

PŘÍLOHA Č. 3 - ÚČETNÍ KONSOLIDACE V KONTEXTU VÝKAZNICTVÍ STÁTU

Obsah

1	Státní závěrečný účet.....	1
2	Účetní jednotky Konsolidačního celku ČR v porovnání na Státní závěrečný účet.....	2
3	Sektor vládních institucí a vládní finanční statistiky	3
4	Srovnání Konsolidačního celku ČR se sektorem vládních institucí	4

Údaje o veřejných financích České republiky jsou obsaženy nejen v účetních výkazech za Českou republiku, ale i v dalších materiálech, z nichž těmi nejvýznamnějšími jsou Státní závěrečný účet České republiky sestavovaný Ministerstvem financí a statistické údaje o sektoru vládních institucí sestavované Českým statistickým úřadem.

Každý z těchto materiálů účetní údaje o veřejných financích České republiky (např. peněžní toky, finanční pozici, výsledky hospodaření) sleduje a hodnotí z jiného hlediska. Zpravidla se liší i skladba účetních jednotek, jejichž účetní údaje jsou zpracovány. Je to dáno tím, že účetní údaje jsou posuzovány pro různé účely a tomu je přizpůsoben i jejich rozsah. Hodnoty v těchto materiálech se tedy odlišují a vlivem uplatnění odlišných přístupů jsou neporovnatelné.

1 Státní závěrečný účet

Státní závěrečný účet shrnuje hospodaření státu a skládá se ze závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, souhrnných údajů o příjmech a výdajích územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, státních fondů a zdravotních pojišťoven a z přehledu o příjmech a výdajích ze státních finančních aktiv, státních finančních pasiv a fondů organizačních složek státu. Jako celek dává přehled o hospodaření s příjmy a výdaji veřejných rozpočtů, zaměřuje se tedy na výsledky rozpočtového hospodaření, a to především na bázi peněžních toků. Shrnuje ekonomický vývoj České republiky a uvádí základní tendence ekonomické výkonnosti, cenového vývoje, trhu práce, platební bilance a měnového vývoje státu. Nedílnou součástí je také popis hospodaření sektoru vládních institucí.

Odlišnosti od účetních výkazů za Českou republiku

- 1) Státní závěrečný účet je zaměřen na peněžní toky, tedy příjmy a výdaje. V účetních výkazech za Českou republiku jsou naopak zachyceny náklady a výnosy, které však nejsou na příjmy a výdaje přímo vázány.
- 2) Do Státního závěrečného účtu České republiky jsou zahrnovány pouze některé vybrané účetní jednotky¹, zatímco do Konsolidačního celku Česká republika patří kromě vybraných účetních jednotek i státem kontrolované obchodní korporace, státní podniky, veřejné výzkumné instituce a další subjekty.
- 3) Na rozdíl od Státního závěrečného účtu podávají konsolidované výkazy sestavované Ministerstvem financí ucelený přehled o stavu majetku a závazků státu ve formě souhrnného výkazu majetku a závazků státu a knihy podrozvahových účtů.

¹ Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jsou vybranými účetními jednotkami organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Následující schéma zobrazuje rozdíl mezi rozsahem subjektů zahrnutých do Státního závěrečného účtu a do Konsolidačního celku Česká republika.

2 Účetní jednotky Konsolidačního celku ČR v porovnání na Státní závěrečný účet



Vzhledem k tomu, že Státní závěrečný účet hodnotí výsledky hospodaření na peněžní bázi a účetní výkazy za Českou republiku se sestavují na aktuální bázi, nemusejí si hodnoty u obdobných položek těchto dokumentů navzájem odpovídat. Na rozdílnost hodnot má navíc vliv i odlišný rozsah zahrnutých subjektů.

Na příkladu daní je možné ukázat, že ačkoliv jsou tyto položky v obou materiálech do velké míry shodné, existují aspekty, které nedovolí, aby čísla byla identická. Zatímco daňový příjem z hlediska Státního závěrečného účtu vzniká až v okamžiku inkasa, daňový výnos v účetních výkazech za Českou republiku vzniká již v okamžiku předpisu daňové pohledávky. Dalším neopominutelným aspektem jsou i provedené konsolidační operace, které ovlivňují konečnou hodnotu položky.

V souhrnném výkazu majetku a závazků státu lze nalézt údaje o rozpočtovém hospodaření státu za rok 2023, a to na účtu hospodaření státního rozpočtu (C.IV.3.) ve výši -288,5 mld. Kč (schodek).

3 Sektor vládních institucí a vládní finanční statistiky

Sektor vládních institucí je definován nařízením Evropského parlamentu a Rady o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii (ESA 2010²). V rámci **notifikace deficitu a dluhu vládních institucí** každá členská země Evropské unie sestavuje a předkládá Evropské komisi kvantifikaci fiskálních ukazatelů. Účetní jednotky jsou do sektoru vládních institucí zahrnovány Českým statistickým úřadem³. Patří sem organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny, veřejné vysoké školy, veřejnoprávní instituce, některé obchodní korporace, některé veřejné výzkumné instituce a některé státní podniky.

Odišnosti sektoru vládních institucí od Konsolidačního celku Česká republika

- 1) Konsolidační celek Česká republika zahrnuje oproti sektoru vládních institucí podstatně větší počet obchodních korporací a státních podniků. Kritéria pro jejich zahrnutí do Konsolidačního celku Česká republika vycházejí z vlivu na řízení a ovládání a z kritérií významnosti hlavních ekonomických ukazatelů.
- 2) Sektor vládních institucí pracuje s hlediskem výše financování těchto subjektů jejich zakladatelem, zřizovatelem nebo ovládající osobou.

Do sektoru vládních institucí není například zahrnuta Skupina ČEZ, Skupina České dráhy nebo Letiště Praha, a. s. Tyto subjekty jsou zařazeny pouze do Konsolidačního celku Česká republika.

Do sektoru vládních institucí jsou naopak zahrnuty některé subjekty, které nejsou součástí Konsolidačního celku Česká republika. Jedná se především o veřejné vysoké školy, veřejnoprávní instituce (Český rozhlas, Česká televize), menší veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, ústavy, zájmová sdružení, spolky či o Radu pro veřejný dohled nad auditem.

Následující tabulka shrnuje výše popsané rozdíly. Organizační složky státu, obce, dobrovolné svazky obcí a příspěvkové organizace vykazují rozdílné počty účetních jednotek v obou celcích. Rozdíl je způsoben pouze časovým hlediskem, tj. okamžikem, ke kterému jsou jednotky v obou sektorech sčítány. Údaje za oba celky ke stejnému datu nejsou dostupné.

² Standard ESA je evropskou variantou celosvětového Systému národních účtů z roku 2008 (SNA 2008).

³ <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rozpocetove-ramce-statisticke-informace/verejny-sektor/sektor-vladnich-instituci>

4 Srovnání Konsolidačního celku ČR se sektorem vládních institucí

Právní forma	Konsolidační celek ČR ⁴	Sektor vládních institucí ⁵
Organizační složka státu	281	284
Fond ze zákona	7	8
Kraj vč. Hlavního města Prahy	14	14
Obec vč. městských částí Hlavního města Prahy	6 310	6 314
Dobrovolný svazek obcí	690	723
Příspěvková organizace	10 357	10 424
Fond sociálního zabezpečení (zdravotní pojišťovny)	7	11 ⁶
Fond sociálního zabezpečení (neziskové instituce)	0	5
Obchodní korporace	437	108
Veřejná výzkumná instituce	57	76
Státní podnik	27	2
Národní podnik	1	0
Státní organizace	1	1
Vysoká škola	0	27
Ústav, spolek, zájmové sdružení, školská právnická osoba, obecně prospěšná společnost, nadace, nadační fond	3	129
Veřejnoprávní instituce, Rada pro veřejný dohled nad auditem	0	3
Právnická osoba zřízená zvláštním zákonem nebo ustanovená na základě právního rámce EU zapisovaná do veřejného rejstříku	0	2
Celkem účetních jednotek	18 192	18 131

Odlišnosti národních účtů a vládních finančních statistik od účetních výkazů za Českou republiku

Existuje několik základních faktorů, které způsobují podstatné rozdíly mezi hodnotami z účetních výkazů za Českou republiku a hodnotami obsaženými v národních účtech a vládních finančních statistikách. Jedná se především o následující čtyři faktory.

1) Obsah a struktura

Obsah a struktura národních účtů vychází z ESA 2010 a navazujících manuálů, ve kterých jsou struktura a obsah účtů jasně vymezeny a neodpovídají obsahu a vymezení účtů podle české účetní legislativy.

2) Datové zdroje

Český statistický úřad využívá kromě Pomocného analytického přehledu i další čistě statistické výkazy. Při vykázání údajů do struktury národních účtů tak dochází ke kombinaci statistických a účetních dat. Naproti tomu veškeré údaje pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku jsou získávány z centrálního systému účetních informací státu, jedná se tedy výhradně o účetní údaje.

⁴ Údaje odpovídají stavu Konsolidačního celku ČR k 31. 12. 2023.

⁵ Údaje odpovídají podobě sektoru vládních institucí k 30. 9. 2023.

⁶ Sektor vládních institucí obsahuje i 4 zdravotní pojišťovny, které jsou v likvidaci.

3) Metodické rozdíly

Jeden z významných metodických rozdílů mezi národními účty a účetními výkazy za Českou republiku se týká zahrnutí aktiv. Některá aktiva obsažená v národních účtech se totiž v účetních výkazech za Českou republiku nevyskytují (nerostné zdroje, vodní plochy, které se oceňují na základě statistických modelů aj.). Jako další rozdíl lze uvést způsob oceňování vybraných nefinančních aktiv, např. nemovitostí, kdy se v případě národních účtů nebere v potaz účetní hodnota, ale reprodukční pořizovací cena či metoda BIM⁷. Odlišný přístup k oceňování nemovitostí má za následek i odlišnou výši odpisů majetku. V případě daní a transferů navíc Český statistický úřad provádí aktualizaci metodou časového posunu hotovostních toků, tzn. že nepoužívá aktuální hodnoty z účetnictví.

4) Eliminace

Jak při sestavování národních účtů a vládních finančních statistik, tak při sestavování účetních výkazů za Českou republiku dochází k eliminacím vzájemných vztahů. Nicméně zatímco statistická konsolidace eliminuje úroky, provozní transfery a investiční transfery, při účetní konsolidaci státu je oblast vylučování vztahů širší. Jsou vylučovány např. i dodavatelsko-odběratelské vztahy.

Z výše uvedeného vyplývá, že samotné pojetí sestavování účetních výkazů za Českou republiku a národních účtů je natolik odlišné, že rekonsiliace hodnot se zohledněním odlišných metodik a různých základů by byla natolik složitá, že přínos této informace by neodpovídal vynaloženým nákladům na její získání.

⁷ Jedná se o informační model stavby s rozsáhlou databází informací, který slouží také k oceňování nemovitostí.