

Podrozvahové účty

**Metodická pomůcka byla zpracována společně s Odborem kontroly, oddělením
přezkoumání hospodaření obcí.**

Novelami vyhlášky 410/2009 Sb., číslo 473/2013 Sb., 301/2014 a **369/2015 Sb.** byly změněny náplně a čísla některých podrozvahových účtů. Se změnou Směrné účtové osnovy se mění i Příloha část A.4 Informace podle § 7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů.

Obsah:

1. Vymezení podrozvahy
2. Kdy účtovat na podrozvahových účtech
3. Příklady účtování na podrozvahových účtech
4. Odkazy na právní předpisy

1. Vymezení podrozvahy

Povinnost účtovat na podrozvahových účtech ukládá pro vybrané účetní jednotky zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4, odst. 8 písm. b). Uspořádání, označování a obsahové vymezení podrozvahových účtů je uvedeno v prováděcí vyhlášce MF ČR č. 410/2009 Sb., v platném znění (dále jen vyhláška).

Na podrozvahových účtech se účtuje na stranu MD nebo Dal podle charakteru účtu – účtuje se na stejnou stranu, jak by se účetní případ zaúčtoval na účet v hlavní knize jako aktivní nebo pasivní (závazky, pohledávky, majetek). Jako protiúčet se používá vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům č. 999 xxxx.

Vzory účtování:

Majetek

SÚ	AU	§	POL	ZJ	Nástroj	Zdroj	ÚZ	MD	DAL
902	xxxx							xxx	
999	xxxx								xxx

Pohledávky

SÚ	AU	§	POL	ZJ	Nástroj	Zdroj	ÚZ	MD	DAL
915	xxxx							xxx	
999	xxxx								xxx

Závazky

SÚ	AU	§	POL	ZJ	Nástroj	Zdroj	ÚZ	MD	DAL
965	xxxx								xxx
999	xxxx							xxx	

V příloze účetní závěrky uvádějí vybrané účetní jednotky informace o stavu podrozvahových účtů. Hodnoty položek podrozvahových účtů vstupují do přílohy části „A. 4. Informace podle § 7 odst. 5 zákona o stavu účtů v knize podrozvahových účtů“ s kladným znaménkem, s výjimkou vyrovnávacího účtu k podrozvahovým účtům č. 999.

Pro položku přílohy P.VIII.5. Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům platí tento vztah:

Položka P.VIII.5 (konečný stav SÚ č. 999) se rovná rozdílu součtů:

(P. I.1. Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek + P. I. 2. Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek + P.I.3. Vyřazené pohledávky + P.I.5. Ostatní majetek + P.II.1. Krátkodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů + P.II.3. Krátkodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů + P.II.5. Ostatní krátkodobé podmíněné pohledávky z transferů + P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou + P.IV. Další podmíněné pohledávky + P.V.1. Dlouhodobé podmíněné pohledávky z předfinancování transferů + P.V.3. Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů + P.V.5. Ostatní dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů + P.VIII.1. Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva + P.VIII.2. Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva

mínus

P.I.4. Vyřazené závazky + P.II.2. Krátkodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů + P.II.4. Krátkodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů + P.II.6. Ostatní krátkodobé podmíněné závazky z transferů + P.V.2. Dlouhodobé podmíněné závazky z předfinancování transferů + P.V.4. Dlouhodobé podmíněné závazky ze zahraničních transferů + P.V.6. Ostatní dlouhodobé podmíněné závazky z transferů + P.VI. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku + P.VII. Další podmíněné závazky + P.VIII.3. Ostatní krátkodobá podmíněná pasiva + P.VIII.4. Ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva.

Ustanovení týkající se **inventarizace** majetku a závazků podle zákona o účetnictví, § 30 se použijí i pro inventarizaci jiných aktiv a jiných pasiv, včetně skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů. Podrozvahové účty podléhají také dokladové inventarizaci.

2. Kdy účtovat na podrozvahových účtech

Podmínky účtování na těchto účtech stanovuje ČÚS č. 701, bod 5 – Podrozvahové účty. Na podrozvahových účtech se účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize, a to jak v průběhu účetního období, tak ke konci rozvahového dne.

Zjistí-li účetní jednotka, že nejsou již splněny podmínky pro účtování v knize podrozvahových účtů a tato skutečnost zakládá povinnost provedení zápisu v hlavní knize, provádí se zápis v knize podrozvahových účtů a zápis v hlavní knize ve stejný okamžik. Stejně tak, pokud zanikl důvod pro zachycení určité skutečnosti v hlavní knize a zároveň byly splněny podmínky pro zaúčtování v knize podrozvahových účtů.

Postupujeme podle předchozích odstavců a dále zjišťujeme, zda:

- **informace je významná**
 - pro uživatele účetní závěrky
 - pro rozhodování účetní jednotky
- **cena informace je přiměřená**
- **informace není duplicitní.**

Informace je významná Cena informace je přiměřená

Tyto dva body dávají účetní jednotce možnost neúčtovat na podrozvahových účtech o všech skutečnostech. Zjišťují, jaký praktický význam bude pro uživatele daná informace mít a jaká bude „pracnost“ zjištění této informace, zda náklady na získání informace nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Podle toho účetní jednotka zváží, zda bude o daném případě účtovat či nikoliv. Problematika významnosti podrozvahových účtů je rozvedena v § 19 odst. 6 zákona o účetnictví a bodu 6.7. ČÚS č. 701.

Podle bodu 5.2. ČÚS č. 701 účetní jednotka na podrozvahových účtech „účtuje o významných skutečnostech, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít, nebo jejichž zachycení a zobrazení v účetní závěrce podává jejímu uživateli informaci využitelnou pro jeho rozhodování nebo úsudek.“

§ 19 odst. 6 zákona o účetnictví: „Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá ...“

Pravidla účtování na podrozvahových účtech upraví účetní jednotka ve **vnitřním předpisu**. Uvede skutečnosti, které **neurčuje** přímo jiný právní předpis (Český účetní standard nebo vyhláška) tedy případy, u kterých si může účetní jednotka sama určit hranice významnosti. Nemusí tak přemýšlet u každého jednotlivého případu, zda je nebo není významný. Klíčovým bodem vnitřního předpisu bude právě **stanovení významnosti informace** neboli **rozhodnutí**, o čem bude účetní jednotka účtovat a o čem už nikoliv.

Ve vnitřním předpisu upraví účetní jednotka pouze ty účetní případy, které v účetní jednotce vznikají, a bude se o nich účtovat. **Neupravují** tedy všechny možné níže uvedené příklady.

Dále může stanovit s ohledem na významnost u některých účetních případů, že okamžikem účtování na podrozvahových účtech je **rozvahový den**. Informace se považuje v tomto případě za významnou, pokud je využitelná pro uživatele účetní závěrky sestavované ke konci rozvahového dne. Např. hodnota majetku k 31. 12., který předal zřizovatel své příspěvkové organizaci k hospodaření.

Pravidla významnosti informace se obvykle stanovují (viz bod 6.5. ČÚS č. 701):

- konkrétní částkou, limitem – používá se např. u drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku s pořizovací cenou pod hranicí 3 000 Kč (resp. 7 000 Kč), kdy si účetní jednotka určí dolní hranici, od které bude uvedený majetek evidovat na účtech 901 nebo 902.
- procentem (z obratu, z výše aktiv, ...) – například účetní jednotka je příjemcem transferu. Nastane-li skutečnost, která je natolik určitá a významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu (při uzavření smlouvy), pak si může účetní jednotka stanovit, že po dosažení hodnoty stanovené určeným procentem z aktiv, zaúčtuje hodnotu transferu na účty 915 nebo 955.
- typovým výčtem případů – lze použít např. při stanovení typů podmíněných pohledávek a závazků, o kterých účetní jednotka chce mít přehled a tudíž o nich bude účtovat bez ohledu na jejich výši
- stanovením jiných limitů. Účetní jednotka může pro různé skutečnosti nastavit významnost informace různě, nemusí se držet pouze jedné z uvedených možností
- nebo kombinací.

Na tomto místě je nutné rovněž zdůraznit, že **jsou skutečnosti, o kterých účetní jednotka na podrozvaze účtovat musí a které nelze významností informace omezit**. Na tyto účetní případy je upozorněno v **části 3**. této metodické pomůcky u konkrétních příkladů účtování.

➤ **informace není duplicitní**

Tato podmínka znamená, že jedna a ta samá informace nemá být současně zaznamenána v hlavní knize a na podrozvaze, ale vždy jen v jedné z těchto účetních agend. Zjistí-li tedy účetní jednotka, že např. u pohledávky nebo závazku již nejsou splněny podmínky pro účtování v knize podrozvahových účtů a současně uvedený účetní případ zakládá povinnost provedení zápisu v hlavní knize, odúčtuje účetní jednotka pohledávku nebo závazek z podrozvahového účtu a ve stejný okamžik zaúčtuje na rozvahový účet. Stejně tak naopak. Dalším příkladem může být zaúčtování lesního porostu na podrozvahovém účtu. Protože je tato informace již uváděna na rozvahovém účtu 031 – Pozemky, není potřeba účtovat na podrozvahovém účtu.

3. Příklady účtování na podrozvahových účtech

901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek

Nehmotný majetek, který **nesplňuje** pouze podmínku dolní hranice 7 000 Kč pro vykazování na účtu 018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Je-li pro obec tato znalost podstatná pro posouzení majetkoprávní situace, může si obec vnitřním předpisem upravit podmínky pro zaúčtování tohoto majetku (např. dolní hranice pro zaúčtování 1 000 Kč). Pokud není informace o určitém majetku pro účetní jednotku podstatná pro posouzení majetkoprávní situace, uvede do směrnice, že o tomto majetku nebude účtovat a z jakého důvodu.

902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek

Hmotný majetek, který **nesplňuje** pouze podmínku dolní hranice 3 000 Kč pro vykazování na účtu 028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek. Je-li pro obec tato znalost podstatná pro posouzení majetkoprávní situace, může si obec vnitřním předpisem upravit podmínky pro zaúčtování tohoto majetku (např. dolní hranice pro zaúčtování 1 000 Kč). Pokud není informace o určitém majetku pro účetní jednotku podstatná pro posouzení majetkoprávní situace, uvede do směrnice, že o tomto majetku nebude účtovat a z jakého důvodu.

905 – Vyřazené pohledávky

Obsahuje práva na peněžité plnění v případě, že již zanikl nárok účetní jednotky na vymáhání plnění, ale je zde předpoklad, že dlužník svoji povinnost zcela nebo zčásti splní, nebo je zde předpoklad, že bude plněno jinou osobou; dále obsahuje pohledávky, které účetní jednotka již nevykazuje v rozvaze, ale z jiných právních předpisů nebo z potřeb účetní jednotky vyplývá potřeba jejich sledování. Povinnost účtovat vyplývá z ČÚS č. 706, bodu 6.2. Účtování nelze omezit hranicí významnosti. Na tomto účtu se **neúčtuje** o zániku pohledávky z důvodu prekluze pohledávky.

909 – Ostatní majetek

Na tomto účtu účtují zřizovatelé příspěvkových organizací o majetku, který předaly své příspěvkové organizaci k hospodaření. O tomto účtuje obec nejpozději k 31. 12. příslušného roku. Ve směrnici uvede, ke kterému dni bude o tomto majetku účtovat. Hodnota majetku na podrozvahovém účtu musí být odsouhlasena v rámci inventarizace. Tzn., že zřizovatel v rámci dokladové inventury odsouhlasí účet 909 na provedenou fyzickou inventuru příspěvkovou organizací. Účtování **nelze omezit hranicí významnosti**.

Dále je zde sledován majetek vložený do DSO, ve kterém je obec členem. DSO vede majetek na rozvahových účtech. Majetek inventarizuje obec (dokladová inventura) i DSO (fyzická inventura). Účtování **nelze omezit hranicí významnosti**.

Dále účetní jednotka na tomto účtu vede majetek, který využívá a není veden v rozvaze z důvodu jeho povahy (např. přísně zúčtovatelné tiskopisy) a dále další majetek, o kterém tak rozhodne vnitřním předpisem.

U účtových skupin 91 – 99 účtujeme o tzv. podmíněných závazcích a pohledávkách. Podmínkou pro účtování na těchto účtech je **existence konkrétní vyčíslitelné smluvní podmínky**, která vytvoří **podmíněnost** pohledávky nebo závazku.

Jednotlivé účty podmíněných pohledávek a závazků se dělí na **krátkodobé a dlouhodobé**. Za krátkodobé se považují takové podmíněné pohledávky a podmíněné závazky, u nichž účetní jednotka **předpokládá**, že splnění všech podmínek pro provedení účetního zápisu v hlavní knize nastane v období do jednoho roku včetně. Ostatní podmíněné pohledávky a podmíněné závazky se považují za dlouhodobé (z § 48 vyhlášky, odst. 6).

Oceňování podmíněných aktiv a podmíněných pasiv (§ 72):

- **Krátkodobé** podmíněné pohledávky, ostatní krátkodobá podmíněná aktiva, krátkodobé podmíněné závazky a ostatní krátkodobá podmíněná pasiva se oceňují v předpokládané výši pohledávek a závazků.
- **Dlouhodobé** podmíněné pohledávky, ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva, dlouhodobé podmíněné závazky a ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva se oceňují ve výši ocenění stanoveném v úhrnu **za 3 následující účetní období**.
- V případě, že je stanovena **konkrétní výše** podmíněných aktiv nebo podmíněných pasiv (např. smlouvou), stanoví se výše ocenění podle této smlouvy.
- Dlouhodobé podmíněné pohledávky, ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva, dlouhodobé podmíněné závazky a ostatní dlouhodobá podmíněná pasiva se ocení **ke konci rozvahového dne**, § 72 odst. 6 vyhlášky.

913 a 953 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné pohledávky ze zahraničních transferů

Podmínkou pro účtování na tyto účty je **přímá smlouva se zahraničním subjektem**. Poskytovatel podpory má sídlo v zahraničí. Účtování transferu podle ČÚS 703, bod 4.5. Účetní jednotka účtuje o podmíněné pohledávce v okamžiku, kdy podala příslušnou žádost. Povinnost účtovat vyplývá z ČÚS č. 701, bodu 6.7. Účtování **nelze omezit hranicí významnosti, o těchto prostředcích se účtuje vždy**.

915 a 955 – Ostatní krátkodobé a dlouhodobé podmíněné pohledávky z transferů

Účtování transferů podle ČÚS č. 703, bod 4.6. Zjistí-li příjemce tuzemských transferů, že došlo ke skutečnosti, která je natolik určitá a významná, že zakládá možnost poskytnutí transferu. Lze upravit stanovením hranice významnosti.

916 a 956 – Ostatní krátkodobé a dlouhodobé podmíněné závazky z transferů

Účtování transferů podle ČÚS č. 703, bod 4.2. v případě, kdy je obec poskytovatelem dotace. Lze upravit stanovením hranice významnosti.

911, 912 a 951, 952 – na těchto účtech obce a DSO neúčtují

923 a 924 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou na základě smlouvy o výpůjčce

Týká se situací, kdy smlouva o výpůjčce, ve které obec figuruje jako půjčitel, obsahuje podmínku úhrady škod způsobených účetní jednotce nebo sankcí při zničení nebo odcizení majetku účetní jednotky.

Př.: Obec vybaví zubní ordinaci hmotným majetkem a zapůjčí jej ordinujícímu lékaři. Do smlouvy zaneše podmínku, jaké bude finanční plnění v případě, že se majetek vrátí poškozený – účtujeme o podmíněné pohledávce ve výši smluvně stanoveného plnění.

931 až 934 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku a z jiných smluv

Obec bude například prodávat dlouhodobý majetek, pohledávka bude splácena zálohově. Do smlouvy obec zakotví podmínku, co se stane v případě, že dlužník nebude plnit smlouvu. Doporučujeme upravit vnitřní směrnici o významnost s uvedením částky, od které by se zápis provedl a stanovit takovou hranici, aby se účtovalo jen o velmi významných částkách. Obdobně u významných pronájmů, pokud byla ve smlouvě zakotvena podmínka např. v případě neplnění.

947 a 948 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

Účtuje se k okamžiku podání návrhu na soudní řízení, je možné upravit významností informace od určité částky.

961 až 964 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné závazky z operativního a finančního leasingu

Obsahuje výši splátek, které účetní jednotka předpokládáně uhradí z titulu uzavřených leasingových smluv.

965 a 966 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce

Týká se situací, kdy smlouva o výpůjčce, ve které obec figuruje jako vypůjčitel, obsahuje podmínku úhrady škod způsobených účetní jednotkou nebo sankci při zničení nebo odcizení majetku.

Př.: Obec má vypůjčený majetek od jiné osoby. Ve smlouvě je zanesena podmínka, že v případě poškození majetku nebo jeho zcizení musí obec uhradit škodu – účtujeme o podmíněném závazku ve výši smluvně stanovené sankce.

971 a 972 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku

Příkladem může být pořízení dlouhodobého majetku obcí na splátky. Majetek je ve vlastnictví obce – byl doručen návrh na zápis KÚ před úhradou celé kupní ceny. Obec hradí kupní cenu na základě splátkového kalendáře. Ve smlouvě je zakotvena sankce v případě neuhrazení kupní ceny kupcem.

981 a 984 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné závazky z garancí jednorázových a ostatních

Účtuje se zde o poskytnutých zárukách, zástavách (ve výši hodnoty zástavy dle smlouvy), poskytnutých depozitech a ostatních poskytnutých zajištěních za jiné osoby.

985 a 986 – Krátkodobé a dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

Účtuje se v případě, že příslušné řízení již bylo zahájeno, a to o předpokládané výši plnění ze strany obce. Jedná se o budoucí riziko, jehož následek je spíše pravděpodobný a nesplňuje hranici významnosti pro účtování o rezervách. Je možné upravit významností informace od určité částky. Jako důvod uvede účetní jednotka např. skutečnost, že informace není pro ni významná z hlediska rozhodování řídicích pracovníků.

991 a 992 – Ostatní krátkodobá a dlouhodobá podmíněná aktiva

Účtuje se např. o možnosti čerpání kontokorentu u banky, je možné upravit významností informace od určité částky.

993 a 994 – Ostatní krátkodobá a dlouhodobá podmíněná pasiva

Obsahuje skutečnosti, které vyjadřují trvalé nebo dočasné zvýšení pasiv při splnění předem stanovených podmínek. Obce sem účtují zajištění vlastních přijatých úvěrů (dokument 13/2014 z 22. 9. 2014).

Velmi stručné shrnutí:

- vždy účtujeme transfery, které se týkají prostředků ze zahraničí
- vždy účtujeme, pokud tak určuje právní předpis – např. vyřazení pohledávek podle ČÚS č. 706, bod 6.2.
- vždy účtujeme o významných informacích. Ty pak účetní jednotka upraví ve vnitřním předpisu zdůvodněním a hranicemi významnosti.

4. Odkazy na právní předpisy

Problematika účtování na podrozvahových účtech a významnost informace je uvedena zejména v následujících předpisech:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví – §§ 4, 7, 13, 14, 19 odst. 6 (významnost informace), §25 odst. 2, § 30

Vyhláška č. 410/2009 Sb. – §§ 45, 47 - 54, §72 a 78

Český účetní standard č. 701 – zejména body 5. a 6.

Český účetní standard č. 702 – bod 2.2.

Český účetní standard č. 703 Transfery – zejména bod 4.

Český účetní standard č. 705 Rezervy – zejména bod 3.8. a 3.9.

Český účetní standard č. 706 Opravné položky a vyřazení pohledávek – body 6.2. a 6.3.