

PŘÍLOHA Č. 1 - PROCES KONSOLIDACE, LEGISLATIVNÍ RÁMEC A PŘEHLED NEJDŮLEŽITĚJŠÍCH ÚČETNÍCH ZÁSAD

Obsah

1	Historický vývoj.....	1
2	Legislativní rámec.....	2
3	Účetní výkazy za Českou republiku.....	2
4	Základní vstupní data pro konsolidaci.....	3
5	Proces sestavování účetních výkazů za Českou republiku.....	4
6	Metody konsolidace a konsolidační operace.....	4
7	Vymezení Konsolidačního celku Česká republika.....	6
8	Účetní zásady a použité účetní metody.....	8
8.1	Konsolidační rozdíl.....	8
8.2	Deriváty.....	12

1 Historický vývoj

Na základě doporučení mise Světové banky¹ byla v České republice v roce 2007 zahájena usnesením vlády účetní reforma² zaměřená na zavedení aktuálního principu do účetnictví veřejného sektoru včetně propojení stávajících informačních systémů a zavedení nových s cílem zvýšit operativnost řízení a schopnost získávat včasné a úplné informace o finanční situaci subjektů státní správy a samosprávy.

Účetní reforma v České republice probíhala v několika etapách od zavedení aktuálních prvků, nových účetních metod a změny účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek (mezi které patří organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce a městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny) až po sestavování účetních výkazů za Českou republiku na konsolidované bázi. Velký význam mělo také vytvoření Integrovaného informačního systému Státní pokladna a centrálního systému účetních informací státu jako jednoho z jeho modulů. Účetní reforma znamenala revoluční posun v účtování, vykazování a ve změně systému práce ekonomických a účetních útvarů dotčených účetních jednotek.

Pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku bylo podstatné vymezení Konsolidačního celku Česká republika, v jehož rámci dochází ke konsolidaci účetních výkazů příslušných subjektů. Do Konsolidačního celku Česká republika byly různé skupiny účetních jednotek zapojovány postupně. **V první fázi v roce 2015 byly do konsolidace zahrnuty pouze organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce a městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudržnosti. V druhé fázi se Konsolidační celek Česká republika významně rozšířil**, a to o příspěvkové organizace, státní podniky, obchodní korporace ovládané státem nebo územním samosprávným celkem, veřejné výzkumné instituce a zdravotní pojišťovny. Určení Ministerstva financí jako jediného subjektu, který sestavuje konsolidované výkazy za Českou republiku a provádí veškeré konsolidační

¹ Doporučení bylo obsaženo ve Zprávě o dodržování standardů a souborů předpisů, Česká republika, účetnictví a audit, ze dne 17. 7. 2003.

² Formálně zahájena usnesením vlády České republiky č. 561 ze dne 23. května 2007.

operace, znamenalo podstatné zjednodušení jak pro krajské úřady, tak pro správce kapitol státního rozpočtu.

Od roku 2016 je konsolidační celek kompletní. I nadále však dochází ke změnám v sestavě konsolidovaných jednotek státu. Součástí Konsolidačního celku Česká republika již nejsou **Regionální rady regionů soudržnosti, neboť byly uplynutím dne 31. 12. 2021 zrušeny** zákonem č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Naopak od roku 2025 přibudou subjekty v nové právní formě, tzv. veřejné kulturní instituce. Podle zákona č. 263/2024 Sb., o veřejných kulturních institucích a o změně souvisejících zákonů (zákon o veřejných kulturních institucích), je budou moci zřizovat ministerstva a územní samosprávné celky.

2 Legislativní rámec

Základní pravidla pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku vymezuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který v § 23b stanovuje výkazy, které mají být za Českou republiku sestaveny, a zároveň určuje, že podmínky způsobu sestavení účetních výkazů za Českou republiku a pravidla konsolidace jsou obsaženy v prováděcích právních předpisech.

Těmito prováděcími právními předpisy jsou vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů a vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

Konsolidační vyhláška státu stanovuje zejména rozsah a způsob sestavování účetních výkazů, postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačních celků státu, metody konsolidace a uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetních výkazů za Českou republiku. Konsolidační vyhláška státu obsahuje závazné vzory účetních výkazů Souhrnný výkaz majetku a závazků státu, Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu a Kniha podrozvahových účtů.

Technická vyhláška o účetních záznamech určuje mj. pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů a dále rozsah a četnost předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu, z něhož jsou účetní údaje pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku získávány. Technická vyhláška o účetních záznamech obsahuje také závazné vzory účetních výkazů Seznam účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu (dále též jen „seznam“), Pomocný analytický přehled a Pomocný konsolidační přehled.

Ministerstvo financí dále vydává **metodické pomůcky** určené pro konsolidované jednotky státu. Jedná se například o návody na vyplnění seznamu a Pomocného konsolidačního přehledu nebo o pomůcku ke konsolidačním křížovým kontrolám.

3 Účetní výkazy za Českou republiku

Účetní výkazy za Českou republiku slučují majetek, vlastní kapitál, závazky, náklady a výnosy konsolidovaných jednotek státu při aplikaci příslušných metod konsolidace a při realizaci dalších konsolidačních operací.

Pro účetní konsolidaci na úrovni státu platí do značné míry obdobná pravidla jako pro konsolidaci účetních výkazů v komerční sféře. I zde je nejdůležitější konsolidační operací vyloučení vzájemných vztahů mezi účetními jednotkami, které jsou součástí konsolidačního celku. Vyloučením např.

vzájemných dodavatelsko-odběratelských vztahů (realizovaných zisků/ztrát) uvnitř konsolidačního celku poskytne účetní konsolidace takové ekonomicko-finanční údaje, jako by se jednalo o jedinou účetní jednotku, tj. bez dopadu vnitřních transakcí realizovaných mezi účetními jednotkami této skupiny.

Výsledné účetní výkazy za Českou republiku pak poskytují úplné informace o hospodářské situaci státu, o finanční pozici (majetku a závazcích) a finanční výkonnosti (nákladech a výnosech) České republiky jako celku.

Tyto účetní výkazy se zveřejňují na internetových stránkách Ministerstva financí spolu se Zprávou o účetních výkazech za Českou republiku. Konsolidovaná data lze zároveň nalézt na informačním portálu Monitor. Kromě krátkého přehledu základních ukazatelů a časových řad lze jednotlivé výkazy exportovat do formátu XLSX nebo PDF. Uživatel má také možnost v analytické části portálu filtrovat hodnoty dle vybraných kritérií.

4 Základní vstupní data pro konsolidaci

Základním zdrojem dat pro účetní výkazy za Českou republiku je centrální systém účetních informací státu, do kterého konsolidované jednotky státu pravidelně zasílají účetní záznamy. Pro konsolidaci se využívají účetní závěrky, seznamy, Pomocné analytické přehledy, Pomocné konsolidační přehledy a Pomocné konsolidační záznamy.

Seznam (7 063 výkazů)

Seznam slouží k identifikaci konsolidovaných jednotek státu. Je základním nástrojem, pomocí kterého jsou po vyhodnocení podmínek významnosti pro zahrnutí do dílčího konsolidačního celku státu vymezeny jednotlivé konsolidační celky státu a určeny konsolidované jednotky státu. Seznam předávají spravující jednotky, jimiž jsou správci kapitol státního rozpočtu, kraje, obce a dobrovolné svazky obcí.

Účetní závěrka (17 698 výkazů)

Pro účely účetní konsolidace státu jsou využívána data z účetní závěrky vybraných účetních jednotek, primárně z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, kde jsou obsaženy podstatné informace o stavu účtů v knize podrozvahových účtů.

Pomocný analytický přehled (1 956 výkazů)

Z Pomocného analytického přehledu jsou pro účely sestavování účetních výkazů za Českou republiku využívány zejména informace o partnerech a o změnách majetkových účastí. Jednotkami, které předávají Pomocný analytický přehled, jsou organizační složky státu, státní fondy, kraje, hlavní město Praha, obce, jejichž počet obyvatel přesahuje 3 000, a příspěvkové organizace, jejichž zřizovatelem je obec, kraj nebo dobrovolný svazek obcí a jejichž aktiva (netto) přesáhla ve dvou bezprostředně předcházejících účetních obdobích výši 100,0 mil. Kč.

Pomocný konsolidační přehled (511 výkazů)

Pomocný konsolidační přehled předávají, po splnění podmínek významnosti, především zdravotní pojišťovny, státní podniky, dobrovolné svazky obcí, veřejné výzkumné instituce a také obchodní korporace, které jsou ovládané státem nebo územním samosprávným celkem. Tento přehled obsahuje údaje z účetní závěrky ve struktuře účetních výkazů za Českou republiku.

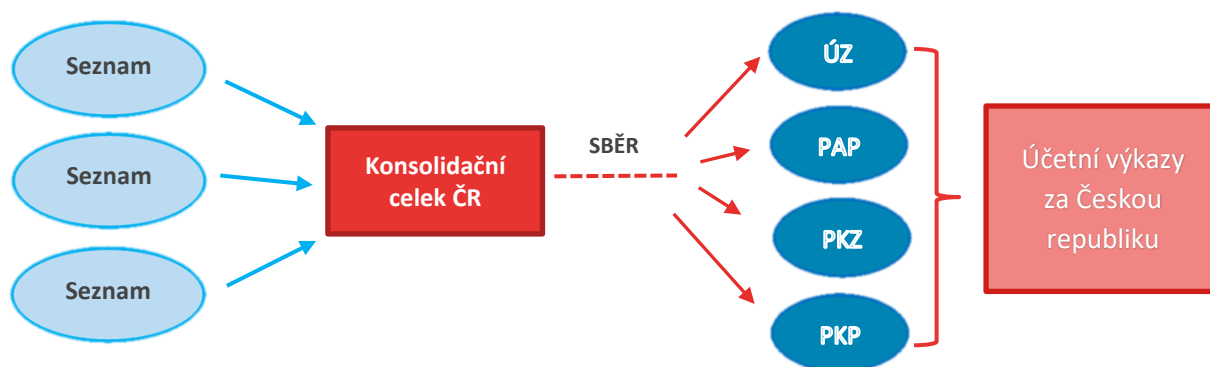
Pomocný konsolidační záznam (337 záznamů)

Pomocné konsolidační záznamy jsou předávány konsolidovanými jednotkami státu na vyžádání. Prostřednictvím Pomocných konsolidačních záznamů jsou vysvětlovány zejména významné rozdíly ve vzájemných vztazích, které jsou identifikovány na základě konsolidačních křížových kontrol a mohly by ovlivnit vypovídací schopnost účetních výkazů za Českou republiku.

5 Proces sestavování účetních výkazů za Českou republiku

Následující schéma znázorňuje zjednodušený proces sestavování účetních výkazů za Českou republiku a souvislosti mezi účetními záznamy a jednotlivými fázemi konsolidace státu.

Souvislosti mezi vstupními daty pro účely účetní konsolidace státu



ÚZ – účetní závěrka, PAP – Pomocný analytický přehled, PKZ – Pomocný konsolidační záznam, PKP – Pomocný konsolidační přehled

6 Metody konsolidace a konsolidační operace

Při sestavování účetních výkazů za Českou republiku jsou používány tři metody konsolidace, které slouží k zahrnutí účetních údajů účetní jednotky do konsolidovaných účetních výkazů.

- Zjednodušená metoda plné konsolidace,
- Metoda plné konsolidace,
- Metoda konsolidace ekvivalencí.

Zjednodušenou metodou plné konsolidace jsou zahrnovány především vybrané účetní jednotky (příspěvkové organizace, jako jsou např. základní a mateřské školy), jejichž majetková propojenost není přímo ve výkazech zachycena na rozdíl od majetkových účastí. Zjednodušená metoda plné konsolidace byla použita u konsolidovaných jednotek státu, které jsou založeny nebo zřízeny podle jiného právního předpisu, u územních samosprávných celků a městských částí hlavního města Prahy. Metoda spočívá v zahrnutí všech položek majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a podrozvahových položek po vyloučení vzájemných vztahů. Jedná se o součet veškerých vykazovaných hodnot na všech příslušných položkách vyjma všech vykazovaných vzájemných vztahů.

Metoda plné konsolidace je tradiční metodou běžně používanou v komerční sféře. Standardně se v této metodě vyjadřuje konsolidační rozdíl, tj. rozdíl mezi pořizovací cenou majetkového podílu v jednotce a jejím oceněním podle podílových účastí na výši vlastního kapitálu k datu akvizice. Pokud není obchodní podíl celý v držení většinového vlastníka, dochází u této metody k vyčíslení menšinových podílů. Metoda plné konsolidace byla použita u obchodních korporací, ve kterých je vykonáván alespoň 50,0% vliv státu nebo územního samosprávného celku na řízení a ovládání. Metoda spočívá v zahrnutí všech položek majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a podrozvahových položek po vyloučení hodnoty majetkové účasti v jednotce a vlastního kapitálu v jednotce k datu akvizice. Z daného předchozího vyloučení hodnot a případných menšinových (nekontrolních) podílů se vyjádří konsolidační rozdíl. Následně jsou standardně vylučovány vykázané vzájemné vztahy mezi konsolidovanými jednotkami státu.

Metoda konsolidace ekvivalencí, někdy také nazývaná jednořádková metoda, která je standardně používanou metodou v komerční sféře, se používá u konsolidovaných jednotek státu (obchodních korporací), ve kterých je uplatňován podstatný vliv nebo společný vliv státu nebo územního samosprávného celku. Na straně aktiv dochází k přecenění hodnoty majetkové účasti v jednotce ve výši obchodního podílu na vlastním kapitálu jednotky k datu sestavování konsolidovaných účetních výkazů a vyjádření konsolidačního rozdílu. Na straně pasiv dochází k zahrnutí vlastního kapitálu jednotky ve výši obchodního podílu k datu sestavování konsolidovaných účetních výkazů po odečtení hodnot obchodního podílu na vlastním kapitálu jednotky k datu akvizice. Zároveň dochází k vykázaní poměrné části výsledku hospodaření konsolidované jednotky ve výši podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný nebo společný vliv na samostatné položce souhrnného výkazu nákladů a výnosů státu. Vylučují se takové vztahy, které mají dopad na hodnotu vlastního kapitálu jednotky.

Agregované účetní jednotky předávají výkazy, jejichž položky nejsou rozepsány po partnerech a jsou agregovány pod technické jednotky. Eliminace se provádí na úrovni technických jednotek podle toho, co vykazala protistrana, případně u položek, kde je partner zřejmý (např. v oblasti daní). Agregovanou účetní jednotkou jsou obce a příspěvkové organizace, které nepředávají Pomocný analytický přehled, a také dobrovolné svazky obcí, které nepředávají Pomocný konsolidační přehled. U těchto jednotek nedochází ke konsolidaci kapitálu.

Přehled použitých metod konsolidace

Druh účetní jednotky	Metoda konsolidace			Dceřiné společnosti	Agregované účetní jednotky
	Plná	Plná zjednodušená	Ekvivalence		
Organizační složka státu - správce kapitoly		44			
Organizační složka státu		237			
Státní fond		6			
Státní příspěvková organizace		207			
Národní podnik		1			
Státní organizace		1			
Státní podnik		27			
Veřejná výzkumná instituce		57			
Kraj		13			
Obec		463			5 791
Městská část hl. m. Prahy		57			
Dobrovolný svazek obcí		91			599
Příspěvková organizace		6 516			3 634
Zdravotní pojišťovna		7			
Obchodní korporace	262		61	114	
Nadace		1			
Obecně prospěšná společnost		2			
Vinařský fond		1			
Celkem	262	7 731	61	114	10 024

Konsolidační operace představují jednotlivé kroky vedoucí k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Jedná se například o použití výše zmíněných metod konsolidace včetně dalších úprav a procesů, jako je například převod zůstatků z minulých let, odsouhlasení vzájemných vztahů nebo vylučování vzájemných vztahů.

7 Vymezení Konsolidačního celku Česká republika

Prvním krokem v procesu sestavování účetních výkazů za Českou republiku je vymezení dílčích konsolidačních celků státu a Konsolidačního celku Česká republika, resp. určení rozsahu účetních jednotek a dalších subjektů, které budou do konsolidace státu vstupovat. Jedná se o velmi důležitou etapu, která začíná u spravujících jednotek vyhotovením seznamů a jejich předáním do centrálního systému účetních informací státu. Seznam je primárním nástrojem pro vymezení konsolidačních celků státu, pomocí kterého Ministerstvo financí, po vyhodnocení výše vlivu na řízení a ovládání a kritérií významnosti, identifikuje jednotlivé konsolidované jednotky státu. Mezi účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku státu patří především organizační složky státu, státní fondy, zdravotní pojišťovny, obce, kraje, příspěvkové organizace, dobrovolné svazky obcí. Tyto účetní jednotky jsou zahrnuty do konsolidace vždy. Do konsolidace jsou pak dále zahrnuty významné státní podniky, veřejné výzkumné instituce nebo obchodní korporace, ve kterých má stát nebo územní samosprávné celky vliv na řízení a ovládání. Hladina významnosti pro zahrnutí do konsolidačního celku ČR je pro tyto účetní jednotky stanovena dle § 9 a 10 konsolidační vyhlášky státu. Přehled konsolidovaných jednotek státu je vymezen ve [výčtu konsolidovaných jednotek státu a dalších subjektů](#), který je každoročně zveřejňován na

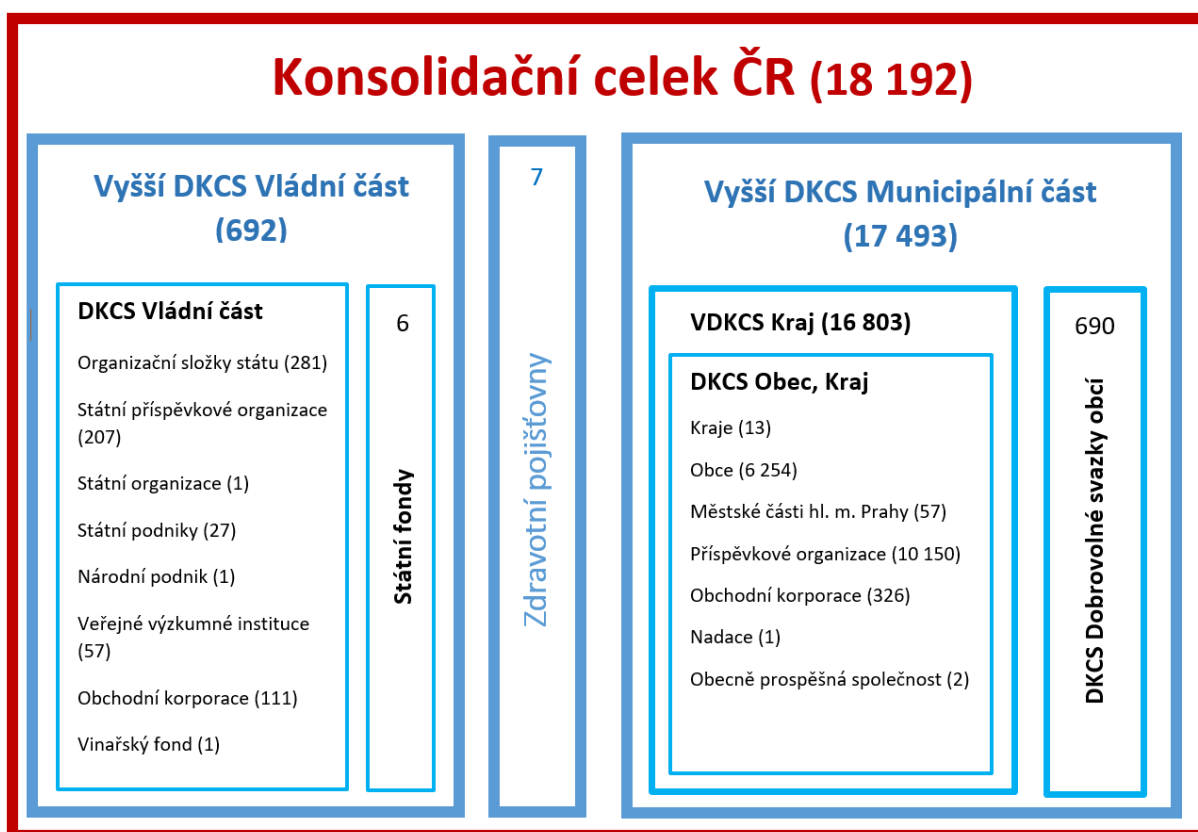
internetových stránkách Ministerstva financí, a to do 10. února běžného roku. Konsolidované jednotky státu následně předávají do centrálního systému účetních informací státu účetní data, na základě nichž jsou jejich účetní údaje konsolidovány. Jedná se o tyto účetní záznamy:

- **účetní závěrka,**
- **Pomocný analytický přehled,**
- **Pomocný konsolidační přehled.**

Následně dochází k posouzení úplnosti a správnosti vykázaných dat v předaných účetních záznamech.

Na základě tohoto posouzení jsou z účetní konsolidace státu vyloučeny konsolidované jednotky státu, jestliže:

- spravující jednotka chybně uvedla v seznamu hodnoty, na základě kterých došlo k zahrnutí účetní jednotky do Konsolidačního celku Česká republika,
- hodnoty kritérií významnosti účetní jednotky uvedené v seznamu byly ovlivněny mimořádnými událostmi, které se již nebudou opakovat.



Konsolidace probíhá postupně ve třech úrovních, a to od nejnižší až po nejvyšší. První úroveň je tvořena jednotlivými dílčími konsolidačními celky státu, které jsou vymezeny v § 5 konsolidační vyhlášky státu.

Druhá úroveň obsahuje vyšší dílčí konsolidační celky státu vymezené v § 6 konsolidační vyhlášky státu, přičemž součástí vyššího dílčího konsolidačního celku státu municipální část je i vyšší dílčí konsolidační celek státu kraj.

Třetí úroveň je Konsolidační celek Česká republika dle § 7 konsolidační vyhlášky státu, který v sobě zahrnuje vyšší dílčí konsolidační celek vládní část, vyšší dílčí konsolidační celek municipální část a zdravotní pojišťovny.

Konsolidované jednotky státu, které tvoří Konsolidační celek Česká republika, předávají účetní záznamy nezbytné k sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

8 Účetní zásady a použité účetní metody³

Konsolidované jednotky státu vedou účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými prováděcími předpisy k tomuto zákonu. Vybraným účetním jednotkám ukládá zákon o účetnictví povinnost postupovat vždy podle Českých účetních standardů⁴, které stanovují zejména základní postupy účtování za účelem dosažení souladu při používání účetních metod.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se rozumí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jehož ocenění převyšuje částku 60 000 Kč (v případě nehmotného majetku) a 40 000 Kč (v případě hmotného majetku). Do této skupiny patří také technické zhodnocení převyšující stanovenou hranici ocenění 60 000 Kč, resp. 40 000 Kč.

Za drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se považuje majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jehož ocenění se pohybuje mezi 7 000 Kč až 60 000 Kč v případě nehmotného majetku a 3 000 Kč až 40 000 Kč v případě hmotného majetku. Konsolidovaná jednotka státu může rozhodnout o snížení dolní hranice. Nakoupený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou, která obsahuje cenu pořízení a náklady související s pořízením, např. odměny za poradenské služby, správní poplatky, licence, montáž, clo, dopravné. Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technické zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení tohoto majetku. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nabytý darováním nebo majetek nově zjištěný v účetnictví se oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován ve výši vlastních nákladů. Majetek určený k prodeji se do okamžiku prodeje oceňuje a vykazuje v reálné hodnotě.

8.1 Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl jako součást nehmotného majetku je definován jako rozdíl mezi pořizovací cenou podílu konsolidované účetní jednotky a jeho oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu. Kladný rozdíl představuje „ochotu“ nabyvatele zaplatit za obchodní podíl na čistých aktivech společnosti více, než je účetní hodnota tohoto podílu. Důvodem jsou především skutečnosti, které nemohou být a nejsou vyjádřeny v majetku a závazcích nabývané společnosti, přesto zvyšují její hodnotu („dobré“ jméno, tržní podíl, existující zákazníci apod.). Naopak záporný rozdíl, o kterém se někdy v literatuře hovoří jako o „šťastné“ koupi, představuje hodnotu obchodního podílu na čistých aktivech vyšší, než je pořizovací cena obchodního podílu. Za den akvizice se považuje datum, od něhož začíná spravující jednotka účinně uplatňovat vliv nad konsolidovanou jednotkou státu. Z důvodu zjednodušení se za den akvizice považuje poslední den v měsíci, kdy došlo k akvizici.

³ Konsolidované jednotky státu postupují podle jiných prováděcích vyhlášek k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, než podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, se mohou od níže popsaných metod odchýlovat v mezích daných konkrétním prováděcím právním předpisem.

⁴ § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vzhledem ke skutečnosti, že konsolidační rozdíl nebyl původně odpisován, zůstávala skupina položek Dlouhodobého nehmotného majetku každý rok zatížena významnou zápornou hodnotou konsolidačního rozdílu, což v konečném důsledku způsobovalo podhodnocení celkových konsolidovaných aktiv Konsolidačního celku Česká republika.

Záporný stav konsolidačního rozdílu vznikl při prvním sestavení účetních výkazů za Českou republiku, kdy byly pořizovací ceny podílů v některých obchodních korporacích státu nižší, než nabytý podíl na jejich vlastním kapitálu. Jedná se například o Skupinu ČEZ nebo Skupinu České dráhy, které byly na majetkové účty příslušných ministerstev zaúčtovány ve výrazně nižší hodnotě, než byl podíl na výši vlastního kapitálu. Při následných konsolidačních operacích vyloučením této nižší hodnoty majetkových účastí u ministerstev na straně aktiv oproti vyšší hodnotě podílů na vlastním kapitálu u příslušných obchodních korporací na straně pasiv muselo z důvodu dodržení bilanční rovnice (aktiva = pasiva) dojít k zaúčtování záporného konsolidačního rozdílu (záporného aktiva) v souhrnném výkazu majetku a závazků státu.

Na základě změny právní úpravy došlo v souhrnném výkazu majetku a závazků státu u konsolidačního rozdílu vypočteného Ministerstvem financí a vzniklého před 1. 1. 2022 k mimořádnému odpisu, a to proti výsledku hospodaření předcházejících účetních období, což má za následek věrnější zobrazení finanční pozice státu (konsolidovaných aktiv státu). Nově vzniklé konsolidační rozdíly se od roku 2023 odpisují na příslušné výsledkové účty, tzn. do konsolidovaného výsledku hospodaření běžného účetního období, s dobou odpisování 5 let.

Odpisy a opravné položky

Dlouhodobý majetek je účetně odpisován. V Konsolidačním celku Česká republika je majetek odpisován rovnoměrným, výkonovým nebo komponentním způsobem. Dlouhodobý majetek, včetně jeho technického zhodnocení, se po celou dobu jeho používání odpisuje na základě odpisového plánu, a to jen do výše ocenění daného majetku. V případě bezúplatné změny dispozice nebo bezúplatného zcizení dlouhodobého majetku mezi vybranými účetními jednotkami navazuje účetní jednotka přebírající tento majetek na výši ocenění a výši opravek předávající účetní jednotky. Odpisován není zejména nedokončený dlouhodobý majetek, finanční majetek, pozemky a drobný dlouhodobý majetek.

Opravy a udržování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtují přímo do nákladů.

Opravné položky byly vytvořeny k účtům majetku, u kterého došlo k dočasnému snížení hodnoty a toto snížení bylo také prokázáno na základě provedené inventarizace majetku. Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku, účtuje se o tomto účetním případě bez zbytečného odkladu. Za významné se u některých vybraných účetních jednotek považuje více než 20,0 % snížení hodnoty daného majetku, kdy opravná položka je tvořena ve výši tohoto snížení hodnoty. Opravné položky se nevytvářejí u drobného dlouhodobého majetku, majetku, který se oceňuje podle § 27 zákona o účetnictví reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, a majetku, který se podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví oceňuje ve výši 1 Kč. Tvorba opravné položky je účtována do nákladů.

Dlouhodobý finanční majetek

Majetkové účasti v nekonsolidovaných ovládaných a řízených osobách a v osobách s podstatným vlivem jsou při pořízení oceněny pořizovací cenou, která obsahuje cenu pořízení a transakční náklady jako úplaty makléřům, poradcům, burzám. V případě bezúplatného nabytí jsou oceněny reprodukční pořizovací cenou, v případě přechodu majetkové účasti od jiné vybrané účetní jednotky se naváže na

výši ocenění této jiné vybrané účetní jednotky. Majetková účast určená k prodeji se přecení na reálnou hodnotu. K rozvahovému dni mohou konsolidované jednotky státu přecenit majetkové účasti v ovládaných osobách nebo v osobách pod podstatným vlivem ekvivalencí (protihodnotou).

Dlouhodobý finanční majetek, který není považován za majetkovou účast, se rozděluje zejména do následujících kategorií: dluhové cenné papíry držené do splatnosti, dlouhodobé půjčky a termínované vklady dlouhodobé.

Dluhové cenné papíry držené do splatnosti jsou dluhopisy, které stát zamýšlí a je schopen je držet do okamžiku splatnosti. Při pořízení jsou oceněny pořizovací cenou zvýšenou nebo sníženou o úrokové výnosy nebo úrokové náklady. K rozvahovému dni nejsou tyto cenné papíry přeceňovány na reálnou hodnotu.

Termínované vklady dlouhodobé jsou vklady u bank s dobou splatnosti delší než jeden rok, vkladové listy a depozitní certifikáty.

Součástí dlouhodobého finančního majetku jsou cenné papíry a podíly v ekvivalenci, které představují majetkové účasti ve společnostech konsolidovaných ekvivalenční metodou. Jsou oceněny ve výši podílu na vlastním kapitálu společnosti pod podstatným nebo společným vlivem.

Peněžní prostředky

Peněžními prostředky uvedenými ve Zprávě o účetních výkazech za Českou republiku se rozumí stav položky souhrnného výkazu majetku a závazků státu „A.III.5. Termínované vklady dlouhodobé“ a stav skupiny položek „B.III. Krátkodobý finanční majetek“ s výjimkou položek „B.III.1. Majetkové cenné papíry k obchodování“, „B.III.2. Dluhové cenné papíry k obchodování“, „B.III.3. Jiné cenné papíry“ a „B.III.B. Ostatní krátkodobý finanční majetek“.

Zásoby

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány vlastními náklady. Nakupované zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami. Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících jako přepravné, clo, provize a pojistné. Bezúplatně nabyté zásoby jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou. V případě významného přechodného snížení hodnoty zásob jsou vytvářeny opravné položky.

Pohledávky

Pohledávky se oceňují jmenovitou hodnotou. Pohledávky nabyté za úplatu nebo vkladem se oceňují pořizovací cenou. Pohledávky nabyté za účelem obchodování a určené k obchodování se k rozvahovému dni oceňují reálnou hodnotou. Změna reálné hodnoty se účtuje prostřednictvím výsledkových účtů. Opravné položky k pohledávkám vytvářejí některé vybrané účetní jednotky ve výši 10,0 % za každých ukončených 90 dnů po splatnosti dané pohledávky.

Dlouhodobé a krátkodobé podmíněné pohledávky a ostatní dlouhodobá a krátkodobá podmíněná aktiva se oceňují v předpokládané výši pohledávek a aktiv.

Konsolidační rezervní fond

Konsolidační rezervní fond obsahuje v úhrnné výši podíly konsolidované jednotky státu na změnách ostatních složek vlastního kapitálu kromě výsledku hospodaření běžného účetního období.

Do roku 2018 byl do konsolidačního rezervního fondu převáděn podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci. Od účetního období roku 2019 je podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci součástí konsolidovaného výsledku hospodaření běžného účetního období.

Menšinové podíly

Menšinové (nekontrolní) podíly jsou zbylé obchodní podíly v obchodní korporaci, které nejsou v držení většinového vlastníka. Menšinové podíly lze vyjádřit jako rozdíl mezi 100,0 % a obchodním podílem většinového vlastníka. Menšinové podíly se vykazují v konsolidovaném vlastním kapitálu a jsou vyjádřeny menšinových podílů na vlastním kapitálu ovládaných osob v členění na základní kapitál, kapitálové fondy, fondy tvořené ze zisku, nerozdělený zisk a výsledek hospodaření běžného účetního období nabývané společností k okamžiku sestavování konsolidovaných účetních výkazů. V případě vyloučení vzájemných zisků/ztrát realizovaných uvnitř skupiny propojených účetních jednotek nemá toto vyloučení na hodnotu menšinového vlastního kapitálu vliv.

Rezervy

Účetní jednotky v Konsolidačním celku Česká republika vytvářejí v souladu s účetními předpisy rezervy, které jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni představuje rezerva nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání.

Závazky

Dlouhodobé i krátkodobé závazky státu jsou vykazovány ve jmenovité hodnotě. Dlouhodobé a krátkodobé podmíněné závazky a ostatní dlouhodobá a krátkodobá podmíněná pasiva se oceňují v předpokládané výši dluhů a pasiv.

Výnosy a náklady

Konsolidované jednotky státu zachycují náklady a výnosy zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí (tzv. akruální princip). Opravy nákladů a výnosů předcházejících účetních období, které nejsou významné, tzn. že jejich výše nedosahuje alespoň 0,3 % hodnoty aktiv netto za minulé účetní období nebo částky 260 000 Kč, se zachycují na položkách nákladů a výnosů, kterých se týkají. Náklady, výdaje, výnosy a příjmy, které se týkají příštích účetních období, jsou časově rozlišovány.

Nejvýznamnější transakce co do objemu finančních prostředků, které jsou vykazovány konsolidovanými jednotkami státu, jsou transfery. Tyto transakce představují vzniklé náklady nebo výnosy z titulu dotací, příspěvků, subvencí, dávek, nenávratných finančních výpomocí, podpor či peněžitých darů, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí. Tyto transakce jsou uskutečňovány jak v Konsolidačním celku Česká republika, kdy dochází při konsolidaci k vyloučení těchto vzájemných vztahů, tak i mimo něj. Mimo Konsolidační celek Česká republika jsou transfery poskytovány zejména občanům, obchodním korporacím či zahraničním subjektům.

Transfery lze rozdělit na investiční a neinvestiční. Investičními transfery se rozumí transfery určené k financování dlouhodobého majetku příjemce. Neinvestiční transfery jsou určeny k financování provozních nákladů a výdajů příjemce. Významným poskytovatelem transferů tak není pouze Evropská unie, ale také stát prostřednictvím státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků.

Zachycení transferů v rámci účetnictví má svá specifika. Jelikož na transfery v podobě dotací není právní nárok a jejich poskytnutí je vázáno nejen na písemnou žádost, ale také na splnění zadaných podmínek a jejich dodržení v delším časovém období, nemá účetní jednotka jistotu, že její žádost bude schválena a že následně obdrží peněžní prostředky v požadované výši. V případě, že účetní jednotka nemá 100,0% jistotu poskytnutí či přijetí transferů, ale již došlo k určitým skutečnostem, které zakládají možnost jeho poskytnutí či přijetí, např. podání žádosti, měla by tuto skutečnost evidovat pomocí podrozvahových účtů. Teprve v době, kdy je např. schválena žádost, vyplývá pro účetní jednotku jistota transferů a nutnost přeúčtovat tuto skutečnost z podrozvahových účtů na účty rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Jedním z těchto účtů jsou náklady na transfery.

8.2 Deriváty

Derivátové obchody s komoditami⁵ ve Skupině ČEZ v roce 2021 významným způsobem navýšily celkové konsolidované náklady a výnosy státu. Podstata spočívá v povinnosti přeceňovat deriváty na reálnou hodnotu podle § 27 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví. Bezprecedentní růst cen komodit (zejména elektřiny a plynu) vedl v roce 2021 ke skokovému nárůstu nákladů a výnosů z přecenění na reálnou hodnotu. Výkyvy reálných hodnot derivátů byly na měsíční bázi kumulovány na položce Náklady z přecenění reálnou hodnotou a Výnosy z přecenění reálnou hodnotou.

Z tohoto důvodu bylo v roce 2022 přistoupeno ke změně metodiky vykazování derivátových obchodů s komoditami v Pomocném konsolidačním přehledu Skupiny ČEZ dle principů, které Skupina ČEZ uplatňuje ve své konsolidované účetní závěrce. **Jedná se o tzv. netting princip – vzájemné započtení položek nákladů a výnosů, které souvisejí s derivátovými obchody s komoditami, a vykázání celkového zisku/ztráty pouze na jednom řádku/položce.**

Čistý dopad této změny znázorňuje níže uvedená tabulka. Na položkách v tabulce jsou uvedeny pouze hodnoty související s derivátovými obchody s komoditami Skupiny ČEZ. **Celkový „Zisk/ztráta z derivátových obchodů s komoditami“ odpovídá řádku „Zisky a ztráty z derivátových obchodů s komoditami“ v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty Skupiny ČEZ.**

Čistý dopad změny metodiky vykazování derivátových obchodů s komoditami v Pomocném konsolidačním přehledu Skupiny ČEZ (2021 - 2022) v mil. Kč

Název položky (číslo položky)	2022 – po změně metodiky	2022 – před změnou metodiky	2021
A.II.4. Náklady z přecenění reálnou hodnotou	0,0	3 021 177,9	1 545 288,7
B.II.4. Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	41 150,0	3 187 996,6	1 599 822,2
A.I.4. Prodané zboží	0,0	95 457,7	41 675,5
B.I.1. Výnosy z prodeje vlastních výrobků	0,0	-19 436,1	4 548,6
A.I.12. Ostatní služby	0,0	580,6	319,6
A.I.29. Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	0,0	94 033,7	237 431,0
B.I.13. Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	0,0	83 839,4	215 875,9
Zisk/ztráta z derivátových obchodů s komoditami	41 150,0	41 150,0	-4 468,1

⁵ Zejména nákupní a prodejní forwardy, což jsou dohody mezi dvěma stranami nakoupit nebo prodat příslušnou komoditu v určitý čas v budoucnosti za určitou cenu stanovenou v současnosti.

Dopady změny metodiky na celkové hodnoty položek Pomocného konsolidačního přehledu Skupiny ČEZ znázorňuje níže uvedená tabulka. **Změna metodiky představuje věrnější pohled na finanční výkonnost státu, přičemž nemá žádný dopad do hodnoty konsolidovaného výsledku hospodaření. V roce 2023 bylo postupováno podle stejné metodiky, jako v roce 2022.**

Dopady změny metodiky na celkové hodnoty položek Pomocného konsolidačního přehledu Skupiny ČEZ (2020 - 2022) v mil. Kč

Název položky (číslo položky)	2022 – po změně metodiky	2021 – dle nové metodiky	2021	2020
A.II.4. Náklady z přecenění reálnou hodnotou	0,0	4 468,1	1 549 854,1	415 381,6
B.II.4. Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	47 034,8	1 962,8	1 606 350,5	418 648,9
A.I.4. Prodané zboží	68 369,6	61 566,9	103 242,3	54 146,7
B.I.1. Výnosy z prodeje vlastních výrobků	207 816,6	159 338,3	163 886,9	150 827,0
A.I.12. Ostatní služby	27 989,2	24 965,3	25 285,0	27 101,9
A.I.29. Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	1 999,4	406,1	237 837,1	99 976,3
B.I.13. Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	6 293,8	416,2	216 292,1	91 357,1

Transakce v cizích měnách

Účetní výkazy za Českou republiku jsou sestavovány v českých korunách. Transakce v cizích měnách jsou přepočteny do měny vykazování ke dni uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni. Pro přepočet kurzu tohoto majetku a závazků je použit devizový kurz zveřejněný Českou národní bankou. Cenné papíry a podíly, které se přeceňují na reálnou hodnotu nebo ekvivalenci a jsou vedeny v cizí měně, jsou k datu konsolidované účetní závěrky přeceněny devizovým kurzem České národní banky a vzniklé kurzové rozdíly jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí. U cenných papírů a podílů, které nejsou přeceněny na reálnou hodnotu nebo oceněny ekvivalencí, jsou kurzové rozdíly účtovány prostřednictvím rozvahových účtů.

Podrozvahové účty

Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou u nich splněny všechny podmínky pro účetní zápis v hlavní knize, jsou vykazovány na podrozvahových účtech. Jiná aktiva a jiná pasiva, která jsou vykazována na podrozvahových účtech v souvislosti s budoucím přírůstkem nebo úbytkem majetku nebo jiného aktiva, závazku nebo jiného pasiva, ke kterému může dojít na základě stanovené podmínky nebo podmínek, se oceňují předpokládanou vyšší ocenění této složky majetku či jiného aktiva nebo závazku či jiného pasiva. Konsolidované jednotky státu vykazují na podrozvahových účtech zejména vyřazené pohledávky a závazky, podmíněné pohledávky a závazky v souvislosti s transfery, podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou a podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku. Konsolidované jednotky státu, jež jsou bankami, vykazují zejména podmíněné pohledávky z poskytnutých příslibů a záruk a podmíněné závazky z přijatých zajištění a zástav.

Vybrané účetní jednotky, jež jsou jedním z hlavních pilířů Konsolidačního celku Česká republika, mají povinnost na podrozvahové účty účtovat. To se netýká vybraných účetních jednotek, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Opravy chybně vykázaných skutečností a rozdílů ve vzájemných vztazích

Chybně vykázané skutečnosti a rozdílů ve vzájemných vztazích mohou nastat například matematickou nesprávností, chybnou aplikací účetních postupů a pravidel, chybnou interpretací účtované

skutečnosti, nedostatečnou vzájemnou komunikací nebo lidským faktorem. K odhalení těchto rozdílů dochází po rozvahovém dni, a to v období od předání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu do okamžiku sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Zjištěné významné chyby byly na základě vysvětlení od dotčených subjektů v konsolidačním modulu opraveny.

Pro řešení případných rozdílů ve vykázaných datech, které v Konsolidačním celku Česká republika nastávají, je pro každé účetní období stanovena hladina významnosti, určující míru jejich závažnosti. Případné rozdíly nad stanovenou hladinou významnosti jsou konzultovány s příslušnými účetními jednotkami. Na základě jimi předaných doplňujících účetních záznamů může následně dojít ke zpřesnění vykazovaných skutečností. Primárním východiskem pro stanovení hladiny významnosti je snaha podat věrný a poctivý obraz o finanční situaci státu. Podpůrným kritériem pro stanovení hladiny významnosti je celkový počet rozdílů a četnost jednotlivých typů rozdílů. Pro účetní období roku 2023 byla stanovena hladina významnosti ve výši 150,0 mil. Kč pro účetní jednotky předávající Pomocný analytický přehled a hladina významnosti ve výši 500,0 mil. Kč pro účetní jednotky předávající Pomocný konsolidační přehled. Stanovené hladiny významnosti jsou výrazně nižší než běžně používaná kritéria, jako např. řádově 1,0 % z obrátu, které by v případě účetních výkazů za Českou republiku činilo přibližně 36,0 mld. Kč.