

# Problematika vykazovaných skutečností v Pomocném analytickém přehledu

V rámci přípravné fáze účetní konsolidace státu, zejména pro potřeby vývoje konsolidačního softwaru pro sestavování účetních výkazů za Českou republiku provádí Ministerstvo financí ČR detailní analýzy vykazovaných skutečností v Pomocném analytickém přehledu (dále jen „PAP“). Díky těmto analýzám a na základě podnětů dotčených účetních jednotek Ministerstvo financí ČR identifikovalo několik problematických oblastí při vykazování skutečností v PAP. Tyto problematické oblasti byly rozčleněny do jednotlivých okruhů a jsou popsány níže včetně vzorových příkladů pro lepší dokreslení dané problematiky.

## Detail jednotlivých rozvahových účtů použitých v dalším textu

Číslo účtu	Název	Aktivum/Pasivum	Partner
289	Jiné krátkodobé půjčky	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
311	Odběratelé	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
314	Krátkodobé poskytnuté zálohy	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
31531509	Jiné pohledávky z hlavní činnosti - ostatní	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
321	Dodavatelé	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
324	Krátkodobé přijaté zálohy	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
347	Závazky k vybraným ústředním vládním institucím:	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
349	Závazky k vybraným místním vládním institucím:	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
37337301	Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery - investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
37337302	Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery - neinvestiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
374	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery:	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
37437401	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery - investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
37437402	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery - neinvestiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
37437409	Krátkodobé přijaté zálohy na transfery - ostatní	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
37737709	Ostatní krátkodobé pohledávky - jiné	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
37837809	Ostatní krátkodobé závazky - jiné	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
403	Transfery na pořízení dlouhodobého majetku:	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
46246201	Poskytnuté návratné finanční výpomoci dlouhodobé - do splatnosti	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
47147101	Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery - investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
47147102	Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery - neinvestiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Aktivum	Partner aktiva/pasiva
47247201	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery - investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
47247202	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery - neinvestiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Pasivum	Partner aktiva/pasiva
47247209	Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery - ostatní	Pasivum	Partner aktiva/pasiva

# Problematika vykazovaných skutečností v Pomocném analytickém přehledu

## Detail jednotlivých výsledkových účtů použitých v dalším textu

Číslo účtu	Název	Náklad/ Výnos	Partner
51899	Ostatní služby - jiné	Náklad	Partner transakce
57202	Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery - neinvestiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Náklad	Partner transakce
57203	Náklady vybraných místních vládních institucí na transfery - finanční dary	Náklad	Partner transakce
602	Výnosy z prodeje služeb	Výnos	Partner transakce
67101	Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů - investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Výnos	Partner transakce
67201	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů - investiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Výnos	Partner transakce
67202	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů - neinvestiční dotace, příspěvky, granty a NeFV	Výnos	Partner transakce
67299	Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů - ostatní	Výnos	Partner transakce

## 1. Problematika vykazování vlastního IČ

Vykazující účetní jednotka v rámci PAP Části X a XI vykazuje jako partnera aktiva/pasiva nebo partnera transakce své vlastní IČ i u účtů, kde to není dle Metodiky tvorby PAP povoleno. Metodika tvorby PAP umožňuje vykazování vlastního IČ pouze u následujících účtů:

- 31531509;
- 347;
- 37737709;
- 37837809;
- 403 – pouze v některých případech;
- 67101 – pouze v některých případech;
- 67201 – pouze v některých případech.

### Vzorové příklady:

#### PAP Část X

Č. aktiva / pasiva	IČ vykazující jednotka	Partner aktiva/pasiva	Partner transakce	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
311	A	A	#	0,00	20 000,00	0,00	20 000,00
314	A	A	#	0,00	33 000,00	0,00	33 000,00
321	B	B	#	0,00	80 000,00	90 000,00	10 000,00
324	B	B	#	0,00	0,00	60 000,00	60 000,00

#### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A vykazuje u účtů 311 a 314 jako partnera aktiva/pasiva účetní jednotku A, tedy vykazuje sama sebe. Stejně postupuje účetní jednotka B, která u účtů 321 a 324 jako partnera aktiva/pasiva vykazuje účetní jednotku B, tedy vykazuje sama sebe.

## PAP Část XI

Položka výkazu PAP	IČ vykazující jednotka	Partner transakce	Hlavní činnost v Kč	Hospodářská činnost v Kč
51899	C	C	20 000 000,00	10 000,00
602	C	C	250 000 000,00	350 000,00

### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka C vykazuje u účtů 51899 a 602 jako partnera transakce účetní jednotku C, tedy vykazuje sama sebe.

### Závěr:

Účetní jednotky, které vykazující své vlastní IČ jako partnera aktiva/pasiva nebo partnera transakce v PAP Části X nebo partnera transakce v PAP Části XI s výjimkou výše uvedených případů vyplývajících z Metodiky tvorby PAP nedodržují pravidla stanovená Metodikou tvorby PAP, což povede ke zkomplikování procesu účetní konsolidaci státu. V rámci vzájemných vztahů budou identifikovány vztahy účetní jednotky, které má sama za sebou. Konsolidující jednotka nebude schopna identifikovat, zda se jedná o vztahy v rámci konsolidačního celku nebo mimo konsolidační celek a nelze tak takový vztah eliminovat.

## 2. Problematika vykazování partnerů v PAP Části X

Vykazující účetní jednotka v rámci PAP Části X vykazuje partnera aktiva/pasiva i partnera transakce zároveň. Z vyhlášky č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, vyplývá, že lze vykazovat buď partnera aktiva/pasiva, nebo partnera transakce, nelze vykázat oba současně. Toto vyplývá konkrétně z Přílohy č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech, kde je v Části I stanoveno, u kterých účtů se bude sledovat v Části X partner P10, P20 (jedná se o partnera aktiva/pasiva) a partner P22 (jedná se o partnera transakce). U každého účtu je uveden pouze jeden partner a to P10, P20, nebo P22.

### Vzorové příklady:

#### PAP Část X

Č. aktiva / pasiva	IČ vykazující jednotka	Partner aktiva/pasiva	Partner transakce	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
311	A	B	A	0,00	2 600,00	0,00	2 600,00
37837809	A	B	C	500 000,00	400 000,00	300 000,00	400 000,00
321	B	A	B	0,00	0,00	100 000,00	100 000,00
47247201	C	D	C	2 870 000,00	0,00	0,00	2 870 000,00

### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A vykazuje u účtů 311 partnera aktiva/pasiva B a partnera transakce A, kdy u účtu 311 se v roce 2014 měl vykazovat na dobrovolné bázi pouze partner P20, tedy partner aktiva/pasiva. Vykazující účetní jednotka A vykazuje u účtů 37837809 partnera aktiva/pasiva B a partnera transakce C, kdy u účtu 37837809 se v roce 2014 měl vykazovat pouze partner P10, tedy partner aktiva/pasiva. Vykazující účetní jednotka B vykazuje u účtů 321 partnera aktiva/pasiva A a partnera transakce B, kdy u účtu 321 se v roce 2014 měl vykazovat na dobrovolné bázi pouze partner P20, tedy partner aktiva/pasiva. Vykazující účetní jednotka C vykazuje u účtů 47247201 partnera aktiva/pasiva D a partnera transakce C, kdy u účtu 47247201 se v roce 2014 měl vykazovat pouze partner P10, tedy partner aktiva/pasiva.

## Závěr:

V případě, že účetní jednotka u rozvahových účtů uvádí partnera aktiva/pasiva a partnera transakce zároveň, nedodrжуje Přílohu č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech. V této příloze je vždy u každého rozvahového účtu uveden pouze jeden partner, konkrétně partner P10, P20, nebo P22. V případě, že se jedná o partnera P10 nebo P20 má být uveden partner aktiva/pasiva. V případě, že se jedná o partnera P22 má být uveden partner transakce. Pro účetní konsolidaci státu bude uvedení obou partnerů způsobovat komplikace a nutnost dalšího dotazování směrem k vykazující účetní jednotce, který z partnerů je relevantní.

## 3. Rozpad nulového konečného stavu aktiv a pasiv dle partnerů

Vykazující účetní jednotka vykazuje ve své rozvaze i v PAP Části I konečný stav příslušného aktiva nebo pasiva ve výši 0 Kč. V rámci PAP Části X se tento účet s nulovým konečným zůstatkem rozpadá dle analytických účtů a partnerů na jednotlivé kladné a záporné částky.

### Vzorové příklady:

#### PAP Část I

##### IČ vykazující jednotka A

Aktiva/Pasiva	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
349	0,00	2 500 000,00	2 500 000,00	0,00

#### PAP Část X

Č. aktiva / pasiva	IČ vykazující jednotka	Partner aktiva/pasiva	Partner transakce	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
349	A	B	#	0,00	2 500 000,00	0,00	-2 500 000,00
349	A	C	#	0,00	0,00	2 500 000,00	2 500 000,00

#### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A v PAP Části I vykazuje u účtu 349 konečný stav ve výši 0 Kč. Z toho vyplývá, že na účtu 349 neeviduje žádný závazek. Avšak vykazující jednotka A v PAP Části X rozpadá účet 349 na dva partnery B a C. Z toho vyplývá, že eviduje na účtu 349 záporný závazek vůči partnerovi B ve výši – 2 500 000 Kč, dále eviduje na účtu 349 závazek vůči partnerovi C ve výši 2 500 000 Kč.

# Problematika vykazovaných skutečností v Pomocném analytickém přehledu

## PAP Část I

### IČ vykazující jednotka A

Aktiva/Pasiva	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
374	100 000,00	1 000 000,00	900 000,00	0,00
37437401	0,00	0,00	0,00	0,00
37437402	-50 000,00	0,00	0,00	-50 000,00
37437409	150 000,00	1 000 000,00	900 000,00	50 000,00

## PAP Část X

Č. aktiva / pasiva	IČ vykazující jednotka	Partner aktiva/pasiva	Partner transakce	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
37437402	A	B	#	-50 000,00	0,00	0,00	-50 000,00
37437409	A	C	#	-170 000,00	0,00	0,00	-170 000,00
37437409	A	D	#	0,00	50 000,00	0,00	-50 000,00
37437409	A	E	#	0,00	150 000,00	0,00	-150 000,00
37437409	A	F	#	0,00	80 000,00	0,00	-80 000,00
37437409	A	G	#	0,00	500 000,00	0,00	-500 000,00
37437409	A	H	#	0,00	600 000,00	0,00	-600 000,00
37437409	A	I	#	1 000 000,00	2 050 000,00	3 050 000,00	2 000 000,00
37437409	A	J	#	0,00	400 000,00	0,00	-400 000,00

#### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A v PAP Části I vykazuje u účtu 374 konečný stav ve výši 0 Kč. Z toho vyplývá, že na účtu 374 neviduje žádný závazek. Avšak na jednotlivých analytických účtech eviduje zůstatky, konkrétně na účtu 37437402 eviduje záporný konečný zůstatek ve výši – 50 000 Kč, na účtu 37437409 eviduje kladný konečný zůstatek ve výši 50 000 Kč. Vykazující jednotka A v PAP Části X rozpadá jednotlivé analytické účty na jednotlivé partnery. Konkrétně na analytickém účtu 37437402 vykazuje záporný závazek za partnerem B ve výši – 50 000 Kč. Na analytickém účtu 37437409 sleduje jednotlivé záporné závazky vůči partnerům C, D, E, F, G, H a J a jeden kladný závazek za partnerem I, po celkovém součtu eviduje závazek ve výši 50 000 Kč.

#### Závěr:

V případě, že rozvahová položka má nulový zůstatek, je tedy v rozvaze i v PAP Části I uveden konečný zůstatek 0 Kč. Z toho vyplývá, že neexistují žádné vzájemné vazby mezi subjekty, například neexistuje žádný závazek nebo pohledávka, proto není možné provést rozpad konečného zůstatku dle jednotlivých analytických účtů nebo partnerů jako ve výše uvedených případech. Účetní konsolidace státu pracuje s konečnými stavy jednotlivých aktiv a pasiv, kdy je nutné identifikovat vzájemné vztahy v rámci konsolidačního celku státu a ty očistit neboli odečíst z rozvahy, pokud je konečný stav rozvahové položky nulový, již není možné nic odečíst. Samozřejmě i v případě, že je tento zůstatek nenulový, je problém rozpadu partnerů, popřípadě analytických účtů, se záporným konečným zůstatkem stejně problematický pro identifikaci a eliminaci vzájemných vztahů.

## 4. Nerespektování obsahového vymezení a charakteru položek rozvahy

Při analýze dat bylo v některých případech zjištěno, že účetní jednotky pravděpodobně pro stejné operace v případě vzájemných vztahů nedodrží některá obsahová vymezení a charakter položek rozvahy zejména s ohledem na krátkodobost a dlouhodobost pohledávek a závazků.

### Vzorové příklady:

#### PAP Část X

Č. aktiva / pasiva	IČ vykazující jednotka	Partner aktiva/pasiva	Partner transakce	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
37437401	A	B	#	0,00	0,00	890 000,00	890 000,00
47147101	B	A	#	0,00	890 000,00	0,00	890 000,00
46246201	A	C	#	0,00	800 000,00	0,00	800 000,00
289	C	A	#	0,00	0,00	800 000,00	800 000,00
46246201	A	D	#	400 000,00	100 000,00	0,00	500 000,00
289	D	A	#	400 000,00	0,00	100 000,00	500 000,00

#### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A vykazuje vzájemný vztah vůči účetní jednotce B na krátkodobém účtu 37437401 ve výši 890 000 Kč, ve stejné výši vykazuje účetní jednotka B vztah vůči jednotce A avšak na dlouhodobém účtu 47147101. Vykazující účetní jednotka A vykazuje vzájemných vztah vůči jednotce C na dlouhodobém účtu 46246201 (finanční výpomoc) ve výši 800 000 Kč, ve stejné výši vykazuje účetní jednotka C vztah vůči jednotce A avšak na krátkodobém účtu 289 (půjčky). Vykazující účetní jednotka A vykazuje vzájemných vztah vůči jednotce D na dlouhodobém účtu 46246201 (finanční výpomoc) ve výši 500 000 Kč, ve stejné výši vykazuje účetní jednotka D vztah vůči jednotce A avšak na krátkodobém účtu 289 (půjčky).

#### Závěr:

V případě, že se jedná o identickou operaci, tak obě účetní jednotky, které budou mít vzájemný vztah, budou muset respektovat obsahové vymezení. Pro potřeby účetní konsolidace státu, zejména pro vylučování vzájemných vztahů se jedná o zásadní pravidlo, protože budou nastavené pevné vzájemné vazby mezi účty, u kterých bude prováděno vylučování vzájemných vztahů, kdy se bude vycházet z obsahového vymezení účtů, a stejné operace budou muset být u obou účetních jednotek zachyceny na odpovídajících účtech, aby mohlo dojít k jejich vyloučení. V opačném případě bude muset docházet k další dodatečné komunikaci, popřípadě opětovnému předávání výkazů do centrálního systému účetních informací státu.

## 5. Nejednotnost analytických účtů v PAP

Při analýze dat bylo v některých případech zjištěno, že účetní jednotky pravděpodobně pro stejné operace v případě vzájemných vztahů, nepoužívají stejné analytické účty PAP.

### Vzorové příklady:

#### PAP Část XI

Položka výkazu PAP	IČ vykazující jednotka	Partner transakce	Hlavní činnost v Kč	Hospodářská činnost v Kč
57202	A	B	200 000,00	0,00
67299	B	A	200 000,00	0,00
57203	A	C	500 000,00	0,00
67202	C	A	500 000,00	0,00

#### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A vykazuje vzájemný vztah vůči účetní jednotce B na účtu 57202 (neinvestiční transfery) ve výši 200 000 Kč, ve stejné výši vykazuje účetní jednotka B vztah vůči jednotce A avšak na účtu 67299 (transfery ostatní). Vykazující účetní jednotka A vykazuje vzájemných vztah vůči jednotce C na účtu 57203 (transfery – finanční dary) ve výši 500 000 Kč, ve stejné výši vykazuje účetní jednotka C vztah vůči jednotce A avšak na účtu 67202 (neinvestiční transfery).

#### PAP Část X

Č. aktiva / pasiva	IČ vykazující jednotka	Partner aktiva/pasiva	Partner transakce	PS v Kč	ΣMD v Kč	ΣD v Kč	KS v Kč
47147102	A	D	#	200 000,00	300 000,00	0,00	500 000,00
47247202	D	A	#	180 000,00	0,00	20 000,00	200 000,00
47247209	D	A	#	0,00	0,00	300 000,00	300 000,00
37437402	Y	X	#	900 000,00	700 000,00	600 000,00	800 000,00
37337301	X	Y	#	200 000,00	0,00	0,00	200 000,00
37337302	X	Y	#	900 000,00	300 000,00	600 000,00	600 000,00

#### Vysvětlení:

Vykazující účetní jednotka A vykazuje vzájemný vztah vůči účetní jednotce D na účtu 47147102 (neinvestiční transfery) ve výši 500 000 Kč, ve stejné celkové výši vykazuje účetní jednotka D vztah vůči jednotce A avšak na účtu 47247202 (neinvestiční transfery) ve výši 200 000 Kč a na účtu 47247209 (transfery ostatní) ve výši 300 000 Kč. Vykazující účetní jednotka Y vykazuje vzájemných vztah vůči jednotce X na účtu 37437402 (neinvestiční transfery) ve výši 800 000 Kč, ve stejné celkové výši vykazuje účetní jednotka X vztah vůči jednotce Y avšak na účtu 37337301 (investiční transfery) ve výši 200 000 Kč a na účtu 37337302 (neinvestiční transfery) ve výši 600 000 Kč.

### Závěr:

V případě, že se jedná o identickou operaci, tak obě účetní jednotky, které budou mít vzájemný vztah, by měly respektovat obsahové vymezení uvedené v Příloze č. 2a vyhlášky č. 383/2009 Sb., technická vyhláška o účetních záznamech. Pro potřeby účetní konsolidace státu, zejména pro vylučování vzájemných vztahů se jedná o důležité pravidlo, které usnadní vylučování vzájemných

## Problematika vykazovaných skutečností v Pomocném analytickém přehledu

vztahů, kdy bude možné nastavit pevné vzájemné vazby pro vylučování vzájemných vztahů i na úrovni analytických účtů PAP. Velmi zásadní je to u rozlišení transferů pomocí analytických účtů PAP (nákladů a výnosů) na investiční a neinvestiční transfery.

### **Celkový závěr:**

Ministerstvo financí ČR na základě výše uvedených zjištění pro účely účetní konsolidace státu zejména s důrazem na eliminaci vzájemných vztahů zvažuje možná řešení odstranění těchto problematik. Jednou ze zvažovaných forem pro dosažení tohoto cíle je zavedení nových kontrol případně modifikace stávajících kontrol v rámci centrálního systému účetních informací státu.