

2457983215 75824164975

Vladimír Hruška

ÚČETNÍ PŘÍPADY pro PRAXI 2018

**PODLE ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ
PLATNÝCH PRO ROK 2018**

účetový rozvrh pro podnikatelské
subjekty

struktura účetních výkazů

praktické řazení případů podle
účetových skupin

řešení v přehledných tabulkách

názorné znázornění pomocí „těček“



Vladimír Hruška

**ÚČETNÍ
PŘÍPADY**
pro praxi
2018

Grada Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Vladimír Hruška

Účetní případy pro praxi 2018

Recenzovala:

Ing. Renáta Šlechtová

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400

www.grada.cz

jako svou 6822. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odborná redaktorka: Ing. Michaela Průšová

Počet stran 232

Třetí vydání, Praha 2018

Vytiskla Tiskárna v Ráji, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2018

ISBN 978-80-271-0815-2 (pdf)

ISBN 978-80-271-0866-4 (print)

Obsah

Předmluva	7
1. Změny v od roku 2018	9
1.1 Změny v účetních předpisech	9
1.2 Daňový balíček	11
2. Další důležité informace	15
2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu	15
2.2 Účetní závěrka	16
2.3 Kategorizace účetních jednotek na audit účetních závěrek	22
3. Účtová třída 0 – dlouhodobý majetek	23
3.1 Účtová skupina 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek	23
3.2 Účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	28
3.3 Účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	34
3.4 Účtová skupina 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	36
3.5 Účtová skupina 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	37
3.6 Účtová skupina 06 – Dlouhodobý finanční majetek	37
3.7 Účtová skupina 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	40
3.8 Účtová skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	41
3.9 Účtová skupina 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku	54
4. Účtová třída 1 – zásoby	56
4.1 Účtová skupina 11 – Materiál	56
4.2 Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti	64
4.3 Účtová skupina 13 – Zboží	77
4.4 Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	84
4.5 Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám	86
5. Účtová třída 2 – krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky	88
5.1 Účtová skupina 21 – Peněžní prostředky v pokladně	88
5.2 Účtová skupina 22 – Peněžní prostředky na účtech	91
5.3 Účtová skupina 23 – Krátkodobé úvěry	96
5.4 Účtová skupina 24 – Krátkodobé finanční výpomoci	97
5.5 Účtová skupina 25 – Krátkodobý finanční majetek	98
5.6 Účtová skupina 26 – Převody mezi finančními účty	115
5.7 Účtová skupina 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	116
6. Účtová třída 3 – zúčtovací vztahy	117
6.1 Účtová skupina 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	117
6.2 Účtová skupina 32 – Závazky (krátkodobé)	120
6.3 Účtová skupina 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	123
6.4 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní a dotací	127
6.5 Účtová skupina 35 – Pohledávky za společníky	129
6.6 Účtová skupina 36 – Závazky ke společníkům	130
6.7 Účtová skupina 37 – Jiné pohledávky a závazky	132
6.8 Účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv	132
6.9 Účtová skupina 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	155

7. Účtová třída 4 – kapitálové účty a dlouhodobé závazky	157
7.1 Účtová skupina 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy	157
7.2 Účtová skupina 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	159
7.3 Účtová skupina 43 – Výsledek hospodaření	163
7.4 Účtová skupina 45 – Rezervy	164
7.5 Účtová skupina 46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	166
7.6 Účtová skupina 47 – Dlouhodobé závazky	166
7.7 Účtová skupina 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka	174
7.8 Účtová skupina 49 – Individuální podnikatel	178
8. Účtová třída 5 – náklady	180
8.1 Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy	180
8.2 Účtová skupina 51 – Služby	182
8.3 Účtová skupina 52 – Osobní náklady	186
8.4 Účtová skupina 53 – Daň a poplatky	187
8.5 Účtová skupina 54 – Jiné provozní náklady	188
8.6 Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	191
8.7 Účtová skupina 56 – Finanční náklady	193
8.8 Účtová skupina 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	194
8.9 Účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	195
8.10 Účtová skupina 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů ...	196
9. Účtová třída 6 – výnosy	198
9.1 Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží	198
9.2 Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy	201
9.3 Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	202
9.4 Účtová skupina 69 – Převodové účty	203
10. Účtová třída 7 – závěrkové a podrozvahové účty	204
10.1 Účtová skupina 70 – Účty rozvahné a účtová skupina 71 – Účet zisků a ztrát	204
Přílohy	209
Směrná účtová osnova	210
Návrh účtového rozvrhu	212
Rozvaha v plném rozsahu	220
Rozvaha ve zkráceném rozsahu I. – malá účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	225
Rozvaha ve zkráceném rozsahu II. – mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	227
Výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění	228
Výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu – druhové členění	230
Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – účelové členění	231
Literatura	232

Předmluva

Kniha nabízí vybrané účetní případy z praxe podnikatelského subjektu v členění podle jednotlivých účtových skupin. U každé účtové skupiny jsou uvedeny navrhované syntetické účty a názorné účetní případy, popřípadě jejich nejčastější souvztažné operace, které mohou být nápomocny při řešení konkrétních problémů, které účetní pracovníci každodenně řeší při své nelehké práci. V publikaci je navržen vzorový účtový rozvrh, na základě kterého jsou konkrétní příklady řešeny. Kniha reaguje na legislativní změny, které vešly v platnost od roku 2018. Příklady jsou řešeny pomocí přehledných tabulek, vybrané účetní příklady jsou pro větší názornost zobrazeny i pomocí „téček“. Kniha pomůže nejen účetním praktikům, ale i studentům a ostatní odborné veřejnosti. Mnohé z uvedených příkladů již v praxi posloužily pro praktické využití či školní a lektorské potřeby.

Při sestavování příkladů jsem stál před problémem, ke které účtové skupině daný příklad přiřadit. Nakonec rozhodovala úvaha o logickém zařazení, množství syntetických účtů použitých při daných účetních operacích (syntetické účty vztahující se k dané účtové skupině jsou uvedeny se zvýrazněným podkladem) či racionální zařazení k podobným příkladům. V případě potřeby se podívejte „na druhou souvztažnou stranu.“ Věřím, že laskavý čtenář vždy dokáže nalézt tu konkrétní problematiku, kterou hledá.

Pokud budete mít pocit, že někde není něco v pořádku či že v některých oblastech postupujete odlišně, rád budu naslouchat těmto připomínkám. Respekt k naší nejednoduché profesi, neustálé vzdělávání se, objevování stále nových a „překvapivě jednoduchých“ řešení či uvědomění si vlastních přehmatů a pochybení patří neodmyslitelně k našemu oboru a každodennímu nezbytnému rituálu. V případě potřeby velice rád vyslechnu a zapracuji zkušenosti a postupy čtenářů do aktualizovaných publikací, které by mohly i v budoucnu být nápomocny velkému okruhu uživatelů. Obracujte se, prosím, se svými připomínkami na adresu hruska.vl@tiscali.cz. Děkuji.

Autor

1. Změny v od roku 2018

1.1 Změny v účetních předpisech

Od 1. 1. 2018 platí novela vyhlášky č. 441/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška). Dle důvodové zprávy byla novela přijata především z důvodu transpozice fakultativních ustanovení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnic Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále „směrnice EU“) v návaznosti na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. zákona č. 462/2016 Sb., účinného od účetního období roku 2017 (dále jen „novela zákona o účetnictví“) a novelou vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.

Novela vyhlášky respektuje to, že novela zákona o účetnictví pro vykazování v účetní závěrce doplnila možnost členění aktiv na stálá a oběžná. Toto upřesnění umožní sjednotit členění aktiv v rozvaze účetní jednotky v návaznosti na předpisy EU a využít dalších možností vykazování účetních informací podle směrnice EU. Dále novela zákona o účetnictví reaguje na existenci jiných právních předpisů, které mají přímý dopad do povinností ukládaných účetním jednotkám právě zákonem o účetnictví. Zejména se jedná o obecnější vymezení subjektů (účetních jednotek), kterých se týkají přeměny.

Na základě výše uvedených skutečností bylo nutno novelou Vyhlášky:

- nahradit v rozvaze stávající položku „B. Dlouhodobý majetek“ novou položkou „B. Stálá aktiva“;
- doplnit některé možnosti, které nabízí směrnice EU členským státům v rámci tzv. diskrece. Navíc již v rámci přípravy vyhlášky účinné od účetního období roku 2016 (vyhláška č. 250/2015 Sb.), kterou byla provedena transpozice směrnice EU, probíhala diskuse s odbornou veřejností, z níž také vyplynuly následující změny.

Mezi změny provedené do Vyhlášky lze zařadit:

1. Rozšíření možností pro vykazování časového rozlišení aktiv a pasiv v rozvaze, které umožňuje směrnice EU. Novela dává účetním jednotkám možnost volby při vykazování položek časového rozlišení:
 - v aktivech rozvahy je ponechána dosavadní možnost vykazování časového rozlišení v aktivech rozvahy (pohledávky) v položce „D. Časové rozlišení aktiv“ a je doplněna nová možnost, kdy časové rozlišení v aktivech rozvahy je vykázáno v nové položce „C.II.3. Časové rozlišení aktiv“. Kombinace obou možností vykázáání není přípustná. Účetní jednotka zvolí způsob vykazování nejpозději k rozvahovému dni.
 - v pasivech rozvahy je ponechána dosavadní možnost vykazování časového rozlišení v pasivech rozvahy v položce „D. Časové rozlišení pasiv“ a je doplněna nová možnost, kdy časové rozlišení v pasivech rozvahy (závazky) je vykázáno v nové položce „C.III. Časové rozlišení pasiv“. Kombinace obou možností vykázáání není přípustná. Účetní jednotka zvolí způsob vykazování nejpозději k rozvahovému dni.

Účetní jednotka musí použít shodný způsob vykazování časového rozlišení v aktivech rozvahy a časového rozlišení v pasivech rozvahy, tzn., pokud se účetní jednotka rozhodne vykázat časové rozlišení aktiv ve stávající položce „D. Časové rozlišení aktiv“ (položky D. až D.3.), musí i časové rozlišení pasiv vykázat ve stávající položce „D. Časové rozlišení pasiv“ (položky D. až D.2.). Pokud se účetní jednotka rozhodne vykázat časové rozlišení aktiv v nové položce „C.II.3. Časové rozlišení aktiv“ (položky C.II.3. až C.II.3.3.), musí i časové rozlišení pasiv vykázat v nové položce „C.III. Časové rozlišení pasiv“ (položky C.III. až C.III.2.). Je nezbytné upozornit, že navrhovaný způsob vykazování nemění postupy účtování o časovém rozlišení ani jeho oceňování.

2. Zpřesnění odpisování goodwillu a nehmotných výsledků vývoje za situace, jestliže nelze odhadnout jejich dobu použitelnosti. Pokud dobu použitelnosti goodwillu nelze odhadnout, účetní jednotka rozhodne o době odpisování goodwillu nebo záporného goodwillu a nehmotných výsledků vývoje, která nesmí být kratší než 60 měsíců a delší než 120 měsíců. Zvolenou dobu účetní jednotka musí odůvodnit v příloze v účetní závěrce.
3. Zrušení vykazování nehmotných výsledků výzkumu v rámci dlouhodobého nehmotného majetku. Nehmotné výsledky výzkumu nesplňují kritéria pro uznání v rámci dlouhodobého nehmotného majetku ani podle mezinárodních účetních standardů (zejména IAS 38 Nehmotná aktiva). Podle IAS 38 je aktivem zdroj ovládaný podnikem v důsledku minulých událostí, od kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch. Nehmotným aktivem je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, které je oddělitelné a vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv. Výzkum nesplňuje definici nehmotného aktiva, tj. identifikovatelnost, ovládání zdroje a existenci budoucích ekonomických užitků.

Podle IAS 38 se výdaje na výzkum vykazují do nákladů v období, ve kterém vznikly. V rámci výzkumu nevznikne aktivum, které by přineslo pravděpodobný budoucí ekonomický užitek.

Účetní jednotka – podnikatel, která provádí výzkum, má několik možností, jak účtovat o výsledcích výzkumu, např. na vrub nákladů běžného účetního období nebo prostřednictvím časového rozlišení nákladů ve formě komplexních nákladů příštích období. Vždy bude záležet na konkrétní situaci, která u účetní jednotky v souvislosti s řešením projektu výzkumu a vývoje vznikne.

V souvislosti s touto novou úpravou je v Článku II. uvedeno přechodné ustanovení, které stanoví, že navrhovaná úprava se nevztahuje na ty nehmotné výsledky výzkumu, které byly vykazovány přede dnem nabytí účinnosti této novely vyhlášky.

4. Doplnění informací o výši položek za minulá účetní období i v případě přehledu o peněžních tocích.
5. Sloučení současné rozvahové položky „A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let“ a „A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let(-)“ do nové jediné položky „A.IV. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)“. Dle důvodové zprávy by tato úprava měla zjednodušit a zpřehlednit vykazování nerozděleného výsledku hospodaření minulých let.
6. Doplnění nové metody ocenění majetku reálnou hodnotou v případech změny kategorie účetní jednotky. Zákon o účetnictví v návaznosti na směrnici EU nepovoluje mikro účetním jednotkám (kromě zákonem vyjmenovaných účetních jednotek) oceňovat majetek reálnou hodnotou. V případě, kdy mikro účetní jednotka změnila svoji kategorii na účetní jednotku malou, střední nebo velkou, ocení příslušný majetek reálnou hodnotou, a to k prvnímu dni účetního období. V opačném případě, tedy kdy malá, střední či velká účetní jednotka změnila svoji kategorii na kategorii mikro účetní jednotku, přestane veškerý majetek podléhající

přecenění na reálnou hodnotu účtovat a vykazovat v reálné hodnotě a začne jej oceňovat pořizovacími cenami.

7. Zafixování právního stavu pro vykazování, oceňování a zveřejňování informací o finančních nástrojích a operacích s nimi podle vyhlášky pro banky ve znění, které je účinné k 31. 12. 2017, případně v ČÚS pro finanční instituce č. 110 Deriváty. Pro účetní jednotky účtující dle Vyhlášky se tedy nic nemění. V případě dohledávání příslušných ustanovení se však bude muset nahlédnout do vyhlášky pro banky, ve znění ke konci roku 2017 (v roce 2018 tedy již pro banky neplatné).

Novela vyhlášky dále obsahuje i některé ostatní změny, které souvisejí se změnami v jiných právních předpisech, a změny legislativně technického charakteru.

Ve Finančním zpravodaji 10/2017 byly uveřejněny změny Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, od 1. 1. 2018, které reagují na novelu Vyhlášky. Byl změněn:

- ČÚS č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- ČÚS č. 008 – Operace s cennými papíry a podíly,
- ČÚS č. 009 – Deriváty,
- ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,
- ČÚS č. 017 – Zúčtovací vztahy a
- ČÚS č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.

Změny v ČÚS nejsou zásadního charakteru. Reagují a upřesňují texty standardů v návaznosti na změny ve Vyhlášce.

1.2 Daňový balíček

Pokud se v dalším textu zmiňujeme o „daňovém balíčku“, máme na mysli zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Jak máme všichni ještě v živé paměti, cesta schvalování tohoto zákona byla ovlivněna mnoha faktory. Původní záměr, aby zákon nabyl účinnosti k 1. 1. 2017, nevyšel. Posunutí data účinnosti na 1. 4. 2017 také nebylo možné naplnit, tak definitivní účinnosti nabyl až k 1. 7. 2017 (15. den po jeho zveřejnění ve Sbírce zákonů, což bylo provedeno dne 16. 6. 2017). V rámci tohoto zákona je nezbytné pozorně nastudovat přechodná ustanovení, ze kterých vyplývá, které změny jsou aktuální již pro rok 2017 a které až od 1. 1. 2018.

Jedná se o rozsáhlou novelu, která novelizuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen **zákon o daních z příjmů**), zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů (dále jen **zákon o rezervách**), zákon č. 235/2004 Sb., o dni z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen **zákon o DPH**) a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen **daňový řád**).

Vzhledem k tomu, že zákon měl 204 změnových bodů + 22 bodů přechodných ustanovení, nemůžeme se jím samozřejmě zabývat podrobně. Vybereme a upozorníme jen na několik málo oblastí, které by neměly být opomenuty, a to především ve vazbě na zaměření této publikace.

Zákon o dani z příjmů:

- Zpřesnění režimu „předčasného ukončení“ finančního leasingu – zákon o daních z příjmů nově uvádí, že při dodržení zákonem požadované doby trvání je leasing považován i nadále za finanční i při jeho předčasném ukončení (z hlediska sjednané smluvní doby). Ke zpětné „překlasifikaci“ tohoto vztahu tedy v daném případě nedochází. *Poznámka: novelizovaná*

ustanovení se použijí na případy, kdy předmět finančního leasingu byl uživateli předán počínaje 1. 7. 2017.

- Vymezení pojmu finanční leasing – dochází k zúžení pojmu, a to na přenechání daňově odepisovatelného majetku hmotného. Přenechání majetku drobné povahy tak finančním leasingem již není.
- Úprava režimu daňového odpisování nehmotného majetku (§ 32a zákona o daních z příjmů) spočívá v možnosti prodloužení odpisování nehmotného majetku. Dosavadní doby, které byly pojmány jako doby pevné (s výjimkou majetku, jehož doba užívání je smluvně ohraničena) jsou pro nehmotný majetek, jehož odpisování je zahájeno po 1. 7. 2017, pouze jako doby minimální.
- Odpisování majetku, který byl (příp. i nadále je) ve spoluvlastnictví více osob, přičemž spoluvlastnický podíl některého ze spoluvlastníků byl zvýšen – při změně (zvýšení) spoluvlastnického podílu poplatníka se nově nabytý podíl slučuje s podílem dosavadním. Poplatník pokračuje v odpisování svých (již sloučených) podílů ze změněné vstupní ceny. Platí pro případy zvýšení spoluvlastnických podílů po 1. 7. 2017.
- Dle zákona o dani z příjmů bylo umožněno právníkům osobám zahrnout do základu daně při prodeji nepřeceňované cenné papíry v ocenění jejich nabývací cenou bez limitace dosaženými výnosy (dle dřívější novely zákona o účetnictví, která omezovala režim přecenění cenných papírů na tzv. „reálnou hodnotu“ u účetních jednotek kategorie „mikro“). Nyní dochází k zpřehlednění přenesením do § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů. Do tohoto ustanovení byla zařazena i nová úprava kmenových listů. *Poznámka: tyto úpravy jsou plně aplikovatelné již pro celé zdaňovací období započaté v roce 2017.*

Zákon o DPH

Novela zákona o DPH je účinná od 1. 7. 2017 a obsahuje 170 bodů změn a 7 bodů přechodných ustanovení. Z nich vybíráme:

- Změnila se pravidla pro nesprávné uvedení daně za jiné zdaňovací období (viz § 104 odst. 3 zákona o DPH). Přiznat daň není již možné za pozdější období v případě daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností.
- Zavádí se institut nespolehlivé osoby (viz § 106a odst. 4, 106aa, § 106ab zákona o DPH). V okamžiku, kdy se stane nespolehlivá osoba plátcem, je podle § 106a odst. 4 automaticky nespolehlivým plátcem.
- Za dodání zboží se může považovat nepeněžní vklad provedený do jakékoli osoby, doposud se muselo jednat pouze o vklad do obchodní korporace.
- Za dlouhodobý majetek se nově považuje také majetek pořízený formou finančního leasingu, pokud byl tento majetek uveden do užívání od 1. 7. 2017 (viz § 4 odst. 4 písm. d) body 1 a 3 zákona o DPH, čl. VI bod 5 novely).
- V okamžiku, kdy dojde ke zničení, ztrátě či odcizení zásob, resp. dlouhodobého majetku, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, dochází k povinnosti vyrovnat odpočet u daně u zásob (viz § 77 zákona o DPH) a pro jednorázovou úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku (viz § 78e zákona o DPH).
- Služby péče o dítě v dětské skupině se doplňují mezi činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet (viz § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH).
- Příjemce zdanitelného plnění ručí i za nezaplacenou daň, pokud je úplata za příslušné plnění poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (viz § 109 odst. 2 písm. d) zákona o DPH).

- Oprava základu daně a výše daně u smluv o dílo se nadále provádí ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla. Od novely se týká případů, kdy bylo předané dílo účtováno formou dílčích plnění.
- Od 1. 7. 2017 se režim přenesení daňové povinnosti nově uplatňuje u zprostředkování dodání investičního zlata, dodání odpadu a šrotu z hafnia, dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce, dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky, dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem.
- Nově je vymezen den uskutečnění zdanitelného plnění pro plnění trvající déle než 12 měsíců (viz § 21 odst. 8 zákona o DPH).
- Nově je upraveno vymezení zdaňovacího období v insolvenční (viz § 99b zákona o DPH).
- Dochází ke zrušení ustanovení, která upravovala zvláštní postup pro společnost (sdružení) bez právní subjektivity. Podle přechodných ustanovení mohou společníci podle dosavadních ustanovení postupovat až do 31. 12. 2018, pokud neoznámí finančnímu úřadu, že již takto nepostupují.
- Dochází ke zpřísnění pravidla pro opravu odpočtu daně (viz § 74 zákona o DPH), v případě opravy základu daně a výše daně, která má za následek snížení nároku uplatněného odpočtu daně (dodavatel snižuje svou daňovou povinnost na výstupu za období, kdy opravu provádí, a odběratel mu potvrdí přijetí opravného daňového dokladu). Nově odběratel sníží uplatněný odpočet daně již za období, ve kterém se o okolnostech pro snížení odpočtu dozvěděl nebo ve kterém se o nich dozvědět měl a mohl.
- Dochází ke zmírnění pravidla pro odpočet daně v poměrné či krácené výši (viz § 73 odst. 4 zákona o DPH). Nově lze uplatnit i částečný odpočet v částečné výši i za pozdější kalendářní rok, pokud je koeficient 95 % a více (s výjimkou dlouhodobého majetku).
- Dodání zboží, poskytnutí a přijetí služby v ČR, uskutečnění plnění s místem mimo tuzemsko a uskutečnění osvobozených plnění se nadále přiznává již k datu přijetí úplaty, je-li přijata před datem uskutečnění. Novinkou však je, že se musí jednat o úplatu dostatečně určitou (zákon o DPH § 20a, 24a a 51, čl. VI bod 6 novely).
- Do souhrnného hlášení se uvádí pouze dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska. Ne tedy z jiného členského státu (viz § 102 odst. 1 písm. a) zákona o DPH).
- Do obchodního majetku lze zahrnout i pouze část věci (dle důvodové zprávy).
- Dle definice se do nového dopravního prostředku nově zahrnují i čtyřkolky, které nejsou určeny k provozu na pozemních komunikacích (viz § 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o DPH).
- Dle definice obchodního majetku pro účely zákona o DPH (viz § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH) musí majetek být k ekonomické činnosti nejen užíván, ale současně musí být k této činnosti plátcem také určen.
- Bez náhrady byla vypuštěna opakovaná plnění (bez náhrady).

Daňový řád

- Správce daně může změnit stanovenou dobu posečkáni nebo změnit anebo doplnit další podmínky, na které je posečkáni vázáno (na základě žádosti daňového subjektu).
- Správce daně může uložit pořádkovou pokutu ve výši do 50 tis. Kč tomu, kdo učiní hrubě urážlivé podání.

- Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno
- Nově lze platit prostřednictvím platební karty. Správce daně uveřejní druhy daní, a podmínky, které je při těchto platbách nutné dodržet.

2. Další důležité informace

Než se začneme zabývat účetními příklady roku 2018, nebude jistě na škodu upozornit na důležité změny, které již platí v účetní závěrce od roku 2016. Jedná se o výčtový výběr informací.

2.1 Kategorie účetních jednotek a povinnost auditu

Od roku 2016 je nezbytné rozdělit a zařadit účetní jednotky do nově zavedených kategorií. Jedná se o tyto kategorie účetních jednotek:

- **mikro účetní jednotka** – je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **9 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **18 000 000 Kč** a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **10**),
- **malá účetní jednotka** – je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **100 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **200 000 000 Kč** a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**),
 - a) **střední účetní jednotka** – je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z hraničních hodnot (aktiva celkem **500 000 000 Kč**, roční úhrn čistého obratu **1 000 000 000 Kč**, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **250**),
 - b) **velká účetní jednotka** – je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené u střední účetní jednotky.

Hodnota aktiva celkem se zjišťuje z rozvahy a jedná se o hodnotu netto. V případě obratu jde o obrat roční (čistý), popřípadě přepočtený. Počet zaměstnanců se zjišťuje jako průměrný přepočtený stav během účetního období.

Upozorníme, že za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. *Subjekt veřejného zájmu* – účetní jednotky se sídlem v ČR, které jsou obchodní společnosti s emitovanými investičními cennými papíry přijatými k obchodování na evropském regulovaném trhu, banky, spořitelni a úvěrní družstva, pojišťovny a zajišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny. *Vybraná účetní jednotka* – organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky.

A nyní k problematice auditu (dle § 20 zákona o účetnictví). Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis (vztahuje se například na banky pojišťovny, politické strany), a dále:

- **velké** účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu),
- **střední** účetní jednotky,
- **malé** účetní jednotky, pokud jsou **akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy** podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka

ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:

- aktiva celkem **40 mil. Kč**,
- roční úhrn čistého obratu **80 mil. Kč**,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období **50**,

- **ostatní malé** účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 výše uvedené hodnoty.

2.2 Účetní závěrka

I v současné době rozeznáváme dvě možné verze (dva způsoby) sestavení účetní závěrky, a to v **plném rozsahu**, nebo ve **zkráceném rozsahu**. *Poznámka: do konce roku 2015 zákon o účetnictví definoval účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.*

Zorientování se v tom, jakou verzi účetní závěrky sestavit, je v současné době poněkud komplikované a složité. Na tomto místě upozorníme, že pro akciové společnosti již neplatí výjimka vždy sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Znamená to tedy, že při rozhodování mezi sestavením účetní závěrky v plném nebo zkráceném rozsahu již rozhoduje pro všechny účetní jednotky vazba na audit účetní závěrky (viz § 18 odst. 4 zákona o účetnictví).

2.2.1 Rozvaha

Rozvaha v plném rozsahu obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 1 Vyhlášky. Musí ji sestavit:

- velká a střední účetní jednotka a
- malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu (I) obsahuje položky označené písmeny a římskými číslicemi podle Přílohy č. 1 Vyhlášky, včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (hovoříme o položkách „C.II.1. Dlouhodobé pohledávky“ a „C.II.2. Krátkodobé pohledávky.“), a popřípadě položky „C.III.3. Časové rozlišení aktiv. Rozvahu ve zkráceném rozsahu může sestavit malá účetní jednotka bez povinného auditu.

Další varianta rozvahy **Rozvaha ve zkráceném rozsahu (II)** se vztahuje na *mikro* účetní jednotky bez povinného auditu. Tyto účetní jednotky mohou sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, která obsahuje položky označené písmeny podle Přílohy č. 1 Vyhlášky.

Na obou stranách rozvahy je zachycen stejný soubor majetku, uspořádaný na základě různých hledisek. Proto se musí úhrn aktiv rovnat úhrnu pasiv. Na tomto místě uvedme základní rovnici, která by měla být při vedení účetnictví vždy dodržena, a která zní: **Celková aktiva = Celková pasiva**. Aktiva jsou členěna podle stupně likvidity (postupuje se od nejméně likvidních k peněžním prostředkům a krátkodobému finančnímu majetku).

Minimální obsah položek rozvahy je stanoven ve Vyhlášce, konkrétně v příloze č. 1 – Uspořádání a označování položek rozvahy. V rozvaze se jednotlivé položky uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání.

Dle Vyhlášky se položky rozvahy a položky výkazu zisku a ztráty v nulové výši za minulou i běžnou účetní období neuvádějí (§ 4 odst. 6). Tento požadavek je prakticky splnitelný v případě, kdy se vytváří účetní výkazy pomocí programového vybavení anebo tzv. ručně na čistý

papír. V případě, kdy účetní jednotka využívá předtiskované formuláře, nelze tento požadavek naplnit.

V rozvaze se položky uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání. Položky rozvahy se označují kombinací písmen, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Položky lze členit na podpoložky. Položky rozvahy, které jsou vpředu označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny:

- pokud nejde o významnou částku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, nebo
- pokud jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou uvedeny jednotlivě v příloze.

V rozvaze (na straně aktiv) se uvádí:

- *Brutto hodnoty aktiv* – může to být pořizovací cena, reprodukční cena, jmenovitá hodnota či vlastní náklady;
- *Korekce* – uvádí se s minusovým znaménkem a zahrnuje výši opravných položek a opravek vztahující se k aktivům podle jednotlivých položek;
- *Netto hodnota* – jde o rozdíl mezi bruto hodnotou a korekcí a
- *Minulé účetní období netto*.

Vedle toho v rozvaze (na straně pasiv) se uvádí:

- *Běžné účetní období*,
- *Minulé účetní období*.

V případě, že údaje uváděné za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost. Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací se odůvodní v příloze.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Účetní jednotky s výší aktiv celkem (netto) deset miliard Kč a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč. Tato skutečnost musí být uvedena ve všech částech účetní závěrky.

Účetní jednotky, kterým vznikne povinnost vést účetnictví nebo vstoupí do likvidace v běžném účetním období, a účetní jednotky v úpadku uvádějí v rozvaze namísto informací za minulé účetní období údaje zahajovací rozvahy ke dni povinnosti vést účetnictví nebo ke dni vstupu do likvidace anebo ke dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Toto pravidlo se použije i v případě rozdělení a dále může být použito v případě fúze splynutím, jakož i v dalších případech, kdy náklady na získání informace za minulé účetní období jsou neúměrné jejímu významu.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

Rozvaha:	Sestavuje:
V plném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Velká účetní jednotka • Střední účetní jednotka • Malá účetní jednotka s povinným auditem • Mikro účetní jednotka s povinným auditem
Ve zkráceném rozsahu – včetně členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé (a popřípadě položky časového rozlišení aktiv)	<ul style="list-style-type: none"> • Malá účetní jednotka bez povinného auditu
Ve zkráceném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Mikro účetní jednotka bez povinného auditu

2.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu obsahuje všechny položky podle Přílohy č. 2 (druhovému členění) nebo Přílohy č. 3 Vyhlášky (účelové členění) a musí jej sestavit:

- a) účetní jednotka, která je obchodní společností,
- b) velká a střední účetní jednotka a
- c) malá a mikro účetní jednotka s povinným auditem.

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky podle Přílohy č. 2 nebo 3 Vyhlášky a může jej sestavit:

- a) účetní jednotka, která není obchodní společností nebo
- b) malá a mikro účetní jednotka bez povinného auditu.

Při sestavování výkazu zisku a ztráty v druhovém členění účetní jednotka vychází z přílohy č. 2 k Vyhlášce, kde je stanoveno uspořádání a označování jednotlivých položek.

Výkaz zisku a ztráty je účetní výkaz, který poskytuje informace o tom, jaký zisk (popřípadě ztráta) byl dosažen danou účetní jednotkou. Výkaz zisku a ztráty zachycuje výnosy a náklady za účetní období.

Náklady jsou obvykle definovány jako peněžně vyjádřené účelné a účelové vynaložení prostředků a práce v průběhu hospodářské činnosti dané účetní jednotky. Jako příklad nákladů můžeme jmenovat spotřebu materiálu, surovin, paliva, opotřebením majetku, vynaložení živé práce, spotřeba cizích služeb, úroky, pokuty, penále, manka a škody, daň z příjmů apod. Naopak **výnosy** se dají definovat jako v penězích vyjádřený ekvivalent za předané a odběratelem uznané výkony. Rozdíl mezi náklady a výnosy představuje výsledek hospodaření, který může nabývat kladných hodnot (zisk) nebo hodnot záporných (ztráta). Výsledek hospodaření z výkazu zisku a ztráty se převádí do rozvahy, konkrétně v rámci vlastního kapitálu. Na rozdíl od rozvahy (sestavujeme ji k určitému datu – rozvahovému dni), výkaz zisku a ztráty sestavujeme vždy za dané účetní období.

Pro účtování nákladů a výnosů platí zásady pro jejich **časové rozlišování**. Výkaz zisku a ztráty uvádí hodnoty ve dvou sloupcích:

- skutečnost v účetním období (ve sledovaném účetním období),
- skutečnost za minulé účetní období.

Výše uvedené shrňme do přehledné tabulky:

<i>Výkaz zisku a ztráty:</i>	<i>Sestavuje:</i>
V plném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Obchodní společnost • A dále: <ul style="list-style-type: none"> → Velká účetní jednotka → Střední účetní jednotka → Malá účetní jednotka s povinným auditem → Mikro účetní jednotka s povinným auditem
Ve zkráceném rozsahu	<ul style="list-style-type: none"> • Malá účetní jednotka v případě: <ul style="list-style-type: none"> → Není obchodní společností → Nemá povinnost auditu • Mikro účetní jednotka v případě: <ul style="list-style-type: none"> → Není obchodní společností → Nemá povinnost auditu

2.2.3 Příloha v účetní závěrce

Vyhláška v ustanovení § 3 odst. 4 uvádí, že **příloha** vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Informace v ní se uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Jak již bylo uvedeno, účetní jednotky sestavují rozvahu a výkaz zisku a ztráty a **přílohu v účetní závěrce** v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu.

Vyhláška v § 3a pak následně upřesňuje, že příloha v účetní závěrce **v plném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a 39b a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:

3. velkou účetní jednotkou (tato účetní jednotka uvede i doplňující informace stanovené § 39c), nebo
 4. střední účetní jednotkou,
- b) podle § 39 a 39a a vyhotovuje ji účetní jednotka, která je:
1. malou účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo
 2. mikro účetní jednotkou, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Příloha v účetní závěrce **ve zkráceném rozsahu** zahrnuje informace podle § 39 a může ji sestavit malá účetní jednotka a mikro účetní jednotka, která nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem

Jak je z uvedené citace vidět, zařazení konkrétní účetní jednotky do příslušné kategorie účetních jednotek je poměrně významné (kromě jiného) i pro správné sestavení přílohy v účetní závěrce.

Výše uvedené shrme do přehledné tabulky:

<i>Příloha:</i>	<i>Informace uvádějí:</i>
§ 39 Vyhlášky	• všechny účetní jednotky
§ 39 + § 39a Vyhlášky	• malé účetní jednotky s povinností auditu • mikro účetní jednotky s povinností auditu
§ 39 + § 39b Vyhlášky	• střední účetní jednotky
§ 39 + § 39b + § 39c Vyhlášky	• velké účetní jednotky

2.2.4 Výkaz o peněžních tocích

Zákon o účetnictví v § 18 uvádí, že účetní závěrka *obchodních společností* zahrnuje i přehled o peněžních tocích. Účetní jednotky uvedené v § 1a písm. b) až d) přehled o peněžních tocích nesestavují. Hovoříme zde o subjektech veřejného zájmu. Jak již bylo výše uvedeno, za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je

- a) bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
- b) pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- c) penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo
- d) zdravotní pojišťovnou.

Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty uvedené

v § 20 odst. 1 písm. c) bodech 1 a 2, tzn. aktiva celkem **40 mil. Kč** a roční úhrn čistého obratu **80 mil. Kč**.

Podklad pro zpracování přehledu o peněžních tocích najdeme v ČÚS č. 023. Cílem tohoto standardu je stanovit pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Tento standard uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou.

Volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je při respektování ustanovení § 40, 41, 42 a 43 Vyhlášky v pravomoci vykazující účetní jednotky. Účetní jednotka musí prokázat soulad mezi částkami peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v přehledu o peněžních tocích a mezi odpovídajícími položkami vykazovanými v rozvaze.

Za peněžní prostředky se považují peníze v hotovosti včetně cenin (úctová skupina 21), peněžní prostředky na účtu včetně přečerpání účtu (úctová skupina 22), případně úctová skupina 26. Peněžními ekvivalenty se rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Za peněžní ekvivalenty se považují například peněžní úložky s nejvýše tříměsíční výpovědní lhůtou a likvidní cenné papíry k obchodování na veřejném trhu.

Poznámka: převody v rámci jednotlivých položek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů se nepromítají do přehledu o peněžních tocích.

Účetní jednotka uvede v příloze:

- buď položky zahrnované do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů nebo uplatňovanou zásadu přijatou pro určování obsahu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
- změnu uplatňované zásady včetně změny v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů oproti předchozímu účetnímu období včetně pravděpodobných účinků,
- výjimky z ustanovení, podle kterého se peněžní toky z provozních, investičních nebo finančních činností uvádějí v přehledu o peněžních tocích nekompenzované.

Jednotlivými činnostmi výkazu přehledu o peněžních tocích se rozumí:

- u *provozní činnosti* – základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti účetní jednotky, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnosti,
- u *investiční činnosti* – pořízení a prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost,
- u *finanční činnosti* – taková činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popřípadě i krátkodobých závazků.

Účetní jednotka má možnost vykovat peněžní toky z provozní činnosti:

- a) *přímou metodou*, u které se vykází vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů, například v návaznosti na členění ve výkazu zisku a ztráty, nebo
- b) *nepřímou metodou*, u které je výsledek hospodaření účetní jednotky upraven zejména o:
 1. nepeněžní transakce,
 2. neuhrazené náklady a výnosy minulých nebo budoucích účetních období,
 3. položky příjmů a výdajů spojených s finanční a investiční činností.