

**BESONDERHEITEN DER UKRAINISCHEN BUCHFÜHRUNG**

**Budshak O. W.**

**wissenschaftliche Betreuerin Kopylowa I. M.**

*Tschernowitzer Institut für Handel und Wirtschaft*

Eine erneute Umorientierung der Rechnungslegung erfolgte mit dem Aufbau der Marktwirtschaft zu einer Berichterstattung im marktwirtschaftlichen Sinne. In den Jahren 1991 bis 1997 liefen jedoch unwesentliche Änderungen ab. Die bisherige Rechnungslegung entsprach den internationalen Erwartungen nicht, d.h. die alte buchhalterische Rechnungslegung war ein Hindernis für ausländische Investoren.

Eine bedeutende Voraussetzung für die Anpassung der Rechnungslegung an internationale Standards war die Gründung der ukrainischen Föderation der professionellen Buchhalter und Wirtschaftsprüfer im Jahre 1996. Diese private Organisation beschäftigt sich mit der Stärkung des Berufstandes durch Schulungen, Zertifizierungen und Forschung. 1997 erfolgte die Trennung der handelsrechtlichen von der steuerlichen Rechnungslegung. Die Nationalbank der Ukraine schrieb ein IAS-basiertes Rechnungslegungssystem vor. Im industriellen Sektor nahm die Anpassung mehr Zeit in Anspruch. 1998 beschloss das Ministerkabinett ein Reformprogramm im Rechnungslegungsbereich. Unter anderem war ein Übergang auf die IAS vorgesehen. 1999 wurde das Gesetz „Über die Buchführung und die finanzielle Rechnungslegung in der Ukraine“ (RLG) verabschiedet. Das RLG entstand unter Mitwirkung der ukrainischen Föderation der professionellen Buchhalter und Wirtschaftsprüfer. Der Verweis wurde auf die IAS durch einen allgemeinen Hinweis auf „international anerkannte Standards“ ersetzt. Das Ziel bestand darin, eigene IAS-konforme Rechnungslegungsstandards zu entwickeln.

Mit dem Inkrafttreten des RLG am 1. Januar 2000 erfolgte die Trennung zwischen der buchhalterischen und der statistischen Rechnungslegung. Es wird nun die Bezeichnung „finanzielle Rechnungslegung“ anstatt des Begriffs „buchhalterische Rechnungslegung“ verwendet. Das RLG regelt die Ziele und allgemeine Grundsätze der Rechnungslegung. Es enthält Bestimmungen über die Dokumentierung der Buchführung, Behördenkompetenzen, Offenlegungspflichten und die Zwischenberichtserstattung.

Art. 1 RLG verpflichtet alle Unternehmen, Bücher zu führen. Laut Art. 3 RLG dient die Buchführung in der Ukraine vor allem als Grundlage für:

- die finanzielle Rechnungslegung,
- die steuerliche Rechnungslegung und
- die statistische Rechnungslegung.

Die Buchführung in der Ukraine ist stark formalisiert und typisiert, weil Art. 5 RLG den Unternehmen formal die Wahl der Buchführungsform überlässt. Die Kontenplan-Verordnung enthält einen von allen Unternehmen verbindlich anzuwendenden Kontenplan. Die Kontenplan-Instruktion umfasst eine Liste „zulässiger“ Buchungssätze für die einzelnen Konten.

Der ukrainische Kontenplan sieht 10 Kontenklassen vor: Anlagevermögen, Vorräte, Zahlungsmittel (Abrechnungen und andere finanzielle Vermögenswerte), Eigenkapital und Rückstellung, langfristige Verbindlichkeiten, kurzfristige Verbindlichkeiten, Erträge und Ergebnisse, Aufwendungen nach Elementen, Aufwendungen nach Funktionen, außerbilanzielle Konten.

Der Kontenplan und das Diktat „zulässiger“ Buchungssätze stehen im Konflikt mit dem Grundsatz der Substance-over-form.

Alle Betriebe und Unternehmen in der Ukraine, einschließlich Vertretungen ausländischer Gesellschaften ohne kommerzielle Geschäftsaktivität, sind zur Buchführung

verpflichtet. Die Buchführung ist auf Basis gesetzlich vorgeschriebener Formblätter zu gestalten (z.B. Ab- bzw. Übernahmeprotokolle für durchgeführte Leistungen oder einen „Steuerschein“, der für umsatzsteuerliche Zwecke benötigt wird). Falls ein Vordruck eines Dokuments gesetzlich nicht vorgegeben ist, muss das Unternehmen das Dokument selbst entwerfen und durch eine interne Anordnung wirksam werden lassen.

Diese Einleitung sollte sehr formal wirken, aber sie charakterisiert die Praxis der ukrainischen Rechnungslegung, die stark durch „Form over Substance“ gekennzeichnet ist.

In der ukrainischen Rechnungslegungspraxis sind entscheidend weniger wirtschaftliche Tatbestände als die formalen Anforderungen. Dies beginnt damit, dass der Kontenplan für ein Unternehmen nicht entsprechend den Anforderungen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit frei wählbar sondern per staatliche Verordnung fest vorgeschrieben ist. Im Großen und Ganzen kann man davon ausgehen, dass bei einem gegebenen Geschäftsvolumen in der ukrainischen Rechnungslegung, im Vergleich zu den meisten westlichen Ländern, etwa die doppelte Anzahl von Buchungen vorzunehmen ist und ein Vielfaches an Dokumenten gesammelt bzw. selbst erstellt werden muss.

Das kann an folgenden Beispielen verdeutlicht werden:

1. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Körperschaftsteuererklärung (in der ukrainischen Gewinnsteuererklärung genannt) sowie die weiteren üblichen Steuererklärungen müssen bei den Behörden nicht jährlich, sondern jedes Quartal abgegeben werden.

2. Ein Vertrag, z.B. ein Mietvertrag mit fest vorgesehenen monatlichen Zahlungen, ist für die Verbuchung als Aufwand nicht ausreichend. Auch die monatliche Rechnung des Vermieters ist nicht hinreichend. Auf Basis dieser Rechnung wird zwar die Zahlung ausgeführt, der Zahlungsabgang von der Bank wird aber zunächst als Vorauszahlung und damit als Forderung an den Vermieter verbucht. Erst wenn der Vermieter am Monatsende den so genannten Akt, eine Art Protokoll über die erbrachte Leistung, vorlegt und der Generaldirektor des Mieters diesen ebenfalls unterschrieben und abgestempelt hat, kann die Buchhaltung die Mietkosten vom Vorauszahlungskonto auf das Aufwandskonto umbuchen.

3. Gewisse Aufwendungen einer Gesellschaft werden nicht direkt erfolgswirksam in die Aufwandskonten gebucht. Zum Beispiel werden in der Kontenklasse 23 „Produkte im Verarbeitungsprozess“ (Analog zu unfertigen Erzeugnissen), die als Bilanzkonten geführt werden, Produktionskosten akkumuliert und dann in die Kontenklasse 26 „Fertige Erzeugnisse“ übertragen. Ein Saldo der Kontenklasse 23 ist eine Summe von akkumulierten Kostenaufwendungen für unfertige Erzeugnisse.

4. Neben den üblichen handelsrechtlichen Abschlüssen, Steuererklärungen und Berichten an die Sozialversicherungsbehörden, müssen überdies umfangreiche Berichte an die Statistikbehörden geliefert werden. Zum Ende des Quartals ergibt dies mehr als 15 Berichte, die bei Behörden abgegeben werden müssen. Eine Übersicht dieser Berichte senden wir Ihnen auf Anfrage gerne zu.

5. Jedes Unternehmen muss seine Buchhaltungsprinzipien jährlich niederschreiben und dann auch strikt nach diesen Regeln verfahren, weil in gewissem Umfang auch Wahlrechte existieren, sowohl in der handelsrechtlichen als auch in der steuerrechtlichen Handhabung.

6. Aufwandsabgrenzungen, wie sie im Westen üblich sind, werden in der Ukraine bisher nur sehr rudimentär praktiziert. Es ist gesetzlich nicht erforderlich, dass nach IAS bilanziert wird, folglich wird es in der Praxis gerade bei kleineren und mittleren Unternehmen bisher wenig verwendet.

Die ukrainische Buchhaltung ist stark durch steuerliche Vorschriften geprägt. Die Buchhalterausbildung ist daher mehr oder minder ein Studium zum Steuerexperten.