OBEC BŘEZINA

SMĚRNICE K PODROZVAHOVÝM ÚČTŮM

K §45-54 vyhlášky č. 410/2009 Sb., ČÚS 701.

Platnost: od roku 2016

Pro účetní případy roku 2016, použití od zahájení účtování účetních případů roku 2016.

Navazující normy (směrnice)*:*

1. Oběh účetní dokladů
2. Časové rozlišení nákladů a výnosů, včetně dohadných položek
3. Opravné položky k pohledávkám

Zkratky
OUUP Okamžik uskutečnění účetního případu
FÚ Finanční úřad
NKÚ Nejvyšší kontrolní úřad

Čl. 1

Právní rámec pro zpracování vnitřní normy

Vyhláška č. 410/2009 Sb. a ČUS č. 701
Výtah z ČÚS 701

4. Podrozvahové účty

4.1. V knihách podrozvahových účtů 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.**

4.2. V knihách podrozvahových účtů se na podrozvahových účtech v účtových skupinách 90 až 99 v souladu s ustanoveními § 47 až 55 vyhlášky účtuje o **významných skutečnostech,** jejichž znalost je **podstatná pro posouzení majetkoprávní situace** účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů, které lze využít, nebo jejichž zachycení a zobrazení v účetní závěrce podává jejímu uživateli **informaci využitelnou pro jeho rozhodování nebo úsudek.**

4.3. Zápisy v knize podrozvahových účtů se uskutečňují tak, že se provádí na stranu MÁ DÁTI nebo na stranu DAL podrozvahového účtu, která je stejná jako při předcházejícím nebo následujícím zápisu na příslušný (související) účet v hlavní knize. Zápisy na účtu 999 se provádí tak, že strana MÁ DÁTI zajišťuje podvojný zápis na straně DAL jiného podrozvahového účtu, a naopak. Zápisy v knize podrozvahových účtů lze provádět také s kladným nebo záporným znaménkem tak, že podle výše uvedeného je přírůstek stavu příslušného podrozvahového účtu označován kladným znaménkem a snížení stavu příslušného podrozvahového účtu je označováno záporným znaménkem.

5.8. Ve vztahu k účtování na podrozvahových účtech se považuje informace za významnou, pokud je využitelná pro uživatele účetní závěrky sestavované ke konci rozvahového dne nebo pro rozhodování řídících pracovníků účetní jednotky nebo je nutná pro plnění dalších informačních povinností účetní jednotky; s ohledem na tuto významnost může v případě některých účetních případů být okamžikem účtování na podrozvahových účtech rozvahový den. Za významnou informaci se považuje vždy informace o transferu, který se z části nebo zcela týká prostředků ze zahraničí.

Na základě výše uvedených ustanovení ČÚ č. 701 stanoví účetní jednotka významnost a využitelnost informace a dále datum uskutečnění pro podrozvahovou evidenci touto vnitřní normou.

Základní zásady evidence na podrozvahových účtech:

1. Evidovaná skutečnost není v jiné evidenci, která je součástí účetní závěrky nebo součástí výkazu o plnění rozpočtu (předmětem rozvahy, rozpočtu, …).

2. Jedná se o pohledávky a závazky podmíněné, viz níže uvedeny odvolávky na definice podmíněné pohledávky a podmíněného závazku
3. Významnost informace je stanovena rozdílně u účtových skupin.
4. Bude vždy posuzována využitelnosti informace uživatelem účetní závěrky a zohledněny náklady na získání informace ve vztahu k jejímu přínosu.
5. Okamžik uskutečnění účetního případu je rozvahový den, pokud nebude určeno jinak.

Čl. 2

Majetek účetní jednotky

Účet 901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek a Účet 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek, slouží jako tzv. operativní evidence, tudíž není povinnost na těchto účtech účtovat a účetní jednotkou nebudou tyto účty používány.

Účet 903 - Ostatní majetek - obsahuje majetek, který má účetní jednotka ve vlastnictví nebo jí přísluší hospodaření k tomuto majetku, který je předmětem účetnictví, ale není vykazován v rozvaze a není uveden na jiných podrozvahových účtech.

Účet 903

Na účtu 903 bude účetní jednotka evidovat:

- Drobný hmotný majetek s cenou do 3000,-Kč pořízený v pořizovacích cenách.
- Majetek vložený a vytvořený v DSO, kde je účetní jednotka členem, a to v pořizovacích cenách.
- Majetek nehmotný, pokud není jeho evidence umožněna předpisem v rozvaze, ale účetní jednotka jej využívá (plány rozvoje, studie, koncepce, analýzy, pasporty, územně plánovací dokumentaci apod.), a to v pořizovacích cenách
- Majetek kulturní hodnoty nebo majetek místní hodnoty (pomníky, smírčí kameny, kříže, crazy předměty, základní kameny, pamětní desky) jejichž evidence v rozvaze by zkreslovala věrný obraz, a jejichž ocenění je ve výši nákladů na obnovu nebo ve výši 1 Kč a toto ocenění má sníženou vypovídací schopnost.
- Oceněné části sbírek muzejní nebo galerijní hodnoty, pokud je nevedete v rozvaze.

Evidence se provádí – rozvahový den ve výši inventurních soupisů, zápisem 903. XX MD/999 D. Tímto zápisem se zároveň nahradí původní evidovaná hodnota.

Čl. 3

Odepsané pohledávky a závazky

Účet 911

Na účtu 911 bude účetní jednotka evidovat tyto odepsané pohledávky:

- Pohledávky, při jejichž vymáhání může dlužník namítnout promlčení
- Pohledávky, na které zanikl právní nárok, ale za změny podmínek je možné plnění (např. podmínečně prominuté pohledávky nebo podmínečné vzdání se práva)
- Pohledávky z důvodu přehledu o neplatičích

Odepsané pohledávky budou na tomto účtu evidovány do doby, než bude velmi pravděpodobné, že nedojde k jejich plnění nebo do doby pro potřeby účetní jednotky evidence o neplatičích.
Okamžik uskutečnění účetního případu – okamžik převedení pohledávky na podrozvahu z rozhodnutí účetní jednotky nebo dle směrnice o evidenci pohledávek, případně k rozvahovému dni

Účet 912

Účetní jednotka bude odepisovat jen takové závazky, u kterých nebude předpoklad splnění povinnosti. Zde bude účetní jednotka sledovat odepsané závazky jen v případě potřeby jejich dalšího sledování, pokud takový důvod bude identifikován. Dále v případě že sledování odepsaného závazku podá uživateli účetní závěrky informaci využitelnou pro jeho rozhodování nebo úsudek.

Odepsané závazky budou na tomto účtu evidované jen do doby plnění účelu evidence. Nelze konkrétně určit ostatní podmínky evidence, protože účetní jednotka obsahově účet nemá naplněn.

Čl. 4

Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou

Dle § 51 a obsahového vymezení položek se jedná o případy, kdy majetek účetní jednotky využívá jiná osoba na základě nájemních smluv, smluv o výpůjčce a dalších a tato osoba na majetku způsobí škodu nebo majetek odcizí a musí jej peněžně účetní jednotce nahradit. Jedná se tedy o případy, kdy nehmotný majetek nebo jeho část se změní ve finanční majetek. Pokud účetní jednotka tuto skutečnost zjistí, bude finanční příjem rozpočtovat nebo jej zahrne do rozpočtového výhledu, evidence na těchto účtech by tedy byla duplicitní. Obsahově se nejedná o podmíněnou pohledávku.

Účetní jednotka informaci zobrazovanou na těchto účtech nepovažuje za významnou ani využitelnou, tedy na účtech skupiny 92 nebude účetní jednotka účtovat.

Čl. 5

Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva

5.1. Smlouvy o prodeji dlouhodobého majetku

P.IV.1. (účet 931) Krátkodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku“ obsahuje budoucí pohledávky, které mají vzniknout do konce účetního období z titulu plnění z uzavřených smluv týkajících se prodeje dlouhodobého majetku, například zálohy nebo splátky,
„P.IV.2. (účet 932) Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku“ obsahuje budoucí pohledávky, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích z titulu plnění z uzavřených smluv týkajících se prodeje dlouhodobého majetku, například zálohy nebo splátky,

Účetní jednotka na účtech 931 a 932 bude sledovat podmíněné pohledávky při splnění těchto kritérií, které musí být splněny současně:

1. Hodnoty ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku, i když se bude jednat o zálohu, splátku nebo kupní cenu nejsou předmětem rozpočtu nebo rozpočtového výhledu.
2. Splňují definice podmíněného aktiva dle IPSAS 19: „Podmíněné aktivum je pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jeho existence bude potvrzena pouze tehdy, jestliže dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou jednotky.“
3. Hodnota kupní ceny je nad 100 tis. Kč.

Zejména se bude jednat o smlouvy o smlouvách budoucích, kde sepsání smlouvy a její realizace bude podmíněno vnějšími událostmi v budoucnu. Případně o pohledávky mimosmluvní.
Okamžik uskutečnění účetního případu – datum podpisu smlouvy o smlouvě budoucí, zjištění skutečnosti nebo rozvahový den
Zaúčtování: 93X. XXMD/999D.
Definice pojmu mimosmluvní je u bodu 8.1.

5.2. Pohledávky z jiných smluv

„P.IV.3. (účet 933) Krátkodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv“ obsahuje budoucí pohledávky, které mají vzniknout do konce účetního období z titulu plnění z uzavřených smluv, s výjimkou smluv podle písmene a), například z titulu nájemného,
„P.IV.4. (účet 934) Dlouhodobé podmíněné pohledávky z jiných smluv“ obsahuje budoucí pohledávky, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích z titulu plnění z uzavřených smluv, s výjimkou smluv podle písmene b), například z titulu nájemného,

Účetní jednotka bude postupovat dle bodu 5.1.

5.3. Transfery

„P.IV.5. (účet 939) Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí“ obsahuje předpokládané pohledávky nebo příjmy, které mají vzniknout do konce účetního období na základě individuálních rozhodnutí příslušných subjektů týkajících se prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí, pokud příslušná žádost již byla podána,
„P.IV.6. (účet 941) Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí“ obsahuje předpokládané pohledávky nebo příjmy, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích na základě individuálních rozhodnutí příslušných subjektů týkajících se prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí, pokud příslušná žádost již byla podána,

„P.IV.7. (účet 942) Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům“ obsahuje předpokládané pohledávky nebo příjmy, které mají vzniknout do konce účetního období a nejsou uvedeny v písmenech e) a i), a které mají vzniknout na základě individuálních rozhodnutí příslušných orgánů státní správy nebo samosprávy nebo mohou vzniknout na základě jiného projevu vůle jiné osoby, například granty a dary,
„P.IV.8. (účet 943) Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům“ obsahuje předpokládané pohledávky nebo příjmy, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích a nejsou uvedeny v písmenech f) a j), a které mají vzniknout na základě individuálních rozhodnutí příslušných orgánů státní správy nebo samosprávy nebo mohou vzniknout na základě jiného projevu vůle jiné osoby, například granty a dary,

Účetní jednotka bude na účet 939,941-3 účtovat v souladu s ČÚS č. 70X (transfery).

5.4. Podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení

„P.IV.11. (účet 947) Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení“ obsahuje budoucí nároky na plnění, která mají vzniknout do konce účetního období na základě individuálních rozhodnutí příslušných orgánů státní správy, samosprávy nebo soudů, pokud příslušné řízení již bylo zahájeno,
„P.IV.12. (účet 948) Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení“ obsahuje budoucí nároky na plnění, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích na základě individuálních rozhodnutí příslušných orgánů státní správy, samosprávy nebo soudů, pokud příslušné řízení již bylo zahájeno,

Na účtech 947 a 948 bude účetní jednotka evidovat:
V souladu s obsahovým vymezením:
Podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních a jiných řízení
Okamžik uskutečnění účetního případu - k datu podání návrhu na zahájení soudního řízení
A dále:
Podmíněné pohledávky z podaných žádostí o prominutí penále a odvodů uložených kontrolními orgány (NKÚ, FÚ)
Okamžik uskutečnění účetního případu – k datu podání žádosti o prominutí (nebo k rozvahovému dni)
Jedná se o případy, kdy výsledek je nejistý, jinak jsou pohledávky předmětem evidence v rozvaze. Nejedná se o pohledávky, které jsou evidovány v rozvaze a zároveň soudně vymáhané.

5.5. Ostatní podmíněná aktiva

„P.IV.13. (účet 949) Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva“ obsahuje skutečnosti, které vyjadřují trvalé nebo dočasné zvýšení aktiv, ke kterému může dojít do konce účetního období při splnění předem stanovených podmínek, například možnost čerpání z kontokorentního účtu vedeného u banky,
„P.IV.14. (účet 951) Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva“ obsahuje skutečnosti, které vyjadřují trvalé nebo dočasné zvýšení aktiv, ke kterému může dojít v následujících účetních obdobích při splnění předem stanovených podmínek, například možnost čerpání z kontokorentního účtu vedeného u banky.

Na účtech 949 a 951 bude účetní jednotka evidovat s oddělenou analytikou:
- Věcná břemena, kde je účetní jednotka oprávněnou osobou
- Majetek ve výpůjčce
- Ostatní majetek s právem hospodaření
  a další

Okamžik uskutečnění účetního případu – k datu sepsání smluv o pronájmu, výpůjčce, o převodu majetku s právem hospodaření, v ostatních případech k rozvahovému dni
Účetní zápis: 949. XX (951. XX) MD/999 D.
Příklady evidence najdete v knize Metodika Majetek v obcích, kapitola 12 Podrozvaha, str. 134.

PASIVA
Čl. 6

Podmíněné závazky z důvodu užívání majetku jinou osobou

Účet 963-8

Dle § 53 a obsahového vymezení položek se jedná o případy, kdy obec je nájemcem, vypůjčitelem nebo využívá majetek na základě jiné smlouvy a z důvodu zavinění škody nebo majetku nebo jeho odcizení vzniká účetní jednotka povinnost peněžní úhrady. Tato povinnost bude zpravidla předmětem závazku v rozvaze.

Účetní jednotka informaci zobrazovanou na těchto účtech nepovažuje za významnou ani využitelnou, tedy na účtech 963-968 nebude účetní jednotka účtovat v roce 2010 v souladu s přechodným ustanovením vyhlášky č. 410/2009 Sb. V dalších letech zde bude evidovat pouze závazky, které jsou skutečně podmíněné a to od hranice významnosti 500 tis. Kč.

Čl. 7
Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva

Čl. 7.1. Smlouvy o pořízení dlouhodobého majetku a závazky z jiných smluv

Položka

„P.VI.1. (účet 971)Krátkodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku“ obsahuje budoucí závazky, které mají vzniknout do konce účetního období z titulu plnění z uzavřených smluv týkajících se pořízení dlouhodobého majetku, například zálohy nebo splátky,

„P.VI.2. (účet 972) Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku“ obsahuje budoucí závazky, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích z titulu plnění z uzavřených smluv týkajících se pořízení dlouhodobého majetku, například zálohy nebo splátky,

„P.VI.3. (účet 973) Krátkodobé podmíněné závazky z jiných smluv“ obsahuje budoucí závazky, které mají vzniknout do konce účetního období z titulu plnění z uzavřených smluv, s výjimkou smluv podle písmene a), například z titulu nájemného,

„P.VI.4. (účet 974) Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv“ obsahuje budoucí závazky, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích z titulu plnění z uzavřených smluv, s výjimkou smluv podle písmene b), například z titulu nájemného,

Viz komentář k bodu 5.2 o duplicitě rozpočtu a o možnosti sledování významných budoucích závazků.

Účetní jednotka na účtech 971 až 974 bude sledovat podmíněné závazky při splnění těchto kritérií, které musí být splněny současně:

(2) Hodnoty ze smluv, i když se bude jednat o zálohu, splátku nebo kupní cenu nejsou předmětem rozpočtu nebo rozpočtového výhledu.

(3) Splňují definice podmíněného závazku dle IPSAS 19:

„Podmíněný závazek je:

(a) pravděpodobná povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti a její existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou účetní jednotky; nebo

(b) existující povinnost, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázána, protože:

- není pravděpodobné, že ke splnění závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; nebo
- hodnota závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.“

3. Nejsou vykazovány v rozvaze jako závazky nebo jako rezervy.
4. Informace je v ocenitelné hodnotě nad 200 tis. Kč

Zejména se bude jednat o smlouvy o smlouvách budoucích, kde sepsání smlouvy a její realizace bude podmíněno vnějšími událostmi v budoucnu. Případně podmíněné závazky ze závazků mimosmluvních.

Mimosmluvní závazek je povinnost, která vzniká z takových aktivit jednotky, kde: (a) jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a veřejným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní povinnosti; a (b) v důsledku toho vytvořila jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové povinnosti budou splněny.

OUUP – datum podpisu sepsání smlouvy o smlouvě budoucí, datum zjištění skutečnosti nebo rozvahový den

Čl. 7.2. Závazky z transferů

„P.VI.5. (účet 975) Krátkodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU“ obsahuje předpokládané závazky nebo výdaje, které mají vzniknout do konce účetního období na základě individuálních rozhodnutí příslušných subjektů týkajících se prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí,

„P.VI.6. (účet 976) Dlouhodobé podmíněné závazky ze vztahu k prostředkům EU“ obsahuje předpokládané závazky nebo výdaje, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích na základě individuálních rozhodnutí příslušných subjektů týkajících se prostředků z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí,

Účetní jednotka bude na účet 975, 976 účtovat v souladu s ČÚS č. 70X (transfery).

Příklady postupů najdete na www.obecuctuje.cz v dokumentech ke stažení „RF dotace“. Využití těchto účtu však bude velmi vzácné – často jsou transfery hrazeny ex post a to až po kontrole uznatelných (někdy se používá slovo způsobilých) výdajů. Jedná se o případy vratek z finančních vypořádání, pokud jsou podmíněné.

Čl. 7.3. Závazky z činnosti zákonodárné

„P.VI.7. (účet 978) Krátkodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní“ obsahuje budoucí povinnosti k plnění, které mají vzniknout do konce účetního období na základě činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní, pokud již byly učiněny úkony směřující k rozhodnutí orgánu moci zákonodárné, výkonné nebo soudní,

„P.VI.8. (účet 979) Dlouhodobé podmíněné závazky vyplývající z právních předpisů a další činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní“ obsahuje budoucí povinnosti k plnění, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích na základě činnosti moci zákonodárné, výkonné nebo soudní, pokud již byly učiněny úkony směřující k rozhodnutí orgánu moci zákonodárné, výkonné nebo soudní,

Přiznávám, že mě moc příkladů nenapadá – např. že z důvodu změny zákona musíme odstranit nějakou ekologickou zátěž, z důvodu rozhodnutí nahradit nějakou škodu občanům? Asi také vratky jiných dotací, než z EU – třeba nedodržení podmínek – kapacita, výkon apod.?

Účetní jednotka na účtu 978 a 979 bude evidovat případy dle obsahového vymezení za podmínek splnění kritérií dle bodu 7.1.

Čl. 7.4. Závazky ze soudních sporů, správních a jiných řízení

„P.VI.11. (účet 983) Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení“ obsahuje budoucí povinnosti k plnění, které mají vzniknout do konce účetního období na základě individuálních rozhodnutí příslušných orgánů státní správy, samosprávy nebo soudů, pokud příslušné řízení již bylo zahájeno,

„P.VI.12. (účet 984) Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení“ obsahuje budoucí povinnosti k plnění, které mají vzniknout v následujících účetních obdobích na základě individuálních rozhodnutí příslušných orgánů státní správy, samosprávy nebo soudů, pokud příslušné řízení již bylo zahájeno,

Na účtech 983 a 984 bude účetní jednotka evidovat:
V souladu s obsahovým vymezením:
Podmíněné závazky ze soudních sporů, správních a jiných řízení
Okamžik uskutečnění účetního případu – k datu podání návrhu na zahájení řízení
A dále:
Podmíněné závazky identifikované na základě dílčích zpráv od kontrolních orgánů (NKÚ, FÚ)
Okamžik uskutečnění účetního případu – k datu zjištění skutečnosti nebo k rozvahovému dni
Účetní zápis: 999 MD/ 983.XX (984.XX) D

Jedná se o případy, kdy výsledek je nejistý, jinak jsou závazky předmětem evidence v rozvaze. Nejedná se o závazky, které jsou evidovány v rozvaze a zároveň soudně vymáhané nebo v jiném správním řízení.

Valenta Libor – starosta obce