

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 roce 2007 usnesením vlády zahájena **účetní reforma**². Jejím cílem bylo zavedení aktuálního principu do účetnictví veřejného sektoru, zvýšit operativnost řízení a schopnost získávat včasné a úplné informace o finanční situaci subjektů státní správy a samosprávy, zvýšit transparentnost a zajistit srovnatelnost účetních údajů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru.

Účetní reforma probíhala v několika etapách. Postupně docházelo k zavedení aktuálních prvků, nových účetních metod a změny účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek. Mezi ně patří organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. **Závěrečným krokem bylo sestavování účetních výkazů za Českou republiku na konsolidované bázi.** Významným krokem bylo i vytvoření Integrovaného informačního systému Státní pokladna a jeho modulu – **centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS)**. Reforma znamenala zásadní změnu v účtování, vykazování a ve změně systému práce ekonomických a účetních útvarů dotčených účetních jednotek.

Pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku bylo klíčové vymezení Konsolidačního celku Česká republika, v jehož rámci se konsolidují účetní výkazy jednotlivých subjektů. Zapojování do Konsolidačního celku Česká republika probíhalo postupně. **V první fázi (2015)** byly zahrnuty organizační složky státu, státní fondy, kraje, obce a městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudržnosti. **V druhé fázi (2016)** se celek významně rozšířil o příspěvkové organizace, státní podniky, obchodní korporace ovládané státem nebo územním samosprávným celkem, veřejné výzkumné instituce a zdravotní pojišťovny. Určení Ministerstva financí

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.

jako jediného subjektu odpovědného za sestavování konsolidovaných výkazů a provádění všech konsolidačních operací přineslo zjednodušení pro krajské úřady i správce kapitol státního rozpočtu.

Od roku 2016 je konsolidační celek kompletní. Jeho složení se dále vyvíjí. **Od 31. 12. 2021 již nejsou jeho součástí Regionální rady regionů soudržnosti**, které byly 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 budou do celku nově zařazeny veřejné kulturní instituce.** Ty budou podle zákona č. 263/2024 Sb., o veřejných kulturních institucích a o změně souvisejících zákonů (zákon o veřejných kulturních institucích) 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. V § 23b tento zákon stanovuje, které výkazy mají být za Českou republiku sestaveny. Současně určuje, že podmínky jejich sestavování a pravidla konsolidace jsou stanoveny 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 mimo jiné 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 jen „seznam“), Pomocný analytický přehled a Pomocný konsolidační přehled.

Ministerstvo financí dále vydává **metodické pomůcky** určené konsolidovaným jednotkám státu. Patří sem například návody k vyplnění Seznamu a Pomocného konsolidačního přehledu nebo pomůcka 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 provádění dalších konsolidačních operací.

Pro účetní konsolidaci na úrovni státu platí obdobná pravidla jako pro konsolidaci účetních výkazů v komerční sféře. I zde je nejdůležitější konsolidační operací **vylučování vzájemných vztahů** mezi účetními jednotkami, které jsou součástí konsolidačního celku. Vyloučením například vzájemných dodavatelsko-odběratelských vztahů (realizovaných zisků/ztrát) uvnitř tohoto celku poskytuje účetní

konsolidace ekonomicko-finanční informace, které prezentují konsolidační celek jako jedinou účetní jednotku, tj. bez vlivu vnitřních transakcí realizovaných mezi jeho jednotlivými složkami.

Výsledné účetní výkazy za Českou republiku poskytují komplexní informace o hospodářské situaci státu, o jeho finanční pozici (aktivech a dlužích) a o finanční výkonnosti (nákladech a výnosech) jako celku.

Tyto výkazy jsou zveřejňovány na internetových stránkách Ministerstva financí spolu se Zprávou o účetních výkazech za Českou republiku. Konsolidovaná data jsou současně dostupná prostřednictvím informačního portálu MONITOR. Vedle stručného přehledu základních ukazatelů a časových řad je umožněn export do formátu XLSX nebo PDF. V analytické části portálu lze dále aplikovat filtry podle vybraných kritérií.

4 Základní vstupní data pro konsolidaci

Základním zdrojem dat pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku je centrální systém účetních informací státu, do něhož konsolidované jednotky pravidelně předávají účetní záznamy. Pro účely konsolidace jsou využívány účetní závěrky, Seznamy, Pomocné analytické přehledy, Pomocné konsolidační přehledy a Pomocné konsolidační záznamy.

Seznam (7 068 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 (17 671 výkazů)

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

Pomocný analytický přehled (2 030 výkazů)

Z Pomocného analytického přehledu se pro účely sestavování účetních výkazů za Českou republiku využívají zejména údaje o partnerech a o změnách majetkových účastí. Pomocný analytický přehled předávají organizační složky státu, státní fondy, kraje, hlavní město Praha, obce, jejichž počet obyvatel přesahuje 3 000, a příspěvkové organizace zřízené obcí, krajem nebo dobrovolným svazkem obcí, jejichž aktiva (netto) přesáhla ve dvou bezprostředně předcházejících účetních obdobích výši 100 mil. Kč.

Pomocný konsolidační přehled (528 výkazů)

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

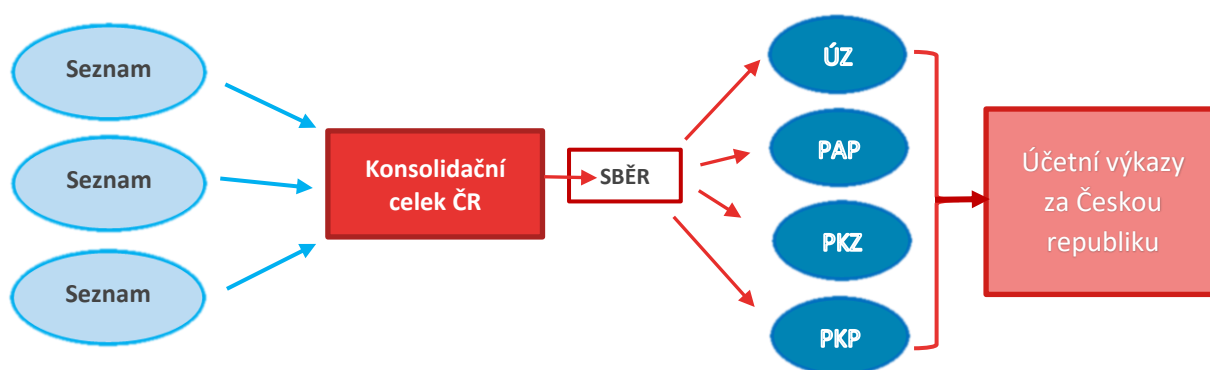
Pomocný konsolidační záznam (362 záznamů)

Pomocné konsolidační záznamy jsou předávány konsolidovanými jednotkami státu na vyžádání. Prostřednictvím Pomocných konsolidačních záznamů se opravují významné rozdíly ve vzájemných vztazích, identifikované na základě konsolidačních křížových kontrol, které mohou ovlivnit vypovídací schopnost účetních výkazů za Českou republiku.

5 Proces sestavování účetních výkazů za Českou republiku

Následující schéma ilustruje zjednodušený proces sestavování účetních výkazů za Českou republiku a vztahy mezi účetními záznamy a fázemi účetní 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 se používají tři metody konsolidace, které slouží k zahrnutí účetních údajů jednotlivých účetních jednotek do konsolidovaných výkazů.

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

Zjednodušenou metodou plné konsolidace se zahrnují především vybrané účetní jednotky, například příspěvkové organizace, jejichž majtková propojenost není přímo ve výkazech zachycena na rozdíl od majtkových účastí. Tato metoda se používá u všech konsolidovaných jednotek státu kromě obchodních korporací. Princip metody spočívá v zahrnutí všech položek majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a podrozvahových položek po vyloučení vzájemných vztahů.

Metoda plné konsolidace je tradiční metodou běžně používanou v komerční sféře. Při její aplikaci se stanovuje konsolidační rozdíl, tj. rozdíl mezi pořizovací cenou majetkového podílu v jednotce a procentuální hodnotou podílu na vlastním kapitálu této jednotky k datu akvizice. Pokud není obchodní podíl celý v držení většinového vlastníka, dochází k vyčíslení menšinových (nekontrolních) podílů. Metoda plné konsolidace byla použita u obchodních korporací, ve kterých stát nebo územní samosprávné celky vykonávají alespoň 50% vliv na řízení a ovládání. Princip metody spočívá ve vyjmutí hodnoty majetkového podílu na konsolidované jednotce státu a zároveň vyjmutí vlastního kapitálu konsolidované jednotky státu k datu akvizice. Následně se stanoví konsolidační rozdíl. Pokud existují menšinoví vlastníci, vyjádří se jejich podíl na vlastním kapitálu a výsledku hospodaření konsolidované jednotky státu. Poté se sečtou všechny položky majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a podrozvahových položek konsolidovaných jednotek a vyloučí se vzájemné vztahy mezi nimi.

Metoda konsolidace ekvivalencí je standardně používanou metodou v komerční sféře. Používá se u obchodních korporací, ve kterých je uplatňován podstatný vliv nebo společný vliv státu nebo územního samosprávného celku. Na straně aktiv dochází po vyloučení pořizovací ceny investice k přecenění hodnoty majetkové účasti v účetní jednotce ve výši obchodního podílu na vlastním kapitálu účetní 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 účetní jednotky k datu akvizice. Zároveň dochází k vykázání 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.

Agregované účetní jednotky předávají výkazy, v nichž položky nejsou rozepsány po partnerech, ale jsou agregovány. Eliminace se provádí na úrovni technických jednotek podle vykázaných údajů protistranou, případně u položek, kde je partner zřejmý (například 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.

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.

Přehled použitých metod konsolidace

Druh účetní jednotky	Metoda konsolidace			Dceřiné společnosti	Agregované účetní jednotky
	Plná	Plná zjednodušená	Ekvivalence		
Organizační složky státu - správce kapitoly		43			
Organizační složky státu		237			
Státní fondy		6			
Státní příspěvkové organizace		209			
Národní podnik		1			
Státní organizace		1			
Státní podniky		28			
Veřejné výzkumné instituce		58			
Kraje		13			
Obce		470			5 784
Městské části hl. m. Prahy		57			
Dobrovolné svazky obcí		95			592
Příspěvkové organizace		6 524			3 620
Zdravotní pojišťovny		7			
Obchodní korporace	273		61	122	
Nadace		1			
Obecně prospěšné společnosti		2			
Vinařský fond		1			
Celkem	273	7 753	61	122	9 996

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, tedy určení rozsahu účetních jednotek a dalších subjektů, které budou do konsolidace vstupovat. Jedná se o 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 a 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 Česká republika 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 své účetní záznamy, na jejichž základě probíhá účetní konsolidace státu.

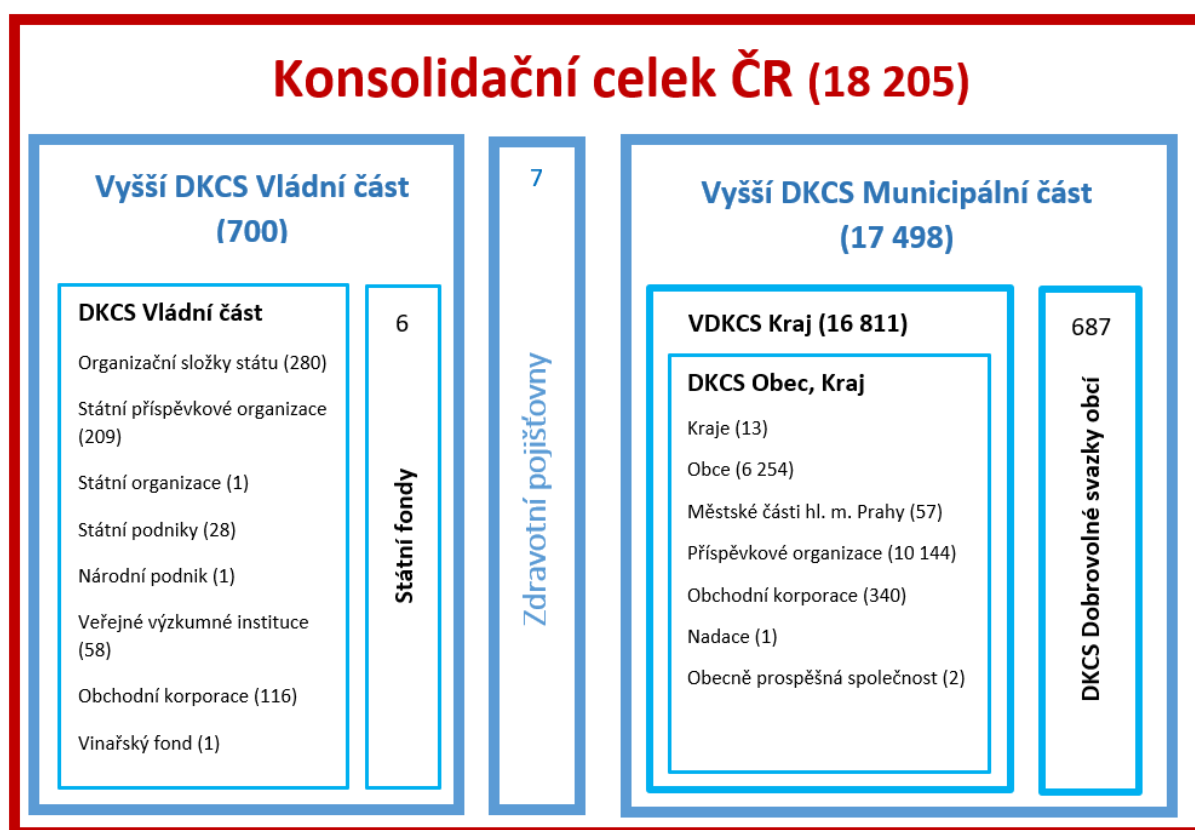
Jedná se o tyto účetní záznamy:

- **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 ty jednotky, jestliže:

- spravující jednotka uvedla v seznamu nesprávné 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, 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.

8 Účetní zásady a použité účetní metody³

Konsolidované jednotky státu vedou účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými prováděcími předpisy. Vybraným účetním jednotkám ukládá zákon o účetnictví povinnost postupovat vždy podle Českých účetních standardů⁴, které stanovují zejména základní postupy účtování s cílem zajistit jednotné 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 zahrnuje cenu pořízení a náklady související s pořízením, například 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 jeho pořízení. 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. Opravy a udržování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtují přímo do nákladů.

8.1 Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl, který je součástí dlouhodobého nehmotného majetku, se definuje jako rozdíl mezi pořizovací cenou podílu konsolidované účetní jednotky a jeho oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu k datu akvizice. 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 nejsou vyjádřeny v majetku a závazcích nabývané společnosti, přesto zvyšují její hodnotu (například „dobré“ jméno, tržní podíl, existující zákazníci apod.). Naopak záporný rozdíl, někdy označován jako „šťastná“ koupě, vzniká, pokud je hodnota obchodního podílu na čistých aktivech vyšší než 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.

V minulosti nebyl konsolidační rozdíl odpisován, což způsobovalo, že skupina položek dlouhodobého nehmotného majetku byla každý rok zatížena významnou zápornou hodnotou konsolidačního rozdílu. To vedlo k podhodnocení celkových konsolidovaných aktiv Konsolidačního celku Česká republika.

³ Konsolidované jednotky státu postupující 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

Záporný stav konsolidačního rozdílu vznikl při prvním sestavení účetních výkazů za Českou republiku, kdy pořizovací ceny podílů v některých obchodních korporacích státu byly nižší než nabytý podíl na jejich vlastním kapitálu. Příkladem jsou Skupina ČEZ a Skupina 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). 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 rámci Konsolidačního celku Česká republika se používá rovnoměrný, výkonový nebo komponentní způsobem odpisování. Majetek, včetně jeho technického zhodnocení, se odpisuje po celou dobu používání na základě odpisového plánu. Odpisy lze uplatnit 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.

Opravné položky se vytvářejí k majetku, u kterého došlo k prokazatelnému 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% snížení hodnoty daného majetku, kdy opravná položka je tvořena ve výši snížení této 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 včetně úplaty makléřům, poradcům, burzám. V případě bezúplatného nabytí jsou majetkové účasti 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.

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 % 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.

Výsledek hospodaření předcházejících účetních období

Výsledek hospodaření předcházejících účetních období obsahuje výsledky hospodaření konsolidovaných jednotek státu za předcházející účetní období. V některých případech ale nedochází k přeúčtování výsledku hospodaření běžného účetního období do výsledku hospodaření předcházejících účetních období. Například u příspěvkových organizací je výsledek hospodaření (zisk) rozdělován do fondů. U obchodních korporací se zisk rozděluje formou výplaty dividend (podílů na zisku). Výsledek hospodaření běžného účetního období může rovněž zůstat nerozdělený, tj. ve fázi schvalovacího řízení. **Z uvedených důvodů meziroční změna na účtu výsledku hospodaření předcházejících účetních období neodpovídá výši konsolidovaného výsledku hospodaření vykázaného v minulém účetním období.** Dalším významným faktorem, který může tento rozdíl ovlivnit, jsou opravy časového nesouladu nákladů a výnosů mezi konsolidovanými jednotkami státu,

zachycené do výsledku hospodaření předcházejících účetních období. V neposlední řadě mohou rozdíl ovlivnit i mimořádné operace, například odpis konsolidačního rozdílu v roce 2022 zaúčtovaný do výsledku hospodaření předcházejících účetních období (viz bod 8.1 Konsolidační rozdíl).

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 představují obchodní podíly v obchodní korporaci, které nejsou v držení většinového vlastníka. Lze je vyjádřit jako rozdíl mezi 100 % a podílem většinového vlastníka. Tyto podíly se vykazují v konsolidovaném vlastním kapitálu. Vyjadřují podíl menšinových vlastníků na vlastním kapitálu ovládaných osob, a to 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. Vyloučení vzájemných zisků/ztrát realizovaných uvnitř skupiny propojených účetních jednotek nemá vliv na hodnotu menšinového vlastního kapitálu.

Rezervy

Účetní jednotky 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.

Náklady a výnosy

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. 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 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% jistotu poskytnutí či přijetí transferu, ale již došlo k určitým skutečnostem, které zakládají možnost jeho poskytnutí či přijetí, například podání žádosti, měla by tuto skutečnost evidovat pomocí podrozvahových účtů. Teprve v době, kdy je například schválena žádost, vyplývá pro účetní jednotku jistota transferu a nutnost přeúčtovat tuto skutečnost z podrozvahových účtů na účty rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Významné jsou také výnosy z daní a poplatků. U některých druhů daní, například daně z příjmů právnických osob (DPPO), vzniká mezi náklady daňového subjektu a výnosy správce daně časový nesoulad. V tomto případě je náklad u daňového subjektu zaúčtován do účetního období, za které se podává daňové přiznání (například zaplacené zálohy na DPPO v roce 2024 jsou pro daňový subjekt náklad roku 2024), zatímco výnos je u správce daně zaúčtován až v následujícím účetním období (v roce 2025), a to na základě podání daňového přiznání a vyměření daně. Tento nesoulad způsobuje odchylky při vylučování vzájemných vztahů, kdy je vylučován náklad konsolidované jednotky státu (náklad roku 2024) a zároveň výnos Generálního finančního ředitelství (výnos roku 2024, který ale souvisí s nákladem konsolidované jednotky státu roku 2023). Tento nesoulad se významně projevuje v případě daní, které jsou placeny zálohově. V tomto případě jsou výnosy Generálního finančního ředitelství zaúčtovány do následujícího účetního období a dochází tak k odchylce mezi vyloučenou hodnotou z nákladů konsolidované jednotky státu a z výnosů Generálního finančního ředitelství.

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.**

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.

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

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 2024 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 korunách českých. Transakce v cizích měnách jsou přepočteny do měny vykazování ke dni uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni. Pro přepočet hodnoty 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 výší 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. Tato povinnost se netýká vybraných účetních jednotek, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Opravy chybně vykázaných skutečností a rozdílů ve vzájemných vztazích

Chybně vykázané skutečnosti a rozdíly 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 v Konsolidačním celku Česká republika je pro každé účetní období stanovena hladina významnosti, určující míru jejich závažnosti. Rozdíly nad stanovenou hladinou významnosti jsou konzultovány s příslušnými účetními jednotkami. Na základě jimi předaných doplňujících účetních záznamů dochází ke zpřesnění vykazovaných skutečností. Hlavním východiskem pro stanovení hladiny významnosti je snaha podat věrný a poctivý obraz o finanční situaci státu. Podpůrným kritériem je celkový počet rozdílů a četnost jednotlivých typů rozdílů. Pro účetní období roku 2023 a 2024 byla stanovena hladina významnosti ve výši 150 mil. Kč pro účetní jednotky předávající Pomocný analytický přehled a hladina významnosti ve výši 500 mil. Kč pro účetní jednotky předávající Pomocný konsolidační přehled. Stanovené hladiny významnosti jsou výrazně nižší než běžně používaná kritéria, například 1 % z obratu, které by u účetních výkazů za Českou republiku činilo přibližně 37 mld. Kč.