou hodinového formuláře je oficiální plat. Oficiální plat je pevná výše odměny za plnění pracovních povinností určité složitosti, objemu, míry odpovědnosti atd. Podnik navrhuje mzdová schémata - seznam pozic a velikost měsíčních platů za každé povolání (Gudz, 2016).

V podsystému úkolovém je úroveň práce stanovena objemem produkce, kterou zaměstnanec vynaložil (nebo množstvím vykonané práce), a výše výdělku je přímo úměrná jeho množství a kvalitě na základě stanovených jednotkových nákladů. U přímé úkolové mzdy se pracovníkům vyplácejí mzdy za každou výrobní jednotku s konstantními reprodukčními náklady. Nepřímá úkolová mzda se používá k placení za pomocné pracovníky zaměstnávané hlavními pracovníky. Současně příjmy takových pracovníků závisí na výsledcích práce hlavních pracovníků. Bonusové mzdy jsou charakterizovány skutečností, že pracovníci, kromě hlavních výdělků, dostavají ještě i bonusy například za kvalitu práce nebo za rychleji vykonanou práci. V progresivním platu je provedená práce zaplacena podle norem: v mezích normy – v pevných sazbách, nad normou – ve vyšších progresivně rostoucích sazbách. Podle akordní mzdy je stanovena norma a cena pro celý soubor provedených prací k termínu jejich výkonu (sestavený uzel, opravený objekt apod.). Podle akordní mzdy je nejvíc vidět spojení platu s konečnými výsledky. Spolu s individuální mzdou se rozšířila brigádní forma mzdy. Používá se nejčastěji v případě, když je sjednocování pracovníků v pracovní síle způsobeno technologickou nutností.

Netarifní mzdový systém předpokládá plnou závislost mezd na konečných výsledcích podniku jako celku. Vyplacení mzdy je stanoveno na základě principu částečného rozdělení finančních prostředků, které celý tým získal, mezi pracovníky v souladu s přijatými poměry (koeficienty) v odměňování různé kvality práce (v závislosti na pozicích dovedností, speciální pracovníci, atd.). Takové systémy nepoužívají garantované celní sazby a plat, většinu typů bonusů, prémií a připlatků.

Podle zákona Ukrajiny č.108/95-BP „O odměňování práce“ rozlišují: základní mzdu, dodatečný plat a jiné platy motivační a kompenzační. Společně tvoří mzdový fond podniku (obrázek 5).

Obrázek 5 Druhy mezd na Ukrajině



Zdroj: Vlastní zpracování

Základní mzda je odměnou za vykonanou práci v souladu se zavedenými normami pracovních standardů (standardní čas, objem výroby). Je stanovena ve formě celních sazeb (platů) a jednotkových nákladů na práci ohledně pracovní pozice zaměstnanců.

Dodatečný plat je odměnou za práci nad rámec norem, za úspěch v práci a vynalézavost, za zvláštní pracovní podmínky. Zahrnuje příplatky, příspěvky, záruky a kompenzační platby stanovené stávajícími právními předpisy a také prémie související s prováděním výrobních úkolů a funkcí.

Jiné motivační a kompenzační platy zahrnují finanční prostředky ve formě odměn za výsledek práce na konci roku, ocenění podle speciálních systémů a předpisů, náhrady a jiné peněžní a materiální výhody, které nejsou stanoveny podle předpisů platných zákonů nebo které jsou prováděny v množství přesahujícím specifikované akty normy (Mikhailenko, 2017).

3.5 Vlastnosti mzdového účetnictví na Ukrajině

Je třeba poznamenat, že na Ukrajině, je regulace mezd ovlivněná dvěma formami: státní regulací, která je založená podle právních předpisů a smluvní regulací na základě obecných a kolektivních smluv v podniku.

Stát provádí regulaci odměňování pracovníků podniků (všech forem vlastnictví) stanovením minimálních mezd a dalších státních norem a záruk, stanoví podmínky a výši

mezd vedoucích pracovníků podniků, které se financují nebo dotují z rozpočtu, jakož i zdanění příjmů zaměstnanců.

Podle Zákoníku práce Ukrajiny, minimální mzda je to stanovená zákonem minimální výše platu za zaměstnancem vykonanou měsíční (hodinovou) pracovní normu. Zaměstnavatel musí vyplácet zaměstnanci, který pracuje celý pracovní den, každý měsíc stanovenou mzdu v minimální výši, která se může skládat ze: základní mzdy, pravidelných bonusů a jiných pravidelných prémií (s výjimkou příplatků za práci v nepříznivých pracovních podmínkách a zvýšená zdravotní rizika, za práci v noci a nadnormu, za cestovní charakter práce, za slavnostní a výroční termíny). V případě, že výše platu zaměstnance je nižší než minimální mzda, provádí se doplatek do minimální mzdy.

Otázka účtování a vykazování mezd pro zaměstnance se řídí těmito předpisy: Mezinárodní standardy účetnictví (MSÚ) 19 „Výplaty zaměstnancům“, s výjimkou náhrady kapitálových nástrojů, které jsou regulovány samostatným standardem – MSÚ 2 „Úhrada akciemi“, Účetní výkazy (standardy) 26 „Výplaty zaměstancům“ a vyplácení finančních nástrojů propojeným osobám – podle Účetních výkazu (standartu) 13 „Finanční nástroje“ a Účetní výkazy (standarty) 23, „Zveřejnění informací ohledně spřízněných stran“, Nacionální účetní výkazy (standardy) 1 „Všeobecné požadavky na účetní závěrku“ atd.

Platby zaměstnancům podniku jsou všechny formy kompenzace, které subjekt poskytuje výměnou za služby poskytované zaměstnancem. Podle Účetních výkazů (standardy) 26, existuje pět typů zaměstnaneckých výhod, seskupených podle vlastností, a to: běžné platby; platba v případě propuštění; platba po ukončení zaměstnání; platby kapitálových nástrojů podniku; jiné dlouhodobé platby[3]. Účtování mezd náleží do aktuálních zaměstnaneckých výhod, ketré mají být zaplaceny v plné výši do dvanácti měsíců po měsíci, v němž zaměstnanec provedl příslušnou práci.

Výpočet mezd v podniku zahrnuje následující postupy: 1) účtování podle časového harmonogramu: evidence hodinových druhů odměn (včetně státních záruk za práci o víkendech a svátcích, v nepravidelné době, v noci a další), atd.; Výpočet měsíční indexace mzdy; bonusy, příspěvky, náhrady, nadčasy, dovolená; výpočet při propuštění a ukončení zaměstnání; účtování plateb na úkor fondů sociálního pojištění (nemocenská,

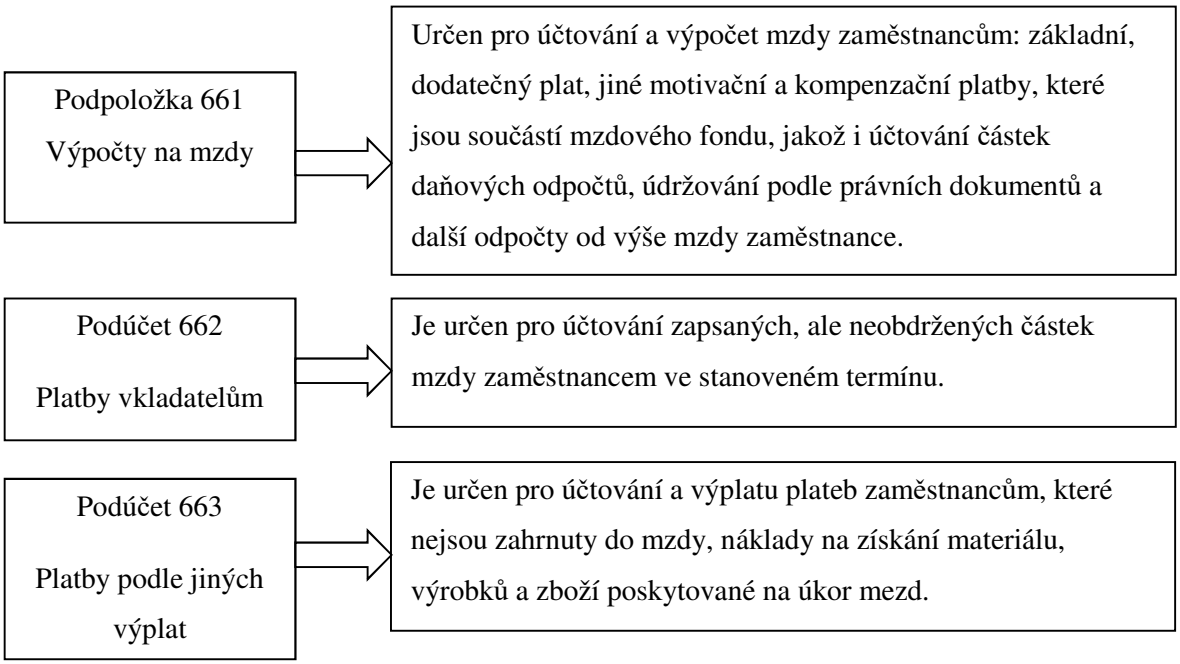
[3] Ustanovení (standardní) účetnictví 26 „Platby zaměstnancům“ ze dne 28. října 2003 č. 601. [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupný z: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03

dovolená, poukázka apod.); zdravotní pojištění, životní pojištění; další poplatky stanovené zákonem; 2) údržení ze mzdy: podle právních dokumentů (alimenty pro menší děti či zdravotně postižené rodiče, finanční ztrátu, atd.); podle výkazů zaměstnanců (odborářské poplatky atd.); výpočet dalších odpočtů; 3) výpočet daní a poplatků, které se odečítá ze mzdy podle zákona Ukrajiny: daně z příjmů fyzických osob podle Daňového řádu Ukrajiny (sazby: daň z příjmů je 18 %, vojenská daň 1,5 %). 4) účtování rezerv na dovolenou; rezervy na roční bonus („třináctý" plat nebo odměny na konci roku) apod.

Účtování mezd se provádí na syntetickém účtu 66 „Účtování plateb zaměstnancům", který má takové podúčty: 661 „Výpočty na mzdy", 662 „Platby vkladatelům", 663 „Platby podle jiných výplat" (Bondar, 2012).

Shrnutí informací o účtování mezd zaměstnancům je znazorněno v obrázku o pasivním bilačním účtu 66 „Účtování plateb zaměstnancům", který podle „Instrukce o používání účtové osnovy № 291 má následující podúčty": 661 „Výpočty na mzdy"; 662 „Platby vkladatelům"; 663 „Platby podle jiných vyplat" (obrázek 6).

Obrázek 6 Organizace účetnictví syntetických mezd



Zdroj: GUDZ, 2016

V účetnictví účtování mzdových plateb se odráží na kreditním (jako strana Dal v ČR) účtu 66 „Účtování plateb zaměstnancům" a debetních (jako strana MáDáti v ČR)

nákladových účtů. Účet, který odpovídá debetu, závisí na tom, z čeho je platba splatná a do jaké kategorie patří zaměstnanec (tabulka 5). Názvy účtů jsou zobrazeny v Příloze B.

Tabulka 5 Účtování v účetnictví pro výpočet výše platů

№	**Obsah operace**	**Debet (MD)**	**Kredit (D)**
1	Příjmy příštích období a ostatní mzdové platby zaměstnancům:		
1.1	kteří vykonávají stavební práce ekonomickou metodou, zabývající se výrobou dlouhodobého majetku, ostatního dlouhodobého hmotného majetku, nehmotného majetku	15	661
1.2	primární výroba	23	661
1.3	ti, kteří pracují na nápravě nedostatků	24	661
1.4	vykonává přípravné práce v sezónním průmyslu; vývoj nových výrob a agregátů	39	661
1.5	provádění prací v rámci opatření, které se financují z prostředků státního rozpočtu	48	661
1.6	podílejí se na organizaci výroby a řízení dílen, úseků, divizí, brigád a dalších útvarů hlavní a pomocné výroby; servis výrobních strojů a zařízení	91	661
1.7	vztahující se na správní a řídící pracovníky; zaměstnance, obsluhující základní prostředky obecného hospodářského účelu	92	661
1.8	zabývající se prodejem výrobků, zboží, stavebních prací, služeb (prodejci, obchodní zástupci, prodejní pracovníci, reklamní a marketingové služby, zaměstnanci obsluhující dlouhodobý majetek používaný k zabezpečení prodeje)	93	661
1.9	zapojené do výzkumu a vývoje	941	661
1.10	zabývající se vyloučením dlouhodobého majetku podniku	976	661
2	návrat finančních prostředku zaměstnancem do pokladny, které mu bylyi nadměrně vyplaceny v souvislosti s placením práce	30	661
3	vyplacení dovolené z důvodu prázdninové rezervy	471	661
4	úrazová pomoc při dočasné invaliditě na úkor fondu sociálního pojištění	65	661
5	výše hmotné podpory	949	661
6	společnosti, které používají pouze účty třídy 8 nebo současně třídy 8 a 9 k účtování nákladů, se účtují takto:	81	661
6.1	hlavní plat v souladu se systémem odměňování přijatým v podniku	811	661
6.2	dodatečné mzdy (prémie, bonusy) podle mzdového systému přijatého v podniku	812	661
6.3	záruky a kompenzační platby zaměstnancům včetně indexace platů vztahující se k částkám stanoveným zákonem	813	661
6.4	účtování dovolené	814	661
6.5	platby během vynucené nepřítomnosti; v době nečinnosti, nikoli vinou zaměstnanců atd	815	661
6.6	součet ostatních plateb	816	661
7	časově rozlišené mzdy a ostatní platby spojené se mzdou, které však nesouvisejí s provozní činností podniku	85	661

Zdroj: Vlastní zpracování

Je třeba poznamenat, že částky odečtené z platů zaměstnanců lze rozdělit do tří skupin: daně, poplatky (daň z příjmů fyzických osob, vojenská daň); další částky v případech stanovených zákonem; částky udržené v případech stanovených dohodou mezi zaměstnancem a podnikem.

Údržení ze mzdy se často uskutečňuje na žádost samotného zaměstnance, aby svůj dluh splatil podniku nebo třetím osobám. Povinným dokumentem je v tomto případě žádost zaměstnance uzavřená v libovolné formě. Odraz odvodu v účetnictví je uveden v tabulce 6.

Tabulka 6 Zúčtování odvodů z platu

№	**Obsah operace**	**Debet (MD)**	**Kredit (D)**
1	Odvod částky daně z příjmů z platu zaměstnanců (18%)	661	64-1
2	Odvod částky vojenské daně z platu zaměstnance (1,5%)	661	64-2
3	Částka odečtená z platu zaměstnance při navrácení manka nebo v náhradě škody za poškození majetku	661	37-5
4	Výživné na dítě odečtené z platů zaměstnanců	661	68-5
5	Udržení dluhu vůči podniku z důvodu neúplné zpracované částky finančních pros ředků z platu zaměstnance jeho	661	37-2
6	Odvod pojistného v případě dobrovolného pojištění z platu zaměstnance	661	654
7	Udržení pojistného v případě dobrovolného pojištění jeho majetku z platu zaměstnance	661	655
8	Náklady na výlet do sanatoria (lázně, penzion) v závislosti na platu zaměstnance	661	33-1
9	Udržení při splacení půjčky (části úvěru)z platu zaměstnance	661	37-7
10	Udržení z platu zaměstnance-zakladatele hospodářské společnosti částky, která je zaslaná k vrácení nedoplatků v příspěvcích do základního kapitálu	661	46
11	Udržení peněz převedených podniku částka (část částky) z platu zaměstance z: 1) pro školení zaměstnance (jeho dítě) ve vzdělávací instituci; 2) za ošetření zaměstnance v zdravotnickém zařízení; 3) pro pobyt v ubytovně společnosti; 4) pro pobyt v rekreačním středisku (v penzionu) ve vlastnictví podniku; 5) pro pobyt dítěte v mateřské škole nebo na dětském táboře	661	68-5
12	Udržení z platu zaměstnance náklady na hotové zboží, práce nebo služby, které byly v podniku jim odkoupeny	661	70
13	Udržení z platu zaměstnance náklady na materiál, suroviny, komponenty atd. zakoupené jim v podniku	661	71-2

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro všechny obchodní subjekty jsou na Ukrajině běžné platby zaměstnancům podniku (ve formě mzdy) náklady, které musí být nutně potvrzeny primárními dokumenty. Typické formy prvotních účetních záznamů o personálních záznamech, využití pracovní doby

a platy zaměstnancům o mzdách jsou schváleny na základě příkazu Státního výboru pro statistiku ze dne 5. prosince 2008 č. 489 (tabulka 7).

Tabulka 7 Typické formy primárních osobních záznamů a skupinové platby

Klasifikace	**Forma původního dokumentu**
Personální účetnictví	№ P-1 „Příkaz k zahajení práce pracovníkem“ № P-2 „Osobní karta zaměstnance“ № P-3 „Příkaz na dovolenu“ № P -4 „Příkaz o ukončení pracovní smlouvy“
Účtování o využívání pracovní doby	№ P-5 „Účtování o použití pracovní doby“
Dokumenty pro výpočet mezd	№ P-6 «Záznam o zaúčtování mzdy» № P-7 «Přehled zúčtování a plateb (konsolidovaný)»

Zdroj: Po schválení všech standardních forem prvotní evidence of Labor Statistics, Státní výbor statistik Ukrajiny číslo 489 ze dne 5. prosince 2008 [online]. [cit. 2019-01-02]. Dostupné z: http://www.zarplata.co.ua/?p=1498

3.5.1 Výpočet mezd podle forem na Ukrajině

Příklady mzdových výpočtů pro pracovníky na Ukrajině za předpokladu, že se použijvají různé formy odměňování.

Nejprve je uveden příklad výpočtu mzdy s hodinovou mzdou.

Příklad 1 Oficiální plat zaměstnance je 5 000 UAH. Za měsíc se standardním pracovním časem 160 hodin bylo využito 152 hodin. Kromě toho, podle pracovního rozvrhu, pan pracoval 12 hodin ve svátcích a 48 hodin v noci. Kolektivní smlouva stanovila příplatek za práci v noci ve výši 25 % platu. Výpočet je znázorněno v tabulce 8.

Tabulka 8 Výpočet čisté mzdy podle hodinové formy

Název operace	**Výpočet**	**Suma**
Definujeme plat za skutečný odpracovaný čas	5 000 UAH / 160 h * 152 h	4 750 UAH
Dodatečný plat pro práci během prázdnin bude	5 000 UAH / 160 h * 12 h	375 UAH
Dodatečný plat pro noční čas bude	5 000 UAH / 160 h * 48 h * 25 %	375 UAH
Mzda za měsíc bude	4 750 + 375 + 375	5 500 UAH

Zdroj: BONDARENKO, O. *Výpočet platů a odpočtů z platu 2018 s příklady* [online]. 2018 [cit. 2019-01-02]. Dostupné z: https://byhgalter.com/rozraxunok-naraxuvan-ta-utriman-iz-zarobitnoï-plati-2018-prikladi/

Dále je uveden příklad výpočtu platu formou přímé úkolové mzdy.

Příklad 2 V lednu 2018 instalátor III. stupně složil 100 platebních terminálů a 80 elektroměrů. Norma skladování terminálů je 1,25 terminálů/hodinu a u elektroměrů – 0,94 elektroměrů/hodinu. Mzdová sazba instalátora III. stupně je 26,7 UAH/hodinu. Výpočet příkladu 2 je zobrazeno v tabulce 9.

Tabulka 9 Výpočet přímé úkolové mzdy

Název operace	**Výpočet**	**Suma**
Výstup sběratele	1,25 term / h * 100 ks + 0,94 elek / h * 80 ks	200,2 norm / h
Částka mzdy pracovníka v lednu	200,2 * 26,7	5 345,34 UAH

Zdroj: BONDARENKO, O. *Výpočet platů a odpočtů z platu 2018 s příklady* [online]. 2018 [cit. 2019-01-02]. Dostupné z: https://byhgalter.com/rozraxunok-naraxuvan-ta-utriman-iz-zarobitnoï-plati-2018-prikladi/

3.5.2 Výpočet dovolené na Ukrajině

Je třeba poznamenat, že při výpočtu výše platu dovolené se musí zaměstnavatelé řídit podle zákona Ukrajiny „O dovolené“ z 15. 11. 1996 roku № 504/96-BP a Postupu výpočtu průměrné mzdy, který byl schválen Kabinetem Ministrů Ukrajiny na 08. 02. 1995 rok № 100.

Podle ustanovení článku 2 vyhlášky № 100. při výpočtu průměrné mzdy pro výpočet dovolené a nemocenské dovolené, se provádí výpočet za posledních 12 kalendářních měsíců předcházejících měsíci, kdy bude dolená uskutečněna. To znamená, že v případě, že zaměstnanec plánuje dovolenou v červnu 2018, výpočet mzdy se provádí v období od 1. června 2017 do 31. května 2018.

V případě, že zaměstnanec nepracoval po celý rok, výpočet se provádí od prvního dne měsíce následujícího po měsíci nástupu do zaměstnání, do prvního dne měsíce, ve kterém se plánuje dovolená. Například zaměstnanec je přijat na 11. srpna 2017, na dovolené je od 18. května 2018. Odhadovaná doba pro výpočet průměrné denní mzdy – od 01. 09. 2017 do 30. 04. 2018.

Výpočet dovolené se provádí v kalendářních dnech. Do výpočtového období se nezapočítávají svátky a nepracovní dny stanovené v článku 73 Zákoníku práce. Od roku 2018 je 11 prázdninových a nepracovních dnů. Výpočet také nezahrnuje dobu,

kdy pracovníci nepracovali z platných důvodů a nepodchytili svůj zisk. To zahrnuje čas strávený na dovolené bez nároku na mzdu, dovolená na péči o děti do tří a do šesti let.

Při výpočet výše podpory pro osvědčení zdravotní nezpůsobilosti se zaměstanvatel řídí normami zákona „O povinném státním sociálním pojištění“ z 23. 09. 1999 a Postupem výpočtu průměrné mzdy pro výpočet platby na povinné státní sociální pojištění, schválené usnesením Kabinetu Ministrů Ukrajiny ze dne 26. 09. 2001 № 1266.

Podle ustanovení článku 25 výhlášky № 1266 zúčtovací období pro výpočet dočasné pracovní neschopnosti je 12 měsíců předcházejících měsíci pojistné události. V případě, že pojistná událost nastané dříve než zaměstnanec pracoval celý rok, účetním obdobím se počítají skutečné poslední měsíce zaměstnání.

Podle článku 24 zákona Ukrajiny „O povinném státním sociálním pojištění“ se vyplácí podpora ve výši:

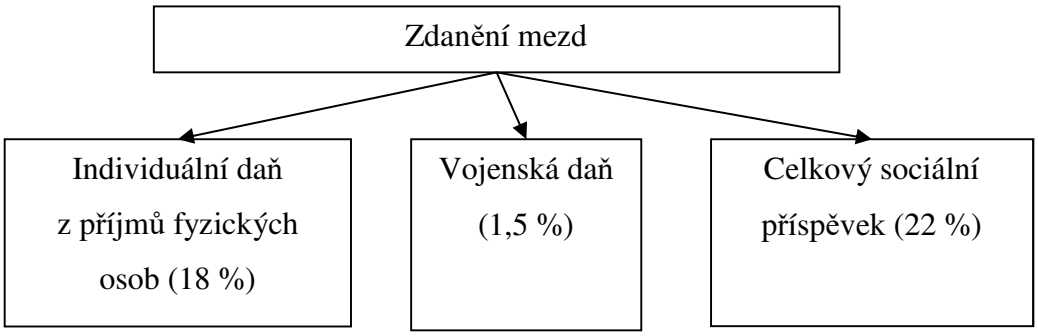
- 50 % – průměrné mzdy, pokud je pojistné období kratší než tři roky;
- 60 % – v období pojištění od tří do pěti let;
- 70 % – pokud je odpracovaná doba mezi pěti a osmi lety;
- 100 % – u osob, jejichž doba pojištění přesahuje osm let.

3.6 Zdanění mezd na Ukrajině

Nejstabilnějším předmětem zdanění na Ukrajině jsou mzdy. Je třeba poznamenat, že existují dva druhy zdanění mezd: prvním jsou poplatky za mzdy, druhým je odvody ze mzdy. Poplatky ze mzdy se platí pomocí nákladů zaměstnavatele (podniky, organizace apod.). Zaměstnavatel musí při výpočtu mezd současně platit celkový sociální příspěvek (CSP). Odvody ze mzdy jsou hrazeny zaměstnavatelem, ale nejsou hrazeny ze mzdy zaměstnance (Suk, 2010).

V důsledku toho se plat získaný zaměstnancem rovná vypočtenému platu sníženému o částku odpočtů (obrázek 7).

Obrázek 7 Zdanění mezd na Ukrajině



Zdroj: Vlastní zpracování

Podle Kharchenko N. V. a Karpenko A. G. (2016) „*účetní mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem obhajuje daňového agenta a provede potřebné výpočty daní a poplatků ze mzdy a taky musí provést je do státního rozpočtu podle stávajících právních předpisů*".

Podle Tkachenko N. M. (2014) „*povinné odvody se odečítají ze mzdy zaměstnance na pracovišti v souladu s platnou legislativou, a nepotřebuji vydání příkazu vedoucího údržby ani souhlas zaměstnance*".

Daňový Řád Ukrajiny stanoví možnost snížení výše daně z příjmu pro jednotlivé zaměstnance pomocí daňových výhod (DV). Daňové výhody podle právních předpisů na Ukrajině jsou částky, o které by poplatník z příjmu fyzických osob mohl snížit svoji část daně, když má u jednoho zaměstnavatele mzdu odvozenou ze zdrojů v rámci Ukrajiny.

Podle odstavce 169.4.1 Daňového Řádu Ukrajiny daňové výhody se vztahují na příjmy v případě, že částka nepřekročí částku rovnající se měsíčnímu životnímu minimu pro zdatné osoby v platnosti k 1. lednu zdaňovacího období, vynásobená 1,4 a zaokrouhlená na nejbližší 10 UAH.

Vzhledem k tomu, že výše měsíčního životního minima k 1. 1. 2018 činí 1 762 UAH, jedná se o hranici příjmů, ke které se používá daňová výhoda. V průběhu roku 2018 bude:

1 762 UAH * 1,4 = 2 466,8 ≈ 2 470 UAH

Tento limit příjmu, který dává právo k užívání daňových výhod pro jednoho z rodičů, za předpokladu, podle článku 169 oddílu IV Daňového Řádu Ukrajiny, je definován jako příplatek 2 470 UAH krát podle počtu dětí:

- u dvou dětí – 4 940 UAH;
- u tří dětí – 7 410 UAH;
- u čtyř dětí – 9 880 UAH;
- u pěti dětí – 12 350 UAH atd.

Protože podle článku 169 oddílu IV Daňového Řádu Ukrajiny daňové výhody činí 50 % životního minima pro osoby, které mohou pracovat, se vypočítá měsíčně, od 1. ledna zdaňovacího období a pak po celou dobu 2018 sociální daňová výhoda činí:

- ve výši 100 % – 881,00 UAH;
- ve výši 150 % – 1 321,50 UAH;
- ve výši 200 % – 1 762.00 UAH.

Od srpna 2014 Ukrajina zavedla odpočet z osobního příjmu vojenskou daní. Vojenská daň je definována jako: zvláštní povinná platba, kterou stát vybírá od jednotlivců k pokrytí části vojenských výdajů; zvláštní příspěvek na nepřímé a přímé daně. Vojenská sazba je ve všech případech 1,5 % daně. Příjmy podléhající vojenské dani jsou ve formě vyplacených mzdových nákladů a další motivační či jiné výhody a odměny, které se vyplácejí zaměstanaci v souvislosti s pracovními vztahy a občanské smlouvy. Měsíční daňový (roční) zdanitelný příjem podléhá zaplacení vojenské daně.

V souvislosti s účinností od 1. ledna 2011 zákonu Ukrajiny „O sběru celkového sociálního příspěvku za povinné státní sociální pojištění“ zaměstnance a zaměstnavatel musí platit celkový sociální příspěvek. Celkový poplatek za povinné státní sociální pojištění je povinný vklad, který se provádí pravidelně do systému povinného sociálního pojištění. Tento příspěvek poskytuje ochranu pojištěnců a členů jejich rodiny v případech stanovených zákonem, pojistné plnění (služby) v rámci stávajících typů povinného státního sociálního pojištění.

Na Ukrajině se celkový sociální příspěvek (CSP) platí ze všech druhů mezd, dávek a dočasné pracovní neschopnosti v důsledku těhotenství a porodu. Od roku 2018 je míra CSP 22 % ze mzdy. U zaměstnaných osob se zdravotním postižením je míra CSP 8,41 %.

Je třeba poznamenat, že výše maximální hodnoty pro výpočet celkového sociálního příspěvku je ve výši patnáctinásobku minimální mzdy a od roku 2018 je to 55 845 UAH.

Minimální pojistné v roce 2018 činí 819,06 UAH. Pokud z nějakého důvodu zaměstnanec má mzdu nižší než je minimální mzda, je zaměstnavatel povinen zaplatit minimální výši celkového sociálního příspěvku. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, které pracují na částečný úvazek. Jediný sociální příspěvek je vyplácen na úkor zaměstnavatele.

3.6.1 Výpočet odvodu ze mzdy

Příklad 3 Mzda pracovníka je 6 200 UAH. Z platu musí být odvedeno (tabulka 10).

Tabulka 10 Poplatky a odvody z platů zaměstnanců

Zaúčtovana mzda	**Srážka daně z příjmů (18 %)**	**Srážka vojenské daně (1,5 %)**	**Celkem sraženo**	**Čistá mzda**	**Celkový sociální příspěvek (22 %) Zaměstnavatelé platí**
6 200	1 116	93	1 209	**4 991**	1 364

Zdroj: Vlastní zpracování

Příklad výpočtu odvodů ze mzdy s využitím daňových výhod.

Příklad 4 Zaměstnankyně za měsíc vydělala 4 100 UAH. Žena má dvě děti do 18 let a předložila účetní výkazy o využívání daňových výhod. Výpočet je v tabulce 11.

Mezní příjem, který dává právo využívat výhody v tomto případě bude:

2 470 UAH * 2 = 4 940 UAH

Vzhledem k tomu, že zaměstnankyni bylo zaúčtovano méně, má nárok na daňovou výhodu (881 UAH).

Tabulka 11 Výpočet čisté mzdy z vyuzitím daňových výhod

Název operace	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		4 100 UAH
Výše daně z příjmů fyzických osob	(4 100 – 881) * 18%	579,42 UAH
Vojenská daň	4 100 * 1,5%	61,50 UAH
Celkem sraženo	579,42 + 61,50	640,92 UAH
Čistá mzda	4 100 – 579,42 – 61,50	3 459,08 UAH
CSP (22 %) platí zaměstnavatel	4 100 * 22%	902 UAH

Zdroj: Vlastní zpracování

V důsledku toho můžeme konstatovat, že řádně sestavený proces mzdového účetnictví je schopen zajistit včasné vytváření účetních a ekonomických informací o nákladech na práci, jejího zdanění a shromaždění těchto informací v registrech analytického a syntetického účetnictví.

4 Vlastní práce

V úvodu bude stanovena průměrná hrubá mzda v roce 2018 podle profesí v České republice a na Ukrajině. Mzda v České republice se vypočítává v čekých korunách (Kč), a na Ukrajině v hřivnách (UAH). Ke konci roku 2018 byl kurz: 1 UAH= 0,811 Kč.

Tabulka 12 Přehled průměrné hrubé měsíční mzdy podle profese v roce 2018

Obor	**Profese**	**Hrubá mzda v ČR**	**Hrubá mzda na Ukrajině**
Vzdělávání	Učitel střední školy	31 788 Kč	9 483 UAH
Doprava a skladování	Řidič autobusu	30 919 Kč	14 161 UAH
Zdravotní a sociální péče	Praktický lékař	35 389 Kč	8 410 UAH
Ubytování, stravování a pohostinství	Recepční v hotelu	19 312 Kč	6 910 UAH
Stavebnictví	Inženýr	29 730 Kč	8 312 UAH

Zdroj: Vlastní zpracování dle informaci z ISPV a Hlavního statistického úřadu Ukrajiny

Už podle toho přehledu je vidět, že rozdíl v příjmech zaměstnanců České republiky a Ukrajiny je velice velký, jedná se skoro o desítky tisíc korun, což ukazuje, jaká je životní úroveň v každém státě a které profese se více hodnotí. V ČR mají nejvyšší výdělek, dle uvedeného seznamu lékaři a na Ukrajině jsou to řidiči.

Modelový příklad 1 Učitelka má stanovenou obecnou mzdu ve výši 31 788 Kč a má 2 děti. Je zapotřebí výpočítat čistou mzdu.

Tabulka 13 Výpočet čisté mzdy v ČR

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		31 788 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 % z 31 788 Kč	1 431 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5 % z 31 788 Kč	2 067 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	9 % z 31 788 Kč	2 861 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnavatelem	25 % z 31 788 Kč	7 947 Kč
Superhrubá mzda	31 788 *1,34	42 600 Kč
Daň z příjmu fyzických osob	15 % ze 42 600 Kč	6 390 Kč
Sleva na poplatníka		2 070 Kč
Daň po odpočtu daňové slevy	6 390 – 2 070	4 320 Kč
Daňové zvýhodnění na děti	1 267 + 1 617	2 884 Kč
Srážky daně	4 320 – 2884	1 436 Kč
Čistá mzda	**31 788 – 1 431 – 2 067 – 1 436**	**26 854 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelový příklad 2 Učitelka má stanovený oficiální plat ve výši 9 483 UAH a má 2 děti. Je zapotřebí výpočítat čistou mzdu.

Tento příjem nedává právo využívat daňové výhody na děti, je výšší než stanoveny limit.

Tabulka 14 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině

Název položky	**Výpočet**	**Suma**	**Přepočet na Kč**
Hrubá mzda		9 483 UAH	7 691 Kč
Srážka daně z přijmů	18% z 9 483 UAH	1 706,94 UAH	1 385 Kč
Srážka vojenské daně	1,5% z 9 483 UAH	142,25 UAH	115 Kč
Celkem sraženo	1 706,94 + 142,25	1 849,19 UAH	1 500 Kč
Celkový soc. příspěvek	22% z 9 483 UAH	2 086,26 UAH	1 692 Kč
Čistá mzda	**9 483 – 1 849,19**	**7 633,81 UAH**	**6 191 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Bude provedeno porovnání čisté mzdy mezi příklady 1 a 2. Čistá mzda učitele v České republice je 26 854 Kč, a na Ukrajině, za stejných pracovních podmínek, je 6 191 Kč. Je to o 76,95 % menší mzda než v ČR. Srážky daně jsou 4,52% v ČR a 19,50 % na Ukrajině. Tento ukazatel říká, že na Ukrajině odvod do státního rozpočtu je vyšší než v České republice.

Modelový příklad 3 Řidič autobusu má úkolovou mzdu za měsíc listopad ohodnocenou částkou 30 919 Kč. Pracovních dnů bylo 22. V tomto měsíci měl placenou dovolenou 5 dnů. Je zapotřebí výpočítat čistou mzdu.

Tabulka 15 Výpočet čisté mzdy v ČR

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		30 919Kč
Náhrada mzdy za dovolenou		7 027Kč
Sumář pro výpočet	30 919 + 7027	37 946 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 % z 37 946 Kč	1 707 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5 % z 37 946 Kč	2 466 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	9 % z 37 946 Kč	3 416 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnavatelem	25 % z 37 946 Kč	9 487 Kč
Superhrubá mzda	37 946 * 1,34	50 848 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	15 % z 50 900 Kč	7 635 Kč
Sleva na poplatníka		2 070 Kč
Daň po odpočtu daňové slevy	7 635 – 2 070	5 565 Kč
Čistá mzda	**37 946 – 1 707 – 2 466 – 5 565**	**28 208 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelový příklad 4 Řidič autobusu má přímou úkolovou mzdu za měsíc listopad s odměnou ve výši 14 161 UAH. Pracovních dnů bylo 22. V tomto měsíci měl placenou dovolenou 5 dnů. Je zapotřebí výpočítat čistou mzdu.

Tabulka 16 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině

Název položky	**Výpočet**	**Suma**	**Přepočet na Kč**
Hrubá mzda		14 161 UAH	11 485 Kč
Placená dovolená		2 400,17 UAH	1 947 Kč
Sumář pro výpočet	14 161+ 2 400,17	16 561,17 UAH	13 433 Kč
Srážka daně z přijmů	18 % z 16 561,17 UAH	2 981,01 UAH	2 418 Kč
Srážka vojenské daně	1,5 % z 16 561,17 UAH	248,42 UAH	201 Kč
Celkem sraženo	2 981,01 + 248,42	3 229,59 UAH	2 619 Kč
Celkový soc. příspěvek	22 % z 16 561,17 UAH	3 643,46 UAH	2 955 Kč
Čistá mzda	**16 561,17 – 3 229,59**	**13 331,58 UAH**	**10 813 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovaní čisté mzdy řidiče autobusu vychází, že v ČR vydělá 28 208Kč, a na Ukrajině 10 813 Kč. Což je rozdíl 61,67 % mezi čistou mzdou zaměstnance v České republice a na Ukrajině. Tentokrát odvod daně v ČR je 14,66% z celkového příjmů a na Ukrajině je to 22,80%.

Modelový příklad 5 Praktický lékař má příjem za rok 2018 – 424 668 Kč. Během celého roku byl nemocný 21 dní. Zaměstanec má nárok na peněžitou pomoc v matěřství během 4 týdnů, protože uzavřel s maminkou dítěte (která z důvodu úrazu byla práce neschopná) dohodu, že bude o dítě pečovat. Zaměstnanec ještě chce upltnit nezdanitelnou částku z titulu úroků z hypotečního úvěru zaplacených za rok 2018 ve výši 24 999 Kč.

Tabulka 17 Výpočet čisté mzdy v ČR

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		424 668 Kč
Nemocenská	Denní mzda * 1,6 * 211 699 * 1,6 * 21	57 086 Kč
Převzetí dítěte do peči	Denní mzda * 1,7 * 301 699 * 1,7 * 30	86 649 Kč
Sumář pro výpočet	424 668 + 57 086 + 86 649	568 403 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 % z 568 403 Kč	25 578 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5 % z 568 403 Kč	36 946 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	9 % z 568 403 Kč	51 156 Kč
Sociální pojištění placené	25 % z 568 403 Kč	142 101 Kč

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
zaměstnavatelem		
Superhrubá mzda	568 403 * 1,34	761 660 Kč
Odpočet zaplacených úroků	761 660 – 24 999	736 661 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	15 % ze 736 700 Kč	110 505 Kč
Sleva na poplatníka		24 840 Kč
Daň po odpočtu daňové slevy	110 505 – 24 840	85 665 Kč
Čistá mzda	**568 403 – 25 578 – 36 946 – 85 665**	**420 214 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelový příklad 6 Praktický lékář na Ukrajině má obecnou roční mzdu 100 920 UAH. Byl nemocný 21 dní a je pojištěn během posledních 4 let. Podle soudu zaměstnanec musí platit výživné na dítě do 6 let v rozsahu 2 103 UAH měsíčně. Ze mzdy se udržuje část úvěru, která je ve výši 1 523 UAH/měsíc.

Tabulka 18 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině

Název položky	**Výpočet**	**Suma**	**Přepočet na Kč**
Hrubá mzda		100 920 UAH	81 846 Kč
Nemocenská	Denní mzda * 1,6 * 21 403,68 * 1,6 * 21	13 563,65 UAH	11 000 Kč
Sumář pro výpočet	100 920 + 13 563,65	114 483,65 UAH	92 846Kč
Srážka daně z přijmů	18 % z 114 483,65 UAH	20 607,06 UAH	16 712 Kč
Srážka vojenské daně	1,5 % z 114 483,65 UAH	1 717,25 UAH	1 393Kč
Výživné na dítě	2 103 * 12	25 236 UAH	20 466 Kč
Splátka hýpoteky	1 523 * 12	18 276 UAH	14 822 Kč
Celkem sraženo	20 607,06 + 1 717,25 + 25 236 + 18 276	65 836,31 UAH	53 393 Kč
Celkový soc. příspěvek	22 % z 114 483,65 UAH	25 186,40 UAH	20 426 Kč
Čistá mzda	**114 483,65 – 65 836,31**	**48 647,34 UAH**	**39 453 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je vidět podle příkladu 5 a 6, že v ČR existuje pomoc se splacením hypotéky (úroky), a na Ukrajině se to může být pouze sraženo se mzdy. Při porovnaní těchto dvou příkladů čistá roční mzda v České republice je větší o 90,61% než na Ukrajině. Taky se na Ukrajině musí odvádět vysoké daně – 19,50% z celkového příjmů, a v České republice tato částka stanoví 15,07%.

Modelový příklad 7 Pracovník hotelu na pozici recepční odpracoval během listopadu 176 pracovních hodin, z nich 48 hodin bylo během noční služby od 22.00 hodin do 6.00 hodin. Hodinová sazba zaměstnance je 109 Kč. Uplatňuje daňovou slevu na studenta.

Tabulka 19 Výpočet čisté mzdy v ČR

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		19 184 Kč
Příplatky za noční práci	109*48 * 0,1	532 Kč
Sumář pro výpočet	19 184 + 532	19 716 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 % z 19 716 Kč	887 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5 % z 19 716 Kč	1 282 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	9 % z 19 716 Kč	1 774 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnavatelem	25 % z 19 716 Kč	4 929 Kč
Superhrubá mzda	19 716 * 1,34	26 419 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	15 % z 26 500 Kč	3 975 Kč
Sleva na poplatníka		2 070 Kč
Sleva na studenta		335 Kč
Daň po odpočtu daňové slevy	3 975 – 2 070 – 335	1 570 Kč
Čistá mzda	**19 716 –887 – 1 282 – 1 570**	**15 977 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelový příklad 8 Student pracuje v hotelu na pozici recepčního. Během listopadu roku 2018 měl odpracovano 176 hodin, z nich 48 hodin bylo během noční služby: od 22.00 hodin do 6.00 hodin. Hodinová sazba je 39,26 UAH.

Tabulka 20 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině

Název položky	**Výpočet**	**Suma**	**Přepočet na Kč**
Hrubá mzda		6 909,76 UAH	5 604 Kč
Pžíplatek za práci v noci	39,26 * 48 * 0,2	376,90 UAH	306 Kč
Sumář pro výpočet	6 909,76 + 376,90	7 286,66 UAH	5 910 Kč
Srážka daně z přijmů	18 % ze 7 286,66 UAH	1 311,60 UAH	1 065 Kč
Srážka vojenské daně	1,5% z 7 286,66 UAH	109,30 UAH	89 Kč
Celkem sraženo	1 311,60 + 109,30	1 420,90 UAH	1 153Kč
Celkový soc. příspěvek	22 % z 7 286,66 UAH	1 603,06 UAH	1 300 Kč
Čistá mzda	**7 286,66 – 1 420,90**	**5 865,76 UAH**	**4 757 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je vidět z příkladu 7 a 8, studenti na Ukrajině nemají žádně daňové výhody, ale příplatek za noční práci na Ukrajině je o 10% vyšší než v ČR. Čistá mzdy recepčního v České republice je o 70,23% větší než u zaměstnance stejné pozice na Ukrajině. Procetnto daně v tomto případě je 7,97% v ČR a 19,51% na Ukrajině.

Modelový příklad 9 Inženýr musí projektovat dům pro bydlení za 3 týdny. Za to má domluvenou podílovou mzdu ve výši 29 730 Kč. Zaměstnanec zpracoval projek rychleji, a proto dostává prémii ve výši 10 000 Kč.

Tabulka 21 Výpočet čisté mzdy v ČR

Název položky	**Výpočet**	**Suma**
Hrubá mzda		29 730 Kč
Premie		10 000 Kč
Sumář pro výpočet	10 000 + 29 730	39 730 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 % z 39 730 Kč	1 789 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnancem	6,5 % z 39 730 Kč	2 582 Kč
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	9 % z 39 730 Kč	3 576 Kč
Sociální pojištění placené zaměstnavatelem	25 % z 39 730 Kč	9 932 Kč
Superhrubá mzda	39 730 *1,34	53 238 Kč
Daň z příjmů fyzických osob	15 % z 53 300 Kč	7 995 Kč
Sleva na poplatníka		2 070 Kč
Daň po odpočtu daňové slevy	7 995 – 2 070	5 925 Kč
Čistá mzda	**39 730 – 1 789 – 2 582 – 5 925**	**29 434 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelový příklad 10 Inženýr musí projektovat dům pro bydlení za 3 týdny. Za to má domluvenou akordní mzdu ve výši 8 312 UAH. Zaměstnanec zpracoval projekt rychleji a proto dostává bonus ve výši 3 000 UAH.

Tabulka 22 Výpočet čisté mzdy na Ukrajině

Název položky	**Výpočet**	**Suma**	**Přepočet na Kč**
Hrubá mzda		8 312 UAH	6 741 Kč
Bonus ke mzdě		3 000 UAH	2 433 Kč
Sumář pro výpočet	8 312 +3 000	11 312 UAH	9 174 Kč
Srážka daně z přijmů	18 % z 11 312 UAH	2 036,16 UAH	1 651 Kč
Srážka vojenské daně	1,5 % z 11 312 UAH	169,68 UAH	138 Kč

Celkem sraženo	2036,16 + 169,68	2 205,84 UAH	1 789 Kč
Celkový soc. příspěvek	22 % z 11 312 UAH	2 488,64 UAH	2 018 Kč
Čistá mzda	**11 312 – 2 205,84**	**9 106,16 UAH**	**7 385 Kč**

Zdroj: Vlastní zpracování

V obou případech jak v České republice, tak i na Ukrajině se bonusy a prémie musí zdaňovat jako běžná mzda. Rozdil v čisté mzdě zaměstnanců této profese činí 74,91%. Sražky daně v ČR jsou 14,91% celkového příjmů a na Ukrajině – 19,51%.

Souhrn těhto výpočtů bude uveden v tabulce 23.

Tabulka 23 Interpretace výpočtů provedených vlastním zpracováním

Název	**Česká republika**	**Ukrajina**
Učitel ve střední škole – rozdíl v čisté mzdě 76,95%		
Nárok na mzdu	31 788 Kč	7 691 Kč
Srážka daně	1 436 Kč (4,52%)	1 500 Kč (19,50%)
Čistá mzda	26 854 Kč	6 191 Kč
Řidič autobusu – rozdíl v čisté mzdě 61,67%		
Nárok na mzdu	37 946 Kč	13 433 Kč
Srážka daně	5 565 Kč (14,66%)	2 619 Kč (22,80%)
Čistá mzda	28 208 Kč	10 813 Kč
Praktický lékař – rozdíl v čisté mzdě 90,61%		
Nárok na mzdu	568 946 Kč	92 846 Kč
Srážka daně	85 665 Kč (15,07%)	18 105 Kč (19,50%)
Čistá mzda	420 214 Kč	39 453 Kč
Recepční v hotelu – rozdíl v čisté mzdě 70,23%		
Nárok na mzdu	19 716 Kč	5 910 Kč
Srážka daně	1 570 Kč (7,97%)	1 153 Kč (19,51%)
Čistá mzda	15 977 Kč	4 757 Kč
Inženýr – rozdíl v čisté mzdě 74,91%		
Nárok na mzdu	39 730 Kč	9 174 Kč
Srážka daně	5 925 Kč (14,91%)	1 789 Kč (19,51%)
Čistá mzda	29 434 Kč	7 385 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je vidět z daného souhrnu, který je zobrazen v tabulce 23, čistá mzda zaměstnanců v České republice přesahuje příjmy na Ukrajině v rozmezí od 61,67% do 90,61%.

Nejmenší rozdíl, který se objevil při daném výzkumu, je při porovnání čistých příjmů řidiče. Rrozdíl zde činí 61,67%. Další zajímavostí se jeví to, že na Ukrajině hodnota hrubého příjmů se snižuje jen o daně, ale v ČR zaměstnanci odvadí ještě částky do zdravotního a sociálního pojištění, tedy 11 %. Taky je velký rozdil v daních které se sráží u zaměstnanců obou státu. Na Ukrajině průměrné procento srážek daně při daném výpočtu stnovilo 19,50% z celkového příjmů, jen při výpočtu čísté mzdy řidiče autobusu tato částka stanovila 22,80%. V České republice situace se srážkami daně je jiná. Tam procento daně se nacházílo v rozmezí od 4,52% do 15,07%. Ale i při takovém velkém rozmezí je vidět, že srážky daně na Ukrajině jsou větší než v ČR.

Na závěr výzkumu, je možno říci, že není tak velký rozdíl ve výpočtu čisté mzdy u zaměstnanců zkoumaných států, pouze počáteční mzda v České republice je vyšší, proto i občané dostavají víc peněz „do rukou“.

5 Závěr

Bakalářská práce se zabývala výpočtem čisté mzdy u zaměstnanců České republiky a Ukrajiny. Cílem této bakalářské práce bylo, na základě definování struktury mzdy a zákonných odvodů, zjistit zásadní rozdíly účetního a daňového přístupu ve stanovení čisté mzdy zaměstnanců dle české a ukrajinské právní úpravy. Tento cíl bylo dosaženo.

Na základě objasnění daňových a právních předpisů obou zemí v teoretické části byly propočítány modelové příklady. Při výpočtech byly použity údaje Informačního systému o průměrném výdělku a Hlavního statistického úřadu Ukrajiny, které jsou dostupné z webových zdrojů.

Závěrem lze tedy, na základě porovnání těchto modelových příkladů, stanovit podobnosti a rozdíly při výpočtu mezd zaměstnanců obou států s ohledem na jejich právni předpisy.

Struktura mezd obou státu je velmi podobná, má různé formy a varianty. Také je shoda při zaúčtování, v ČR i na Ukrajině existuje jediný účet pro zaměstnance, který slouží k zachycení závazků, které vyplývají z pracovněprávních vztahů. Podobnost se také objevuje v tom, že zaměstnanci mají nárok na příplatek ke mzdě za práci přesčas, ve svátek, noční práci atd.

Zásadní rozdíl se jeví v odvodech daně ze mzdy.

1. Procento daně z příjmů u fyzických osob na Ukrajině je o 3 % výšší než v České republice, kde tato hodnota stanoví 15%;
2. Daňové výhody (slevy) na Ukrajině existují, ale vztahují se jen na děti, a jen při určité úrovni hrubého příjmu.

Dalším rozdílem ve výpočtu čisté mzdy je to, že zaměstnanci v České republice odvádí 11 % ze mzdy do zdravotního a sociálního pojištění, a to platí pro všechny. Na Ukrajině se jedná o dobrovolnou položku.

Existuje také rozdíl v tom, kolik odvadí zaměstnavatel ze mzdy svého zaměstnance do státního rozpočtu. V České republice tato částka činí 34 % a na Ukrajině jen 22 %.

Na Ukrajině existuje specifická vojenská daň ve výši 1,5 %, kterou musejí odvádět všichni a na tuto daň se nevztahuje žadná sleva.

Při porovnání výpočtu čisté mzdy u zaměstanců pěti profesí bylo zjištěno, že rozdíl mezi výší mezd činí 61,67 % až 90,61%. Tyto rozdíly byly zjištěny v souhrné tabulce 23 na závěr celkového výzkumu. Na Ukrajině je nižší čistá mzda, protože se zde odvádí větší procento srážek než v ČR. Průměrné procento sražek na Ukrajině je 19,50%, a v České republice je to rozmezí od 4,52% do 15,07%. Tento je rozdíl dobře vídět v tabulce 23.

Je možné říci, že postup výpočtu čisté mzdy z daňového a účetního hlediska je mírně jednodušší na Ukrajině, naopak v České republice dostává vyšší částku zaměstnanec, nikoliv stát.

6 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

BONDAR, M. I. *Finanční účetnictví: učebnice 2: část 1*. 2012. 553 s.

GUDZ, N. V. *Účetnictví. 2. část*. Centrum pedagogické literatury, 2016. 424 s.

MANDIBURA, V. O. *Analýza ekonomických a právních metod pro úpravu minimální mzdy*. Libra, 2007. 422 s.

SUK, L. K. *Finanční účetnictví: učebnice*. Znalosti, 2010. 631 s.

SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-740-0336-3.

ŠIKÝŘ, M. *Nejlepší praxe v řízení lidských zdrojů*. Praha: Grada, 2014. Manažer. ISBN 978-80-247-5212-9.

ŠIKÝŘ, M. *Personalistika pro manažery a personalisty*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-9527-5.

ŠUBRT, B. *Obsluha mzdy a platu*. Olomouc: ANAG, 2014. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-726-3887-1.

TKACHENKO, N. M. *Finanční účetnictví 2: manuál*. Alerta, 2014. 456 s.

VYBÍHAL, V. *Mzdové účetnictví 2018: praktický průvodce*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0806-0.

Internetové zdroje

BONDARENKO, O. *Výpočet platů a odpočtů z platu 2018 s příklady* [online]. 2018 [cit. 2019-01-02]. Dostupné z: https://byhgalter.com/rozraxunok-naraxuvan-ta-utriman-iz-zarobitnoï-plati-2018-prikladi/

GOLA, P. Čistá mzda v roce 2019 – polepšíte si, či pohoršíte? *Finance* [online]. 2019 [cit. 2019-02-01]. Dostupné z: https://www.finance.cz/517089-jak-se-pocita-cista-mzda/

Informace o minimální mzdě od 1. ledna 2019. *Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR* [online]. 2019 [cit. 2019-02-05]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/files/clanky/34725/Informace_o_MMe_od_1_ledna_2019_na_web_MPSV.pdf

Informační systém o průměrném výdělku [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupný z: https://www.ispv.cz/

Instrukce k použití plánu účtu pro aktiva, kapitál, závazky a obchodní činnosti podniků a organizací, který byl schválen Ministerstvem financí Ukrajiny 30. 11. 1999 p. № 291. [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupné z: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

Mezinárodní účetní standard 19 „Zaměstnanecké požitky" z 01.01.2012. [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupný z: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011

Schválení výpočtu průměrných mezd: Kabinet ministrů Ukrajiny 08. 02. 1995, № 100. [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupný z: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-p

Úmluva MOP o ochraně mezd č. 95 ze dne 1. července 1949 [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupný z https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146

Ustanovení (standardní) účetnictví 26 „Platby zaměstnancům" ze dne 28. října 2003 č. 601. [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupný z: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03

Головне управління статистики у м.Києві [online]. 2007-2019 [cit. 2019-02-05]. Dostupný z: http://www.kyiv.ukrstat.gov.ua/

Sborníky a časopisy

KHARCHENKO, N. V. a A. G. KARPENKO. Dopady změn zákona o postupu výpočtu a odečtení mzdy. *Economic Journal Zaporizhzhya State Engineering Academy*. 2016, 4(2), 87-90.

KORYAGIN, M. V. Účetní aspekty jiných motivačních a kompenzačních plateb pro zaměstnance. *Vědecký bulletin NLTU Ukrajiny*. 2011, 21, 211-215.

MARTIN, O. M. Mzdy jako ekonomická kategorie: Sociálně-ekonomické aspekty. *Vědecký bulletin NLTU Ukrajiny*. 2012, 233-241.

MIKHAILENKO, Y. O. Organizace účetnictví a řízení mezd. *Mladý vědec*. 2017, 2, 287-293.

TOLUBJAK, V. C. Mzdy a jejich dopad na tvorbu finančních prostředků penzijního systému. *Teorie a praxe veřejné správy*. 2010, 2(29), 3-8.

Zákony

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. In: *Sbírka zákonů ČR*. 2006. ISSN 1211-1244.

UKRAJINA. Zákon č. 966-XIV, „o úrovni existenčního minima“ ze dne 15. července 1999. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1999. č. 38.

UKRAJINA. Zákon č. 108/95-BP, „o odměňování práci“ ze dne 24. března 1995. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1995. č. 14.

UKRAJINA. Zákon č. 1105-XIV, „o povinném státním sociálním pojištění“ ze dne 23. září 1999. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1999. č. 46-47.

UKRAJINA. Zákon č. 996-XIV, „o účetnictví a finančním vykazování na Ukrajině“ ze dne 16. července 1999. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1999. č. 40.

UKRAJINA. Zákon č. 322-VIII, zákoník práce (od roku 2018) ze dne 12. 10. 1971. Nejvyšší rady Ukrajiny. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1971. Doplněk k č. 50.

UKRAJINA. Zákon č. 1788-XII, „o důchodovém zabezpečení“ ze dne 5. listopadu 1991. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1992. č. 3.

UKRAJINA. Zákon č. 504/96-BP, „o dovolené“ ze dne 15. listopadu 1996. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 1997. č. 2.

UKRAJINA. Daňový zákoník č. 2755-VI, ze dne 2. prosince 2010. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. č. 13-17. 2011.

UKRAJINA. Zákon č. 2464-VI, „o sběru celkového sociálního příspěvku za povinné státní sociální pojištění“ ze dne 08. 07. 2010. In: *Bulletin Nejvyšší rady Ukrajiny*. 2011. č. 2-3.

7 Přílohy

Příloha A Účtový rozvrh pro podnikatele v České republice 59
Příloha B Účtový rozvrh na Ukrajině 61

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013 - Software
014 - Ostatní ocenitelná práva
015 - Goodwill
019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
021 - Stavby
022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
031 - Pozemky
032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek
061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
063 - Ostatní cenné papíry a podíly
065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
066 - Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba
067 - Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
068 - Ostatní zápůjčky a úvěry
069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
073 - Oprávky k softwaru
074 - Oprávky k ocenitelným právům
075 - Oprávky ke goodwillu
079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
081 - Oprávky ke stavbám
082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku
091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 - ZÁSOBY

11 - Materiál
111 - Pořízení materiálu
112 - Materiál na skladě
119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní činnosti
121 - Nedokončená výroba
122 - Polotovary
123 - Výrobky
124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 - Zboží
131 - Pořízení zboží
132 - Zboží na skladě a v prodejnách
139 - Zboží na cestě

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
151 - Poskytnuté zálohy na materiál
152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
153 - Poskytnuté zálohy na zboží

19 - Opravné položky k zásobám
191 - Opravná položka k materiálu
192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
193 - Opravná položka k polotovarům
194 - Opravná položka k výrobkům
195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
196 - Opravná položka ke zboží
197 - Opravná položka k zálohám na materiál
198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
199 - Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 - Peněžní prostředky v pokladně
211 - Pokladna
213 - Ceniny

22 - Peněžní prostředky na účtech
221 - Bankovní účty

23 - Krátkodobé úvěry
231 - Krátkodobé úvěry
232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci
241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek
251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
253 - Dluhové cenné papíry k obchodování
255 - Vlastní dluhopisy
256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
257 - Ostatní cenné papíry
259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty
261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
311 - Odběratelé
313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 - Poskytnuté provozní zálohy
315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)
321 - Dodavatelé
322 - Směnky k úhradě

324 - Přijaté provozní zálohy
325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
331 - Zaměstnanci
333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335 - Pohledávky za zaměstnanci
336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací
341 - Daň z příjmů
342 - Ostatní přímé daně
343 - Daň z přidané hodnoty
345 - Ostatní daně a poplatky
346 - Dotace ze státního rozpočtu
347 - Ostatní dotace
349 - Spojovací účet k DPH

35 - Pohledávky za společníky
351 - Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
352 - Pohledávky - podstatný vliv
353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál
354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
358 - Pohledávky ke společníkům společnosti

36 - Závazky ke společníkům
361 - Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
362 - Závazky - podstatný vliv
364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
365 - Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
368 - Závazky ke společníkům společnosti

37 - Jiné pohledávky a závazky
371 - Pohledávky z prodeje závodu
372 - Závazky z koupě závodu
373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
374 - Pohledávky z nájmu a pachtu
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
376 - Nakoupené opce
377 - Prodané opce
378 - Jiné pohledávky
379 - Jiné závazky

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv
381 - Náklady příštích období
382 - Komplexní náklady příštích období
383 - Výdaje příštích období
384 - Výnosy příštích období
385 - Příjmy příštích období
388 - Dohadné účty aktivní
389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
391 - Opravná položka k pohledávkám
395 - Vnitřní zúčtování
398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
411 - Základní kapitál
412 - Ážio
413 - Ostatní kapitálové fondy
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
419 - Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
421 - Rezervní fondy
422 - Nedělitelný fond
423 - Statutární fondy
424 - Ostatní fondy ze zisku
426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let
428 - Nerozdělený zisk minulých let
429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření
431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
432 - Zálohy na podíly na zisku

45 - Rezervy
451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
453 - Rezerva na daň z příjmů
459 - Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím
461 - Dlouhodobé úvěry

47 - Dlouhodobé závazky
471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
473 - Emitované dluhopisy
474 - Závazky z nájmu a pachtu
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
479 - Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka
481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel
491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY

50 - Spotřebované nákupy
501 - Spotřeba materiálu
502 - Spotřeba energie
503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504 - Prodané zboží

51 - Služby
511 - Opravy a udržování
512 - Cestovné
513 - Náklady na reprezentaci
518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady
521 - Mzdové náklady
522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací
524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
525 - Ostatní sociální pojištění
526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele
527 - Zákonné sociální náklady
528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky
531 - Daň silniční
532 - Daň z nemovitých věcí
538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady
541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
542 - Prodaný materiál
543 - Dary
544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545 - Ostatní pokuty a penále
546 - Odpis pohledávky
547 - Mimořádné provozní náklady
548 - Ostatní provozní náklady
549 - Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
557 - Zúčtování oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady
561 - Prodané cenné papíry a podíly
562 - Úroky
563 - Kursové ztráty
564 - Náklady z přecenění cenných papírů
565 - Náklady z finančního majetku
566 - Náklady z derivátových operací
567 - Mimořádné finanční náklady
568 - Ostatní finanční náklady
569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
581 - Změna stavu nedokončené výroby
582 - Změna stavu polotovarů
583 - Změna stavu výrobků
584 - Změna stavu zvířat
585 - Aktivace materiálu a zboží
586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
591 - Daň z příjmů splatná
592 - Daň z příjmů odložená
593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
597 - Převod provozních nákladů
598 - Převod finančních nákladů
599 - Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 - VÝNOSY

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
601 - Tržby za vlastní výrobky
602 - Tržby z prodeje služeb
604 - Tržby za zboží

64 - Jiné provozní výnosy
641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
642 - Tržby z prodeje materiálu
644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
647 - Mimořádné provozní výnosy
648 - Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy
661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 - Úroky
663 - Kursové zisky
664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
665 - Výnosy z finančního majetku
666 - Výnosy z derivátových operací
667 - Mimořádné finanční výnosy
668 - Ostatní finanční výnosy

69 - Převodové účty
697 - Převod provozních výnosů
698 - Převod finančních výnosů
699 - Výnosy hospodářských středisek

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 - Účty rozvažné
701 - Počáteční účet rozvažný
702 - Konečný účet rozvažný

71 - Účet zisků a ztrát
710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ

Příloha B **Účtový rozvrh na Ukrajině**

15 – Kapitálové investice

23 – Výroba

24 – Manka ve výrobě

30 – Hotovost

331 – Peněžní dokumenty v hřivně

371 – Platby z vydaných záloh

372 – Platby z osobami, které jsou ve kolektivní smlouvě

375 – Platby za vyloučení škod

39 – Náklady příštích období

46 – Neplacený kapitál

471 – Zajištění vyplaty dovolene

48 – Cílené financování

64-1 – Platby daně

64-2 – Povinné platby

65 – Pojistné platby

654 – Individuálné pojistné

655 – Pojistné majetku

685 – Platby za kredity

70 – Příjmy za realizaci

71-2 – Příjmy za realizaci jiných aktiv

81 – Platba za mzdy

811 – Výplaty podle platu a tarifu

812 – Premie a bonusy

813 – Kompenzace

814 – Výplata dovolene

815 – Výplata jiného pracovního času

816 – Jiné platby práce

85 – Jiné náklady

91 – Celkově výrobní náklady

92 – Administrativní náklady

93 – Prodejní náklady

941 – Náklady na výzkum a rozvoj

946 – Jiné náklady operační činnosti

976 – Odepsání neodvolatelných aktiv