

# **Účetní zachycení pachtu obchodního závodu dle české legislativy a Mezinárodních účetních standardů**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**

**Dr. Ing. Jana Gláserová**

**Bc. Šárka Smutná**



Děkuji touto cestou vedoucí práce Dr. Ing. Janě Gláserové za odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi při zpracovávání diplomové práce poskytla. Současně chci poděkovat své rodině a všem blízkým za podporu, pochopení a trpělivost.

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Účetní zachycení pachtu obchodního závodu dle české legislativy a Mezinárodních účetních standardů**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2015

---

## **Abstract**

SMUTNÁ, Š. *Accounting treatment of lease of business according to Czech accounting legislation and International financial reporting standards*. Diploma Thesis. Brno, 2015.

This diploma thesis deals with comparison of the accounting treatment of lease of business according to the Czech accounting legislation and international accounting standards, including the identification of the impact of significant items on the financial statements, and in terms of both the landlord and the tenant perspective. The introductory part is devoted to understanding the essentiality of the lease of business, accounting harmonization and introduction of specific standards on the issue. Subsequently, the theoretical knowledge is applied to the model example of the lease of business, which is the based for the final assessment of the impact of accounting transactions related to the lease of business and recommendations for the faithful accounting of this issue.

## **Keywords**

Harmonization of accounting, Czech accounting legislation, International financial reporting standards, lease of business.

## **Abstrakt**

SMUTNÁ, Š. *Účetní zachycení pachtu obchodního závodu dle české legislativy a Mezinárodních účetních standardů*. Diplomová práce. Brno, 2015.

Diplomová práce se zabývá srovnáním účetního zachycení pachtu obchodního závodu v rámci české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů, včetně identifikace dopadů na významné položky účetních výkazů, a to jak z pohledu propachtovatele, tak z pohledu pachtýře. Úvodní část práce je věnována porozumění podstatě pachtu obchodního závodu, harmonizaci účetnictví a seznámení s konkrétními standardy upravující danou problematiku. Následně jsou teoretické poznatky aplikovány na modelový příklad pachtu, z kterého vychází závěrečné zhodnocení dopadů účetních operací souvisejících s pachtem obchodního závodu a doporučení pro věrné zachycení této problematiky.

## **Klíčová slova**

Harmonizace účetnictví, česká účetní legislativa, Mezinárodní účetní standardy, pacht obchodního závodu.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b>	<b>9</b>
2.1	Cíl práce .....	9
2.2	Metodika .....	9
<b>3</b>	<b>Základní pojmy</b>	<b>11</b>
3.1	Změny související s novým občanským zákoníkem .....	11
3.2	Účastníci smluvního vztahu .....	11
3.2.1	Pronajímatel a nájemce .....	11
3.2.2	Propachtovatel a pachtýř .....	11
3.3	Nájem a pacht .....	12
3.3.1	Pojem nájem .....	12
3.3.2	Pojem pacht.....	12
3.3.3	Zemědělský pacht .....	14
3.3.4	Pacht obchodního závodu.....	14
3.3.5	Významné odlišnosti mezi pachtem a nájmem.....	15
3.4	Pachtovní smlouva.....	16
3.5	Inventář.....	16
3.6	Motivy pachtu .....	17
3.6.1	Motivy k uzavření smluvního vztahu z pohledu propachtovatele...	17
3.6.2	Motivy k uzavření smluvního vztahu z pohledu pachtýře.....	18
<b>4</b>	<b>Harmonizace účetnictví a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</b>	<b>19</b>
4.1	Důvody pro harmonizaci účetnictví .....	19
4.2	Harmonizace účetnictví v Evropě.....	19
4.2.1	Dokumenty Evropského společenství týkající se aplikace IFRS.....	21
4.2.2	Instituce a organizace působící v oblasti IAS/IFRS .....	22
4.2.3	Koncepční rámec IAS/IFRS.....	24
4.2.4	Struktura standardů IAS/IFRS.....	27

4.3	Harmonizace účetnictví ve světě .....	28
4.3.1	US GAAP .....	28
4.4	Konvergence IFRS a US GAAP .....	29
4.5	Účetnictví v České republice.....	30
<b>5</b>	<b>Problematika pachtu obchodního závodu dle IFRS/IAS a ČÚS</b>	<b>36</b>
5.1	IAS 17 – Leasing.....	36
5.1.1	Historický vývoj standardu.....	36
5.1.2	Rozsah působnosti .....	37
5.1.3	Definice základních pojmů .....	37
5.1.4	Klasifikace leasingů.....	39
5.1.5	Leasing z pohledu nájemce.....	40
5.1.6	Leasing z pohledu pronajímatele.....	41
5.1.7	Související interpretace.....	42
5.2	ČÚS č. 011 – Operace s podnikem .....	43
<b>6</b>	<b>Modelový příklad pachtu obchodního závodu</b>	<b>46</b>
6.1	Zadání příkladu.....	46
6.2	Zachycení pachtu dle české účetní legislativy .....	50
6.2.1	Účtování z pohledu propachtovatele .....	50
6.2.2	Účtování z pohledu pachtýře .....	62
6.3	Zachycení pachtu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. 69	
6.3.1	Zachycení leasingu u pronajímatele .....	75
6.3.2	Zachycení leasingu u nájemce .....	81
<b>7</b>	<b>Shrnutí</b>	<b>88</b>
<b>8</b>	<b>Závěr</b>	<b>97</b>
<b>9</b>	<b>Literatura</b>	<b>99</b>
<b>A</b>	<b>Smlouva o pachtu obchodního závodu</b>	<b>107</b>
<b>B</b>	<b>Splátkové kalendáře u pronajímatele</b>	<b>110</b>
<b>C</b>	<b>Splátkové kalendáře u nájemce</b>	<b>113</b>

# 1 Úvod

S postupující globalizací celého světa dochází k větší propojenosti nejen v oblasti kulturních, sociálních a technologických aspektů, ale rovněž v oblasti ekonomické. Jednotlivé státy, ačkoliv se reálně nachází na opačném konci zeměkoule, se díky globalizaci stávají blízkými sousedy, kteří se vzájemně ovlivňují. Není tedy žádným překvapením, že i oblast účetnictví je nutné určitým způsobem propojit a zajistit jasnou srovnatelnost účetních výkazů bez nutnosti účetních úprav, které by vyžadovaly individuální účetní předpisy jednotlivých států.

Z výše uvedeného důvodu se čím dál častěji ozývá z úst odborníků v oblasti účetnictví potřeba harmonizovat nejen národní účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS, ale rovněž nutnost přiblížit samotné požadavky na sestavování účetních výkazů standardů IFRS/IAS a amerického US GAAP. Na přiblížení zmíněných systémů účetního výkaznictví pracují Rada pro standardy účetního výkaznictví a Rada pro mezinárodní účetní standardy již od roku 2002, kdy byly v projektu Convergence 2002 stanoveny cíle spočívající v zajištění kompatibility systémů IAS/IFRS a US GAAP. Nutno je rovněž podotknout že tento proces konvergence obou systémů je složitou a dlouhodobou záležitostí a na splnění cílů se stále pracuje.

Pacht obchodního závodu, dříve nájem podniku, představuje ne příliš známý a často opomíjený způsob podnikatelské činnosti. Obchodní závod je věcí hromadnou a lze jej pronajmout, propachtovat, jako klasickou nemovitou či movitou věc. Pacht obchodního závodu je výhodný zejména pro začínající podnikatele, který si tímto může „vyzkoušet“ své schopnosti při vedení obchodního závodu. Rovněž pro vlastníka obchodního závodu, jako propachtovatele, může být pacht obchodního závodu zajímavou alternativou, zejména stojí-li před závažným rozhodnutím – prodat obchodní závod, či na čas přerušit podnikatelskou činnost? V případě, že se rozhodne závod propachtovat, získá tím nejen inkasované nájemné, pachtovné, ale i možnost se k podnikání případně vrátit po skončení smlouvy o pachtu.

Ať už jsou motivy k uzavření pachtu obchodního závodu jakékoliv, z účetního hlediska se jedná o zajímavě řešený způsob nájmu, zejména co se týče vykazování dlouhodobého majetku souvisejícího s možnými variantami odpisování dle české účetní legislativy, zejména standardu ČÚS č. 011. Z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se na problematiku pachtu obchodního závodu vztahuje standard IAS 17 zabývající se leasingy i s příslušnými interpretacemi. Obě úpravy vyžadují rozdílné vykázání jednotlivých položek aktiv a pasiv (závazků) souvisejících s procesem pachtu obchodního závodu. I proto je jejich vzájemné porovnání základním stavebním kamenem pro stanovení možných doporučení, které by rovněž mohly přispět k přiblížení české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů.



## 2 Cíl práce a metodika

### 2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je na základě analýzy a komparace účetních standardů dle účetní úpravy České republiky a Mezinárodních účetních standardů určit rozdíly v metodice účetního zachycení pachtu obchodního závodu.

Dílčím cílem je seznámit s požadavky na zachycení pachtu obchodního závodu, které stanoví České účetní standardy a rovněž Mezinárodní účetní standardy, a to jak na straně nájemce, tak z pohledu pronajímatele.

V případě zjištění výrazných rozdílů v metodice účetního zachycení pachtu obchodního závodu formulovat doporučení s ohledem na respektování zásady věrného a pravdivého zachycení skutečnosti ve zkoumané oblasti.

### 2.2 Metodika

Před samotným zpracováním této diplomové práce bylo nejdříve nutné provést seznámení s problematikou pachtu obchodního závodu pomocí odborné literatury. Rovněž bylo provedeno studium literatury zabývající se oblastí účetnictví a vykazování, jak z pohledu české legislativy, tak i z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Práce je rozdělena do několika celků, přičemž první část práce je věnována objasnění samotných pojmů, které se týkají pachtu obchodního závodu a jeho úpravě dle nového občanského zákoníku. Další část práce je zaměřena na problematiku harmonizace účetnictví jak z evropského tak celosvětového hlediska. Součástí je rovněž popis důležitých nástrojů a nařízení, které vedly k vytvoření samotných mezinárodních standardů a rovněž jsou zde uvedeny instituce působící v oblasti standardů IFRS/IAS. Následuje stručné seznámení se standardy používanými ve Spojených státech, tzv. US GAAP a proces vzájemné konvergence obou systémů. Další část této práce je věnována již samotným účetním standardům, které se vztahují k pachtu obchodního závodu a jeho vykazování. Zjištěné poznatky jsou následně aplikovány na modelovém příkladu. V závěru práce je poukázáno na významné odlišnosti při aplikaci obou úprav a rovněž jsou shrnuty možné problémové oblasti při vykazování pachtu obchodního závodu.

Při zpracování této práce byly použity základní metodické přístupy, které zahrnují:

- deskripci,
- analýzu,
- syntézu,

- komparaci.

Metoda deskripce spočívá v popisu určitého jevu, věci nebo procesu a používá se zejména při konstatování či tvrzení. Další použitou metodu představuje analýza, neboli rozbor, která pracuje na principu rozkladu složitějších skutečností na jednodušší. Protikladem analýzy je syntéza, jejímž cílem je naopak shrnutí více částí do jednoho celku. Poslední použitou metodou je komparace, která zahrnuje srovnání dvou skutečností, jevů nebo vzorků a následné určení vzájemných rozdílů. (1)

Pro správnou klasifikaci leasingu v části práce zachycující aplikaci IFRS/IAS na modelovém příkladu je nutno vypočítat čistou současnou hodnotu minimálních leasingových plateb, která je zjištěna dle následujícího vzorce:

$$\check{C}SH = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t}$$

Kde:

- $CF_t$  představuje peněžní toky v jednotlivých letech,
- $n$  určuje dobu životnosti projektu, tedy dobu trvání leasingové smlouvy,
- $r$  je diskontní úroková míra,
- $\check{C}SH$  je čistá současná hodnota. (2)

Rovněž je potřeba stanovit tzv. implicitní úrokovou míru, jejíž výpočet lze provést pomocí vzorce pro vnitřní výnosové procento. Přičemž tato úroková míra je číselně rovna diskontní sazbě, při které je čistá současná hodnota rovna nule.

$$0 = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+VVP)^t}$$

Kde:

- $CF_t$  představuje opět peněžní toky v jednotlivých letech,
- $n$  je doba trvání leasingové smlouvy,
- $VVP$  je vnitřní výnosové procento. (3)

## 3 Základní pojmy

Pojem pacht může na první dojem působit poněkud archaicky a nesrozumitelně, jeho původ pochází z latinského „pactum“, tedy „smlouva“. V období středověku byl takto označován časově vymezený pronájem půdy a zemědělských objektů. (4)

Slovník cizích slov definuje pacht jako právní vztah podobný nájmu, z čehož je tedy zřejmé, že se nejedná o cizí ani staromódní pojem, ale o obvyklé označení vztahů, které v současné době běžně existují a jsou známé. (5)

### 3.1 Změny související s novým občanským zákoníkem

Od 1. ledna 2014 nabyl účinnosti nový občanský zákoník – Zákon č. 89/2012 Sb. (dále NOZ), který přinesl největší proměnu českého soukromého práva za poslední léta.

Nejvýznamnější odlišnosti, přicházející s novým občanským zákoníkem, se týkají zejména oblasti nemovitostí, předkupního práva, sousedských vztahů, odpovědnosti a mnoha dalších. Neméně významné změny se vztahují také k oblasti nájmu, zvláště pak k novým pojmům, kterým je věnována následující kapitola.

### 3.2 Účastníci smluvního vztahu

Jednou z významných změn, které přinesl nový občanský zákoník s účinností od začátku roku 2014, je rozlišení pojmů nájem a pacht. Před samotným seznámením s těmito pojmy a vzájemnými odlišnostmi jsou pro lepší orientaci v dalším výkladu nejprve popsány subjekty, které se nájmu a pachtu účastní.

#### 3.2.1 Pronajímatel a nájemce

Vztah pronajímatele a nájemce vzniká na základě nájemní smlouvy. Pronajímatel se zavazuje přenechat nájemci věci k dočasnému užívání. Nájemce se zavazuje za najatou věc platit pronajímateli nájemné. (6)

#### 3.2.2 Propachtovatel a pachtýř

Vztah propachtovatele a pachtýře vzniká na základě pachtovní smlouvy. Propachtovatel se zavazuje přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání. Pachtýř se zavazuje platit za propachtovanou věc propachtovateli pachtovné. (6)

### 3.3 Nájem a pacht

Problematiku pachtu a nájmu upravuje Zákon č. 89/2012 Sb. Jak již bylo uvedeno, jednou z nejdůležitějších změn je odlišení pojmu „pacht“ a pojmu „nájem“. (6)

#### 3.3.1 Pojem nájem

Pojem „nájem“ je v novém občanském zákoníku upraven v oddílu 3, a to v ustanoveních § 2201 až § 2331.

Nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věci k užívání a vzniká mu právo na **nájemné** placené nájemcem. Nájemní smlouvou se pronajímatel dále zavazuje „přenechat věc nájemci tak, aby ji mohl užívat k ujednanému nebo obvyklému účelu, udržovat věc v takovém stavu, aby mohla sloužit tomu užívání, pro které byla pronajata a zajistit nájemci nerušené užívání věci po dobu nájmu.“

Nájemce je povinen užívat věc jako řádný hospodář a v případě, že nájemce zjistí, že věc má vadu, kterou má odstranit pronajímatel, je povinen to pronajímateli oznámit.

Předmětem nájmu může být věc movitá, nemovitá i část nemovité věci. Pronajmout je možné i věc, která teprve v budoucnu vznikne.

Pokud není mezi nájemcem a pronajímatelem jasně ujednáno den skončení nájmu, je nájem považován za nájem na dobu neurčitou. Stejně tak je tomu v případě, kdy je nájem sjednán na dobu delší než 50 let, s tím, že v prvních 50 letech lze nájem vypovědět jen za ujednaných výpovědních důvodů. (6)

#### 3.3.2 Pojem pacht

Právní úprava pachtu je v novém občanském zákoníku rozdělena do několika oddílů, a to: obecná ustanovení, zvláštní ustanovení pro zemědělský pacht a zvláštní ustanovení pro pacht obchodního závodu. Ustanovení týkající se pachtu jsou popsána v § 2332 až § 2357

V první části jsou popsány práva a povinnosti propachtovatele a pachtýře, předmět pachtu, inventář. Druhý oddíl je věnován oblasti týkající se zemědělského pachtu, tedy pachtu zemědělského nebo lesního pozemku. Pacht obchodního závodu je podrobně upraven ve třetím oddílu této právní úpravy.

Pacht představuje úplatný smluvní vztah mezi pachtýřem a propachtovatelem, kdy pachtýři vzniká právo na užívání a požívání dané věci a propachtovateli vzniká právo na odměnu, tak zvané **pachtovné**. (6)

Pojmovými znaky pachtu jsou:

- a) předmět pachtu,
- b) právo požívat cizí věc,

- c) dočasnost pachtu
- d) úplatnost. (7)

### **Předmět pachtu**

Předmětem pachtu může být pouze cizí věc, která nese užitky a plody. Zároveň se předpokládá, že pachtýř bude s věcí hospodařit tak, aby užitky a plody vynášela. Je-li věc, která je předmětem pachtu zapsána do veřejného seznamu, je na návrh vlastníka (případně se souhlasem vlastníka na návrh pachtýře) zaneseno do veřejného seznamu i pachtovní právo.

### **Práva a povinnosti**

Zákon definuje práva obou zúčastněných stran následovně: „Pachtovní smlouvou se propachtovatel zavazuje přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání a pachtýř se zavazuje platit za to propachtovateli pachtovné nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci.“ Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pachtovné nemusí být placeno pouze formou peněžních prostředků, ale je možné poskytnout propachtovateli i „poměrnou část výnosu z věci“. (6)

Mezi povinnosti propachtovatele dále patří i povinnosti nahradit pachtýři náklady za ztrátu výnosu na propachtované věci, a to v situaci, kdy propachtovatel provádí oprávněné zásady do věci, která je předmětem pachtu. Pokud propachtovatel zásahem zlepší výnosnost propachtované věci, je považováno za oprávněné požadovat po pachtýři přiměřeně zvýšené pachtovné. V případě, že propachtovaná věc má vady, je propachtovatel povinen tyto vady odstranit bez zbytečného odkladu. Dojde-li však v důsledku této vady ke snížení výnosu z pachtu pod polovinu běžného výnosu, má pachtýř právo na slevu z pachtovného. Jestliže vada způsobí, že z věci plyne jen nepatrný výnos, může pachtýř požadovat prominutí pachtovného v celé výši, nebo vypovědět pacht bez výpovědní lhůty. (8)

### **Dočasnost pachtu**

Dočasnost pachtu vyplývá z předpokladu, že právo pachtýře věc užívat a požívat není trvalé. Při posuzování dočasnosti pachtu je postupováno dle § 2204 občanského zákoníku, toto ustanovení se týká především obecné dočasnosti nájmu, nicméně v tomto případě se použije rovněž, a to z důvodu neexistence ustanovení, které by konkrétněji upravovalo problematiku trvání pachtu.

Pacht je tedy možné sjednat na dobu určitou nebo na dobu neurčitou. V prvním případě musí být v pachtovní smlouvě výslovně uvedeno ujednání o délce trvání pachtu a konkrétním okamžiku, kdy je pacht ukončen. V situaci, kdy je pacht sjednán na dobu delší než 50 let, je považován za pacht sjednaný na dobu neurčitou. V prvních 50 letech lze však pacht vypovědět z ujednaných výpovědních důvodů.

Pokud se pachtýř s pachtovatelem výslovně nedohodnou na době trvání pachtu a okamžiku jeho ukončení, a tato skutečnost není uvedena ani v pachtovní smlouvě, je na pacht nahlíženo jako pacht na dobu neurčitou. (6)

### 3.3.3 Zemědělský pacht

V případě, kdy je předmětem pachtu zemědělský nebo lesní pozemek, lze hovořit o **zemědělském pachtu**. Z nové úpravy občanského zákoníku (§ 2347 a §2348) plyne, že zemědělský pacht, který byl sjednán na dobu delší než dva roky, přičemž nebyla uzavřena smlouva v písemné podobě, je považován za pacht sjednaný na dobu neurčitou a je možné jej vypovědět ve dvanáctiměsíční výpovědní lhůtě. Pokud v tomto případě nastane situace, kdy pachtýř není ze zdravotních důvodů schopen na pozemku hospodařit, má právo vypovědět pacht v kratší výpovědní době, a to tříměsíční. (6)

Pachtovné u zemědělského pachtu je obvykle placeno ročně pozadu a je splatné k 1. říjnu, avšak zákon nebrání odlišnému sjednání okamžiku placení pachtovného mezi smluvními stranami. (9)

### 3.3.4 Pacht obchodního závodu

Pacht závodu je po zemědělském pachtu druhým specifickým typem pachtu. Pacht závodu je upraven v ustanoveních § 2349 až § 2357 a nahrazuje do roku 2014 používaný pojem „nájem podniku“. Zde je však nutné zmínit ustanovení § 3028, dle kterého, se poměry vzniklé před 1. lednem 2014 řídí dosavadními právními předpisy, stejně jako práva a povinnosti, které z těchto poměrů vznikly. (9)

**Obchodním závodem** se dle zákona č. 89/2012 Sb. § 502 rozumí organizovaný soubor věcí, které podnikatel vytvořil, a který z jeho vůle slouží k provozování činnosti. Jako závod je chápáno vše, co zpravidla slouží k jeho provozu. (6)

Pacht obchodního závodu se, dle zákona, považuje za převod činnosti zaměstnavatele, což v souvislosti s ustanoveními zákoníku práce znamená přechod práv a povinností z pracovněprávních vztahů v plném rozsahu na přijímacího pachtýře, který se tedy současně stává zaměstnavatelem. (10)

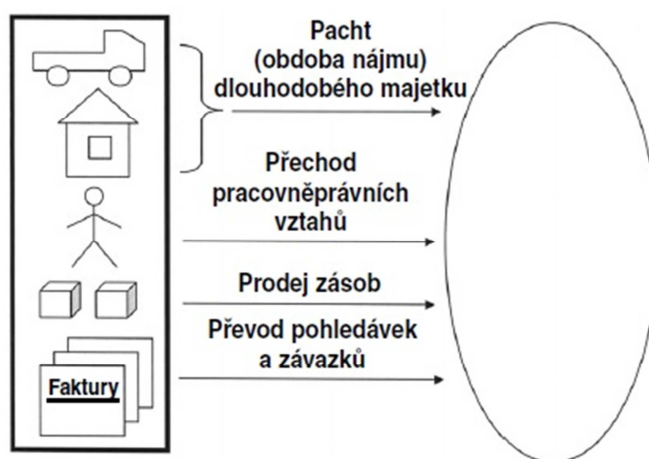
Společně s propachtováním závodu se pachtýř stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které s daným závodem souvisí a o kterých věděl, nebo alespoň mohl předpokládat jejich existenci. Současně musí propachtovatel bez zbytečného odkladu oznámit svým věřitelům a dlužníkům, že závod byl propachtován. Pokud však věřitel neudělí souhlas k převzetí dluhů pachtýřem, dostává se propachtovatel do pozice ručitele za splnění daného dluhu.

Obdobně jako v situaci převzetí pohledávek a dluhů pachtýřem při propachtování závodu dochází dnem zániku pachtu k přechodu pohledávek a dluhů zpět na propachtovatele. Opět propachtovatel přebírá pouze ty dluhy, o kterých věděl

nebo alespoň jejich existenci předpokládal. Následně pachtýř bez zbytečného odkladu oznámí svým dlužníkům a věřitelům, že pacht zanikl. (6)

Pokud je pachtýř zapsán ve veřejném rejstříku, nabývá právo k obchodnímu závodu až v okamžiku, kdy je zveřejněn údaj o uložení dokladu o pachtu závodu do sbírky listin. V případě, že pachtýř není zapsán ve veřejném rejstříku, nabývá právo k závodu okamžikem účinnosti smlouvy. (6)

Pacht obchodního závodu lze rozdělit na čtyři základní typy transakcí, které jsou ilustrovány na obrázku níže.



Obr. 1 Základní typy transakcí při pachtu obchodního závodu  
Zdroj: (9)

Po skončení pachtu přechází všechny složky obchodního závodu nebo jeho část zpět k propachtovateli. (6)

### 3.3.5 Významné odlišnosti mezi pachtem a nájmem

Zásadním rozdílem mezi pachtem a nájmem je právo nájemce či pachtýře předmětnou věc nebo soubor věcí užívat či požívat.

V případě nájmu je nájemce oprávněn najatou věc pouze **užívat**, a to dočasně, za dohodnutou úplatu. Pokud se však jedná o pacht, je pachtýř oprávněn propachtovanou věc nejen užívat, ale také **požívat**, čímž je myšleno oprávnění brát z dané věci plody, výnosy a jiné užitky. Z uvedeného také plyne, že předmětem pachtu může být tedy pouze taková věc, z které lze brát užitky, výnosy a podobně.

Další odlišností, kterou je nutno zmínit, je forma úplaty za najatou či propachtovanou věc. V situaci nájmu je možno nájemné platit pouze ve formě **peněžních prostředků**. Naproti tomu v případě pachtu nemusí být pachtovné placeno pouze ve formě peněžních prostředků, ale je možné poskytnout propachtovateli poměrnou **část výnosu** z propachtované věci. (11)

Výše uvedené formy lze taktéž kombinovat. Kombinace obou forem je rovněž častým způsobem úplaty zejména u pachtu obchodního závodu, kdy část pachtovného je hrazena pachtýřem v podobě fixní sumy a variabilní část představuje například určité procento z účetního zisku závodu. (10)

### 3.4 Pachtovní smlouva

Pacht vzniká na základě pachtovní smlouvy, která je upravena v novém občanském zákoníku ustanoveními § 2332 až § 2357. Pachtovní smlouva musí obsahovat minimálně tyto náležitosti:

- určení propachtovatele a pachtýře,
- vymezení a specifikace obchodního závodu, případně části závodu,
- závazek propachtovatele přenechat pachtýři obchodní závod k samostatnému provozování,
- dohoda o výši pachtovného nebo o způsobu určení výše pachtovného. (7)

Vzor pachtovní smlouvy je zobrazen v příloze.

### 3.5 Inventář

Specifickým typem pachtu je také pacht s inventářem, tedy takový pacht, kdy účastníci mají možnost sepsat seznam majetku, který se stává součástí pachtu. Jako majetek může být chápáno například vybavení prostor, ale i zvířata. (8) Účelem inventáře je tedy jasně určit jaké další věci, kromě věci „hlavní“, jsou předmětem pachtu. Institut inventáře je „výhodný“ zejména pro propachtovatele, a to v situaci, kdy dojde k poškození nebo zničení inventáře či jeho části pachtýřem. (10)

Zákon pak v ustanoveních § 2342 až § 2344 stanoví jasná práva a povinnosti pachtýře v případě, že je věc propachtovaná společně s inventářem. Pachtýř má povinnosti zachovávat jednotlivé kusy inventáře a v situaci, kdy jsou součástí inventáře zvířata, obnovuje pachtýř jejich stav s péčí řádného hospodáře. Dojde-li v průběhu trvání pachtu ke zničení části inventáře nebo je opotřeben do té míry, že jej nelze dále užívat, je propachtovatel povinen inventář obnovit. To však neplatí v případě, že škodu způsobil pachtýř. (6)

Pokud uplyne doba trvání pachtu a pachtýř vrátí propachtovateli více, než je zahrnuto v inventáři, má propachtovatel právo tento majetek přijmout nebo odmítnout. V případě, že propachtovatel danou věc odmítne, stává se daná věc vlastnictvím pachtýře. Dojde-li však k situaci, kdy pachtýř vrátí propachtovateli méně, než je zahrnuto v inventáři, má pachtýř povinnost tento schodek vyrovnat peněžními prostředky. (10)



Zákon dále stanoví (v § 2344) postup v případě pohledávky pachtýře vůči propachtovateli. Pokud propachtovatel nedá pachtýři jinou jistinu, na věcech náležejících do inventáře je uvaleno zástavní právo. (6)

### 3.6 Motivy pachtu

Důvody proč se smluvní strany rozhodnou pro uzavření pachtovní smlouvy mohou být různé. V minulosti byla pachtovní smlouva (v té době nájemní smlouva) uzavírána například za účelem převedení zisku z provozování podniku vlastníka na nájemce, a to tehdy, kdy vlastníkem provozovaný podnik byla společnost vzniklá z tzv. kuponové privatizace. Nájemcem pak byla společnost patřící či jinak spojená s managementem vlastníka. (12, 13)

V současnosti je však v platnosti jiná právní úprava, která přinesla mnoho změn, a to zejména ve věcech týkajících se vztahů mezi menšinovými a většinovými akcionáři a propojenými osobami. Z tohoto důvodu je velmi pravděpodobné, že i důvody pro uzavření pachtovní smlouvy v současné době mohou být různé. (12)

#### 3.6.1 Motivy k uzavření smluvního vztahu z pohledu propachtovatele

Jedním z možných důvodů, a pravděpodobně tím nejčastějším, k uzavření pachtovní smlouvy v případě propachtovatele, může být záměr získat peněžní (i nepeněžní) příjmy, které mu mohou plynout z vlastnictví podniku, a to například v případech, kdy již sám není schopen podnik řídit, spravovat a obecně dále provozovat, ať už z finančních, zdravotních či mnoha dalších důvodů. Je tedy zřejmé, že pro propachtovatele, jako vlastníka obchodního závodu, je pacht jeho majetku v podobě obchodního závodu výhodnou příležitostí k získání finančních prostředků – ve formě pachtovního. Současně s propachtováním obchodního závodu plyne pro propachtovatele další výhoda, kterou je dočasné převedení podnikatelského rizika na pachtýře.

Na druhou stranu je nutné zde připomenout i jistá rizika, která z výše uvedeného smluvního vztahu plynou. Jak již bylo řečeno v podkapitole týkající se Inventáře, má pachtýř povinnost po dobu pachtu zachovávat jednotlivé kusy inventáře a v situaci, kdy jsou součástí inventáře zvířata, obnovuje pachtýř jejich stav s péčí řádného hospodáře. V právní úpravě, která řeší problematiku pachtu, však není nijak stanovena povinnost pachtýře, aby o jednotlivé části inventáře pečoval takovým způsobem, aby tyto části byly schopny řádně plnit své funkce i do budoucna, tedy po skončení pachtu.

Stručně řečeno pachtýř má především zájem dosáhnout co největšího zisku za dobu trvání pachtu. Po uplynutí doby, na kterou je pacht sjednán, může být osud obchodního závodu pachtýři již lhostejný. Naopak z všeobecného hlediska je obvyklé, že propachtovatel, jako vlastník, má velký zájem na tom, aby jeho

obchodní závod dlouhodobě prosperoval, zvyšoval svoji hodnotu a také zisk i v budoucnu. Zde je vhodné zmínit i fakt, že v mnoha případech existuje předpoklad, že propachtovatel bude mít zájem po uplynutí doby pachtu navázat na předešlé podnikání a znovu sám provozovat obchodní závod. Tato skutečnost může být i příčinou určitého zájmu propachtovatele o to, co se s propachtovaným obchodním závodem děje v průběhu trvání pachtu, jak se mění hodnota jeho vlastnictví a podobně.

Obecně je možné pohlížet na cíle propachtovatele jako na cíle dlouhodobějšího charakteru, zatímco cíle z pohledu pachtýře lze považovat spíše za krátkodobé. (13)

### **3.6.2 Motivy k uzavření smluvního vztahu z pohledu pachtýře**

Nejdůležitějším motivem k uzavření pachtovní smlouvy pro pachtýře je dosažení zisku. Jak již bylo uvedeno, pachtýř orientuje svoje činnosti i způsob řízení a provozování obchodního závodu k dosažení spíše krátkodobých cílů a tomu také přizpůsobuje i způsob provozu obchodního závodu, zejména pak investice do výzkumu a vývoje, školení pracovníků a podobně. (13)

Pro pachtýře je uzavření smluvního vztahu o pachtu obchodního závodu výhodné například v situaci, kdy sám pachtýř nemá k dispozici vlastní obchodní závod, ani dostatek finančních prostředků k tomu, aby jej celý vybudoval. Zároveň však pachtýř může disponovat například jistým know-how s velkým potenciálem, které tedy díky propachtovanému obchodnímu závodům může realizovat.

Stejně tak i v případě, kdy se pachtýř rozhodne využít aktuální podnikatelské příležitosti a podnikat jen krátkodobě, na omezenou dobu, je výhodnější uzavřít s propachtovatelem pachtovní smlouvu. Za těchto okolností se pachtýř může vyhnout i mnoha rizikům, která již vyplývají z konkrétního předmětu podnikání. Nejčastěji může jít o změnu preferencí spotřebitelů, módní trendy, neočekávané propady cen na trhu a mnoho dalších. V takovém případě má tedy pachtýř právo vypovědět pachtovní smlouvu a v pachtu obchodního závodu dále nepokračovat. Podstatné také je, že pachtýřovo jednání musí být v souladu s právy a povinnostmi, které byly ujednány mezi pachtýřem a propachtovatelem v pachtovní smlouvě. Ztráty z neúspěšné podnikatelské činnosti tak lze relativně do velké míry minimalizovat. (13, 14)

## 4 Harmonizace účetnictví a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

### 4.1 Důvody pro harmonizaci účetnictví

S rostoucí globalizací celého světa dochází nejen k propojování společnosti, politických, kulturních a ekonomických událostí, ale také dochází k velkému nárůstu přeshraničních aktivit. Nejčastěji v podobě pohybu zboží, kapitálu či pracovních sil. Zahraniční investoři investují více na vzdálených zahraničních trzích, z toho důvodu zejména pro ně jsou významné informace o účetní jednotce, na základě kterých se následně mohou racionálně rozhodovat o případné investici. Účetní závěrky mají informovat jejich čtenáře, investory, věřitele, orgány dohledu a širokou veřejnost, o finanční situaci dané jednotky. Účetní výkazy, které jsou založeny na národní legislativě daného státu, však nemohou podat srozumitelné informace všem potenciálním uživatelům, zejména zahraničním uživatelům. Vystává tedy potřeba propojení, sblížení a zejména potřeba srovnatelnosti informací vykazovaných v účetnictví. (15)

Použité účetní metody musejí být u všech osob shodné, jelikož všichni uživatelé účetních výkazů chtějí jednoduše porovnávat finanční výkazy, aniž by byli nuceni detailně zkoumat použité účetní postupy. Z toho důvodu je potřeba uživatelům poskytnout informace o finanční pozici a výkonnosti podniku v podobě, která je založena na mezinárodně uznávaných účetních zásadách a standardech. Pojem „harmonizace“ tedy představuje proces celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví. (15, 16)

V současné době existují tři významné systémy, které splňují uvedené požadavky. Jedná se o Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví IFRS, dále účetní směrnice Evropské unie (zejména čtvrtá a sedmá směrnice) a v neposlední řadě národní účetní standardy US GAAP, které jsou využívány na finančních trzích ve Spojených státech amerických. (15, 17)

### 4.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání prvních směrnic, které se týkaly účetnictví. Byly přijaty směrnice, které tvořily kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise pro oblast účetnictví. Jedná se o:

- **Čtvrtou směrnicí Rady Evropského společenství z 25. června 1978** – směrnice je zaměřena především na obsah roční účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností. Tato směrnice je považována za nejvýznamnější a do roku 2000 byla doplněna ještě o další tři významné směrnice týkající se účetnictví.

- **Sedmou směrnicí Rady z 13. června 1983** – směrnice je věnována konsolidované účetní závěrce.
- **Osmou směrnicí Evropského parlamentu a Rady ze dne 10. dubna 1984** – směrnice upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek. (15, 17)

V době vzniku směrnice o účetnictví obsahovaly prvky jak kontinentálního přístupu, který je typický pro SRN či Francii, tak prvky anglosaského přístupu, který je používán ve Velké Británii.

Kontinentální přístup je založen na účetních předpisech daných zákonem, který se vztahuje na všechny podnikající subjekty. Přístup je založen na úzké vazbě mezi účetnictvím a daněmi.

Anglosaský přístup naopak vychází ze zákona o podniku. Metodiky a postupy týkající se účetnictví jsou založeny na zvyklostech a velmi silně je využíváno systému zvykového práva. Oba přístupy se tedy od sebe výrazně liší, a to i v oblasti uspořádání účetních výkazů.

Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, avšak nemají charakter právních norem. Jejich realizace je uskutečňována prostřednictvím zapracování do národních úprav členských států. Pro implementaci čtvrté směrnice byla stanovena lhůta dva roky, kterou však většina členských států nedodržela z důvodu politických, společenských a daňově právních aspektů. Implementace čtvrté směrnice do národní legislativy vybraných členských zemí EU zobrazuje tabulka níže. (15)

Tab. 1 Data implementace čtvrté směrnice do národní legislativy vybraných členských zemí EU

Členský stát	Datum schválení	První použití v účetním období od
<b>Velká Británie</b>	23. 10. 1981	15. 6. 1982
<b>Francie</b>	30. 4. 1983	1. 1. 1984
<b>Německo</b>	19. 12. 1985	1. 1. 1987
<b>Itálie</b>	9. 4. 1991	18. 4. 1993
<b>Dánsko</b>	27. 5. 1981	1. 2. 1982

Zdroj: (15)

Do českých právních předpisů byla směrnice částečně implementována prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění. (15)

Z důvodu toho, že výše zmíněné směrnice postupně zastarávaly a přestávaly být aktuální, byla v roce 2000 vyhlášena Evropskou komisí tzv. **nová harmonizační strategie**, která přinesla zásadní změnu v pravidlech pro účetní vyka-

zování. Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS, tedy Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních účetních standardů IFRS pouze umožňovala, tato strategie stanovuje povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.

K tomu, aby byly standardy IFRS řádně implementovány do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. **schvalovací mechanismus IFRS**. Schvalovací mechanismus měl zajistit právní uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví, a které jsou zveřejněny v Úředním věstníku, jsou pro účetní jednotky z členských zemí EU povinné. (17)

#### **4.2.1 Dokumenty Evropského společenství týkající se aplikace IFRS**

Jedním z nejdůležitějších dokumentů se stala Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 ze dne 27. září 2001. Touto směrnicí se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla pro oceňování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky.

Dne 19. července 2002 bylo vydáno nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“. Nařízení stanovuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro registrované společnosti na burzách cenných papírů. Směrnice rovněž umožňuje používání IFRS neregistrovanými společnostmi při vykazování individuální závěrky. Toto nařízení nabylo účinnosti v září 2002.

Směrnice 2003/51/ES Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003 upravuje Směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven. Obsahem této směrnice je rozhodnutí týkající se čtvrté, sedmé a další novelizované směrnice, které zabezpečuje soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IFRS. (17)

#### **Nahrazení čtvrté a sedmé směrnice**

Dne 26. června 2013 došlo k zásadní změně v oblasti směrnic jako harmonizačních nástrojů. Evropská Komise společně s Radou vydala **Směrnici 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků**, která plně nahrazuje čtvrtou a sedmou směrnicí, došlo tedy k jejich sloučení. Směrnice vešla v platnost 20 dní po svém vyhlášení. Členskými státy tak vznikla povinnost do 20. července roku 2015 uvést v účinnost právní předpisy tak, aby bylo zajištěno dosažení souladu s novou směrnicí. Zároveň mohou členské

státy stanovit, že dané předpisy budou poprvé použity pro účetní období začínající 1. ledna 2016. (18)

#### 4.2.2 Instituce a organizace působící v oblasti IAS/IFRS

Jednou z nejvýznamnějších organizací v oblasti harmonizace účetnictví je **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů** (IASC), který byl založen v roce 1973. Tato instituce je nezávislou soukromou profesní organizací fungující na bázi dobrovolných pracovníků. Zakládajícími členy byli zástupci profesionálních účetních orgánů z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a USA. Základním posláním organizace bylo formulovat a publikovat Mezinárodních účetní standardy, propagovat celosvětové přijetí a všeobecně usilovat o harmonizaci účetního výkaznictví. (15, 17)

V roce 2001 se IASC přeměnil na **Radu pro mezinárodní účetní standardy** (IASB), která navázala na jeho činnost. Změna ve struktuře měla zajistit větší nezávislost na společnostech a vyšší důraz na tvorbu účetních standardů. Úkolem Rady je zpracovat jednotné, kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro globální použití, které zaručí prezentování kvalitních, transparentních a srovnatelných informací. Dílčími cíli Rady je i prosazování používání těchto standardů a jejich přesná aplikace, v neposlední řadě má za cíl rovněž aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby bylo dosaženo kvalitního řešení. (16, 19) Rada je plně odpovědná za tvorbu globálně platných standardů a v současné době má 15 členů, přičemž pro schválení nově vytvořeného standardu, případně změny ve standardu, je potřeba souhlas alespoň 9 z nich. V tomto období rovněž došlo ke změně označování nově vydávaných standardů. Standardy, které byly nově vydávány Radou IASB již nebyly označovány jako doposud – IAS (Mezinárodní účetní standardy), ale jako IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví), které v sobě zahrnují i interpretace k jednotlivým standardům. Nicméně všechny dříve vydané standardy označované jako IAS zůstávají i nadále v platnosti. Z tohoto důvodu lze v současnosti pracovat jak se standardy IFRS, tak i se stále platnými standardy IAS. (17)

V témže roce, kdy vznikla Rada pro mezinárodní účetní standardy, byla vytvořena i **Nadace IASC**. Tato nezisková společnost sídlící v americkém Delaware má působit jako nadřízený orgán Radě IASB. Nadace IASC byla v roce 2010 přejmenována na Nadaci IFRS. Tuto nadaci řídí 22 správců, přičemž tyto osoby musí pocházet z různých částí světa. Tedy 6 osob z Asie, 6 z Evropy, 6 ze Severní Ameriky, 1 z Afriky a 1 z Jižní Ameriky, zbývající 2 osoby mohou být doplněny z jakékoliv oblasti. (16)

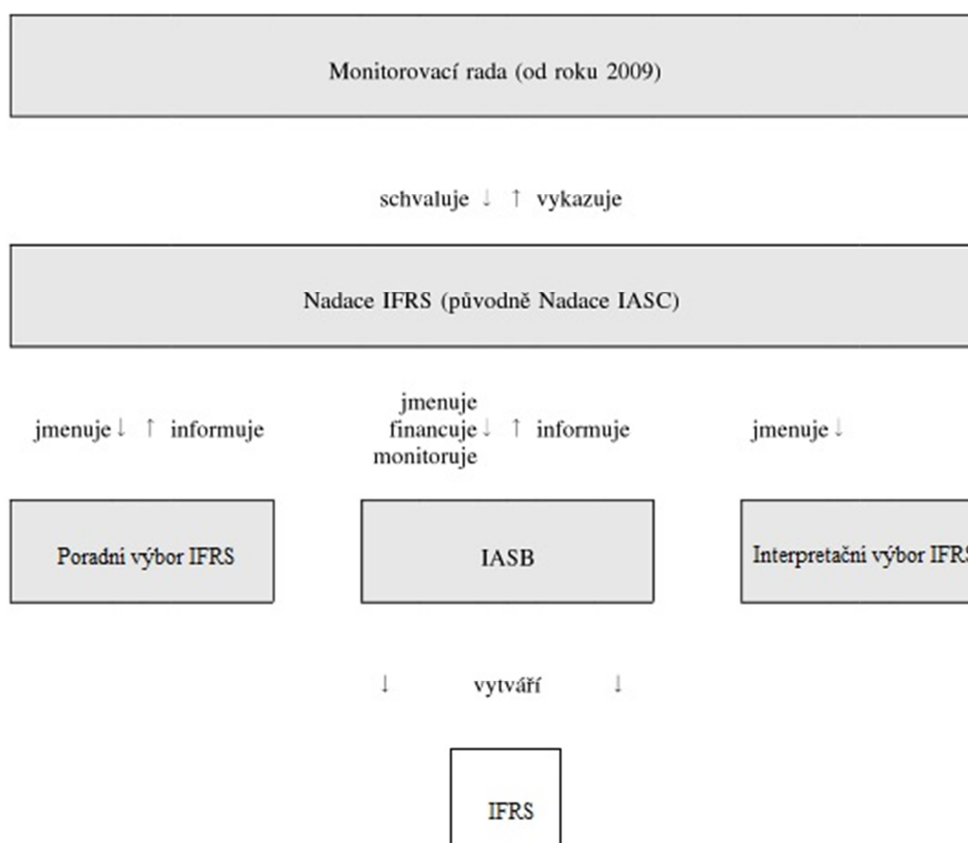
Roku 1995 byl vytvořen **Poradní sbor SAC** – Standing Advisory Committee, jehož členy se stali odborníci z oblasti účetnictví. Cílem poradního sboru je připomínkovat strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost a vyhledávat zdroje pro financování IASC, přičemž současně nesmí být ohrožena nezávislost dané instituce. Po roce 2000 došlo k přejmenování poradního sboru na **IFRS Advisory Council**. Poradní sbor

tvoří 48 členů ze 43 organizací po celém světě. Tři další organizace plní funkci oficiálních pozorovatelů. Členy Poradního sboru jmenuje Rada. (17, 20)

Další významnou institucí, která působila do března 2002 na poli Mezinárodních účetních standardů, byl **Stálý interpretační výbor SIC** – Standing Interpretations Committee. Výbor byl vytvořen Radou v roce 1997 a jeho hlavním posláním bylo posuzovat sporné účetní problémy a vytvářet k těmto problémům interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek v souladu se standardy. Jednotlivé interpretace vytvořené tímto výborem jsou označovány zkratkou „SIC“ a pořadovým číslem. Výbor byl v roce 2002 nahrazen **Výborem pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví** (IFRS Interpretation Committee). Výbor navazuje na Stálý interpretační výbor SIC a nadále má za úkol pomocí interpretací pomáhat řešit sporné otázky týkající se IFRS. Výbor pro interpretace vydává informační bulletin s názvem „Insight“. (17)

Jako výsledek velkého politického tlaku Evropské komise byla vytvořena v roce 2009 **Monitorovací rada**. Tato rada je nadřízeným orgánem Nadace IFRS a jejím hlavním posláním je plnit funkci spojovacího článku mezi Nadací IFRS a širokou veřejností. Tímto způsobem by měla být zajištěna vyšší odpovědnost Nadace vůči veřejnosti. Se vznikem Monitorovací rady došlo k razantní změně ve schvalování správců Nadace IFRS, kdy do roku 2009 se správci schvalovali a jmenovali prakticky sami. Od okamžiku vzniku Monitorovací rady se této funkce ujala právě tato instituce, která kromě jiného také dohlíží na jejich činnost v Nadaci IFRS. (16)

Všechny významné instituce působící v oblasti IAS/IFRS a způsob jejich vzájemné propojenosti je zobrazen ve schématu níže.



Obr. 2 Struktura institucí působících v oblasti IAS/IFRS  
Zdroj: Vlastní zpracování dle (16)

### 4.2.3 Koncepční rámec IAS/IFRS

Koncepční rámec představuje důležitou úvodní část IFRS, jež zahrnuje základní teoretická východiska, která jsou stavebním kamenem pro pochopení principů IAS/IFRS. Jedná se tedy o souhrn obecně platných principů, ze kterých následně vycházejí jednotlivé mezinárodní účetní standardy. Základním účelem koncepčního rámce je tedy pomáhat Radě při sestavování budoucích účetních standardů a přezkoumávání již existujících standardů. (15, 17)

Koncepční rámec není sám o sobě účetním standardem, ale jsou v něm definovány základní účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky, jednotlivé účetní kategorie, kritéria pro vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Pravidla a zásady, které jsou uvedeny v koncepčním rámci, výrazně ovlivňují informace vykázané v účetní závěrce. (17)

Základními předpoklady pro sestavování účetní závěrky dle koncepčního rámce jsou následující:

- **Akruální princip (Accrual Concept)** – tento princip ukládá povinnost účetní jednotce zachycovat hospodářské operace do období, se kterým věc-



ně a časově souvisejí a nikoliv v okamžiku, kdy dojde k pohybu finančních prostředků.

- **Předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky (Going Concern Assumption)** – účetní jednotka musí sestavovat účetní výkazy vycházející z předpokladu, že podnik bude ve svých aktivitách nadále pokračovat. Pokud existuje předpoklad, že podnik nebude schopen pokračovat ve svých aktivitách v obvyklém rozsahu činností, nebo bude schopen pokračovat pouze v zúženém rozsahu, je nutno účetní závěrku zpracovat odlišným způsobem za využití odpovídajících účetních metod. Tyto metody musí být současně zveřejněny. (15)

Účetní informace vykazované dle IAS/IFRS musí rovněž dle Koncepčního rámce splňovat následující kvalitativní vlastnosti:

- **Srozumitelnost**
- **Relevance**
- **Významnost**
- **Spolehlivost**
- **Srovnatelnost**
- **Pravdivý a věrný obraz** (15)

Z uvedených požadavků vyplývá, že účetní informace musí být vykazovány jasně, v logické struktuře a bez zbytečných složitostí. Dále je nutné vykazovat takové informace, které by v případě opomenutí, chybného uvedení nebo zkreslení mohly výrazně ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky.

Podmínka spolehlivosti je splněna tehdy, jestliže informace zobrazené v účetních výkazech neobsahují věcné chyby a pravdivě vyjadřují skutečnost. Pro spolehlivost jsou důležité i další předpoklady, jako je důvěryhodné zobrazení, převaha obsahu nad formou, nestrannost, opatrnost a úplnost.

Účetní informace musí být rovněž vykázaný takovým způsobem, aby totožné hospodářské operace vykazované různými podniky byly zachycovány shodně a umožňovaly tak jejich srovnatelnost.

Posledním, avšak neméně důležitým předpokladem, je respektování základních kvalitativních charakteristik účetních informací a příslušných standardů, za účelem pravdivého a věrného zobrazení. (15)

Kromě výše uvedených zásad a vlastností, které musí splňovat účetní informace vykazované dle IAS/IFRS, Koncepční rámec dále stanovuje jednotlivé prvky účetní závěrky.

Z pohledu vyjádření finanční situace se jedná o:

- **Aktiva (Assets)** – aktivum je chápáno jako zdroj kontrolovaný účetní jednotkou, který je výsledkem minulých událostí a zároveň existuje předpoklad budoucích užiteků plynoucích z tohoto aktiva.
- **Závazky (Liabilities)** – závazek představuje výsledek minulých událostí, se kterým je spojen odtok zdrojů z účetní jednotky.
- **Vlastní kapitál (Equity)** – tvoří ho zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech závazků. (22)

Prvky vztahující se k výkonnosti podniku:

- **Výnosy (Income)** – jako výnos je chápáno zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo buď formou zvýšení aktiv, nebo snížení závazku, které následně vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu, avšak jiným způsobem než vkladem vlastníků.

V souvislosti s výnosy je v Koncepčním rámci potřeba odlišit termíny jako jsou „revenues“ a „gains“. Termín „revenues“ označuje výnosy z běžných činností podniku, jako například tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, či výnosy z úroků, dividend, nájemného a licenčních poplatků. Naproti tomu pro termín „gains“ je poněkud obtížné najít vhodný český ekvivalent, nicméně v literatuře je uváděno označení „přínosy“. Tyto přínosy se vykazují již snížené o související náklady („losses“), příkladem přínosu může být kladný výsledek z prodeje dlouhodobých aktiv, investic, kladné kurzové rozdíly a podobně.

- **Náklady (Expenses)** – náklady představují snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo buď jako úbytek aktiv, snížení užitečnosti aktiv nebo zvýšení závazku, a který má za následek snížení vlastního kapitálu, avšak jinak než rozdělením prostředků vlastníků.

Analogicky jako v případě výnosů, je zde nutno rozlišit pojmy „expenses“ a „losses“. Jako „expenses“ jsou chápány náklady související s běžnou činností, tedy opak „revenues“. Zmíněné „losses“ představují újmy (někdy překládáno i jako ztráty), které jsou opakem přínosů (gains). (17)

Veškeré informace uváděné v účetní závěrce je nezbytné rovněž náležitě ocenit. Dle Koncepčního rámce je možno položky účetní závěrky ocenit několika různými způsoby. K oceňování se používá několik základů:

- **Historické náklady (Historical cost)** – tento typ ocenění vychází z nákladů, které byly vynaloženy v okamžiku pořízení aktiva. V situaci bezúplatného pořízení se pro ocenění aktiva použije odhad částky, kterou by bylo potřeba vynaložit na pořízení aktiva. Závazky jsou oceněny částkou, kterou bude potřeba vynaložit na jeho úhradu.
- **Momentální náklady (Current cost)** – metoda je někdy rovněž uváděna jako „běžná cena“. Jedná se o ocenění, které vychází z ceny, kterou by bylo nutno vynaložit na pořízení aktiva k datu ocenění. Závazky jsou oceně-

ny nediskontovanou částkou peněz, kterou by bylo nutné vynaložit k jeho úhradě k datu ocenění.

- **Realizovatelná hodnota (Realisable value)** – v tomto případě jsou aktiva oceňována odhadovanou cenou, kterou by bylo možné získat prodejem aktiva.
- **Současná hodnota (Present value)** – základem této metody je ocenění aktiv i závazků jejich současnou hodnotou, tedy diskontovanou hodnotou budoucího přítoků (v případě aktiv) nebo odtoků peněz (v případě závazků). (17, 22)

#### 4.2.4 Struktura standardů IAS/IFRS

Jak již bylo řečeno v úvodu kapitoly o harmonizaci účetnictví, primární cílem standardů IAS/IFRS je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti. Z důvodu zajištění aktuálnosti standardů je Nadací IASB každoročně vydávána publikace, která obsahuje kompletní a aktualizovanou verzi IFRS. IASB vydala již přes 50 standardů, přičemž některé dříve vydané standardy byly revidovány.

Jednotlivé standardy IFRS se skládají z následujících částí: (17, 19)

1. Úvod
2. Předmluva k výkladu standardu
3. Koncepční rámec
4. Standardy IAS/IFRS
5. Interpretace SIC/IFRIC
6. Významový slovník
7. Historie vývoje IFRS
8. Zdůvodnění závěrů
9. (Implementační příručka)
10. Rejstřík

V úvodu každého standardu jsou nejprve stanoveny cíle Nadace IASB a její organizační struktura, účel jednotlivých institucí působících v oblasti IFRS, dále jsou vymezeny pracovní postupy IASB používané při tvorbě standardů a stanovy Rady IFRS.

V části Předmluva jsou vymezeny úkoly a pracovní postupy IASB, vysvětlení předmětu, závaznosti a účinnosti IFRS. Významnou součástí každého standardu tvoří Koncepční rámec, který jak již bylo uvedeno, formuluje základní filozofii pro sestavování všeobecných účetních výkazů. Jedná se zejména o vymezení účetních zásad a předpokladů, účetních kategorií, variant oceňování a další.

V další části svazku je uvedeno znění konkrétního standardu IFRS/IAS. Schválené standardy jsou účinné od data, které je uvedeno v daném standardu, případně v jeho novele, avšak obvykle je umožněna i dřívější aplikace standardu.

Následují interpretace Výboru IFRIC, dříve SIC. Cílem těchto interpretací je zdokonalování standardů účetního výkaznictví za pomoci vytváření pravidel, která umožňují reagovat na aktuální a nové účetní problémy, které však nejsou přímo řešeny v daném standardu.

Soubor IFRS dále obsahuje Významový slovník vybraných výrazů (Glossary), Historii vývoje IFRS, Zdůvodnění závěrů a samozřejmě Rejstřík (Index). V posledních letech se stala součástí svazku i tzv. Implementační příručka. (17, 19)

### 4.3 Harmonizace účetnictví ve světě

Podobně jako v Evropě, existovala potřeba harmonizovat účetní systémy z důvodu sjednocení a zjednodušení srovnání účetních výkazů i celosvětově. V současné době existuje několik uznávaných systémů finančního výkaznictví. Mezi nejvýznamnější z nich patří již zmíněný IAS/IFRS a dále také US GAAP, kterému bude věnována následující kapitola.

#### 4.3.1 US GAAP

Americké účetnictví bylo vždy chápáno jako jeden z nejpropracovanějších účetních systémů na světě, což vyplývalo zejména ze skutečnosti, že americký finanční trh byl největší a také nejlikvidnější na světě. Po pádu americké burzy v roce 1929 byla vytvořena Komise pro dozor nad cennými papíry a burzou, která měla za cíl obnovení důvěry ve finanční trhy, prostřednictvím zprůhlednění činností na burze. Od roku 1933 byla tato komise ustanovena jako instituce významně působící v oblasti vydávání standardů, nicméně později byla pravomoc a odpovědnost za vydávání standardů delegována na Komisi pro účetní postupy (CAP). Následně byl vytvořen jednotný systém účetnictví, který zahrnoval 51 Účetních výzkumných zpráv. Ty výzkumné zprávy, které nebyly zrušeny nebo upraveny, byly poté uznány jako US GAAP. (15, 19)

Základní požadavky a cíle, které klade systém US GAAP na účetní jednotky je spolehlivost informací a srovnatelnost účetních výkazů, a to zejména z důvodu snadného srovnání různých variant, například při rozhodování o investici, nebo zabránění vědomému vykazování nepravdivých nebo zkreslených informací. Regulace účetnictví dle US GAAP vychází z všeobecných postupů, které byly v průběhu let upravovány a měly by přispívat k naplnění základního poslání systému finančního výkaznictví. (19)

Regulační rámec v USA se zaměřuje zejména na společnosti kotované na burze, pro ostatní společnosti neexistují podobné závazné požadavky týkající se finančního výkaznictví. Samotné společnosti ve Spojených státech amerických

mají velký zájem na tom, aby účtovaly a vykazovaly dle podrobných pravidel US GAAP, a to zejména z důvodu dohledu **Komise pro cenné papíry a burzy (SEC)**, která by v případě nesouladu ve vykazování dle US GAAP mohla společnost nařknout z používání „vlastních pravidel“. Rovněž by se tak mohla snížit pravděpodobnost, že v případě sporu společnosti uspějí u soudu. (15, 16)

Jedním z hlavních rozdílů US GAAP oproti evropským standardům účetního výkaznictví spočívá v podrobných a přesných pravidlech jak aplikovat a interpretovat obecné zásady obsažené v US GAAP. Naproti tomu standardy IAS/IFRS jsou spíše založeny na principech, což s sebou může nést značné nejasnosti, zejména z důvodu různé interpretace jednotlivých principů. (15, 16)

#### 4.4 Konvergence IFRS a US GAAP

Ačkoliv snahy standardů finančního výkaznictví US GAAP jsou téměř totožné se standardy IAS/IFRS, a to co nejvíce přiblížit informace obsažené v účetních výkazech pro zajištění jejich snadného srovnávání a pravdivého vykazování, je nutné podotknout, že každý z těchto systémů stojí na opačném pólu. Z tohoto důvodu v září roku 2002 vznikl společný projekt Rady pro standardy finančního účetnictví (FASB) v USA a IASB v Evropě pod názvem **Convergence 2002**. Toto rozhodnutí bylo obsaženo v Memorandu o porozumění (Memorandum of Understanding) z amerického Norwalku.

Cílem tohoto projektu je zajistit kompatibilitu existujících IAS/IFRS a US GAAP. Prioritou je tedy odstranění rozdílů mezi systémy IFRS a US GAAP a vytvoření vysoce kvalitních a globálních standardů finančního výkaznictví. Předsevzatý závazek byl rovněž posílen v roce 2006, kdy se IASB a FASB dohodly na konkrétních cílech, kterých mělo být dosaženo do roku 2008. V roce 2008 bylo vydáno aktualizované Memorandum o porozumění, které obsahovalo řadu priorit a milníků zdůrazňujících cíl projektu, a to vytvoření společných standardů. Termín pro dosažení stanovených cílů tak byl odložen.

Na základě žádosti států skupiny G20 byla v listopadu 2009 zveřejněna zpráva o činnosti a pokroku popisující intenzivní spolupráci IASB a FASB týkající se projektu, včetně rozpisu pravidelných měsíčních schůzí, které měly za cíl poskytovat každé čtvrtletí aktuální informace o pokroku v oblasti konvergence.

V dubnu 2012 byla organizacemi IASB a FASB zveřejněna zpráva o aktuálním stavu projektu, v němž byl popsán pokrok dosažený při harmonizaci světových standardů účetního výkaznictví. V únoru roku 2013 vydala IASB a FASB zprávu s informacemi o stavu a časovou osou zbývajících konvergenčních projektů. Předpokládané dokončení projektu Convergence 2002 tak bylo odloženo na rok 2014. Ani tento termín však nebyl dodržen. (19, 23)

## 4.5 Účetnictví v České republice

Účetnictví v České republice prošlo od roku 1991 mnoha změnami. V současné době je účetnictví České republiky předmětem následujících dokumentů:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- Vyhlášky Ministerstva financí pro šest okruhů účetních jednotek
- Soubory českých účetních standardů Ministerstva financí. (16)

**Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** ve znění pozdějších předpisů představuje jednu z nejdůležitějších norem v oblasti účetnictví v České republice. Původní Zákon o účetnictví byl vyhlášen k 31. 12. 1991 a účinnosti nabyl od 1. 1. 1992. Od roku 1992 bylo k tomuto zákonu vytvořeno 28 novel, přičemž poslední a nejaktuálnější novelou je novela 344/2013 Sb., která upravuje znění platné od 1. ledna 2014. (21)

Pro účetní jednotky se stalo významné datum 1. 1. 2005, kdy vzešla v platnost novela zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění<sup>1</sup>. Tato novela představovala značný pokrok v oblasti používání standardů IFRS. Jednalo se o § 19 odst. 9 a § 23a, které byly použity poprvé v účetním období následujícím nejdříve po účetním období, v němž vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii. (15, 16)

Podle § 19 odst. 9 novela ustanovila povinnost pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi<sup>2</sup> a jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy účetního výkaznictví IFRS upravenými právem EU. Dále § 23a stanovuje povinnost konsolidující účetní jednotce, která je emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovovat výroční zprávu dle IFRS upravených právem EU. (15, 16)

Novela zákona o účetnictví z roku 2010 s účinností od 1. ledna 2011 představovala další významný krok k harmonizaci české účetní legislativy a mezinárodních standardů. Tato novela přinesla rozšíření okruhu účetních jednotek, které mohou použít IFRS upravené právem EU pro účtování a sestavování účetní závěrky. Do tohoto rozšíření spadaly účetní jednotky, které jsou ovládanou osobou nebo osobou pod společným vlivem za předpokladu, že k rozvahovému dni budou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS a dále účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň ovládající osobou a

---

<sup>1</sup> Změna provedená zákonem č. 437/2003 Sb., úplné znění vyhlášeno zákonem č. 31/2004 Sb., § 19 odst. 9.

<sup>2</sup> V současné době obchodní korporací, dle Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

k rozvahovému dni sestavují konsolidovanou účetní závěrku za použití IFRS. (16)

Od 1. ledna 2016 čeká účetní jednotky v České republice celá řada změn, a to z důvodu **novely zákona o účetnictví**, kterou připravilo Ministerstvo financí. Hlavním cílem této novely je implementace směrnice 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, která byla zmíněna v úvodu kapitoly o harmonizaci účetnictví. Nejvýznamnější změny se budou týkat především kategorizace účetních jednotek, konsolidačních skupin a subjektů veřejného zájmu. Mnohé změny se však budou projevovat i v oblasti zprávy o platbách vládám, kdy nově bude povinnost sestavovat a zveřejňovat tuto zprávu, dále v úpravě jednoduchého účetnictví a dalších změn v terminologii. (24)

Nová kategorizace účetních jednotek bude znamenat nově zařazení účetních jednotek do jedné ze čtyř skupin, dle dosažení nebo překročení stanovených kritérií. Kategorie pro účetní jednotky budou mikro účetní jednotky, malé, střední a velké účetní jednotky, přičemž jednotlivé kategorie pak budou mít stanoveny odlišné povinnosti a kritéria v oblasti účetnictví. Další změny se budou týkat také kategorizace konsolidačních skupin, které budou rozlišovány na malé konsolidační skupiny, které nemusí povinně sestavovat účetní závěrku, a ostatní konsolidační skupiny (střední a velké), které již tuto povinnost mají. Konsolidační skupiny budou rozděleny do kategorií na základě splnění alespoň dvou ze tří podmínek, uvedených v zákoně. Změny se nevyhnou ani subjektům veřejného zájmu, kdy bude definice subjektů veřejného zájmu kromě zákona o auditorech nově obsažena i v zákoně o účetnictví. (24)

Kromě již zmíněného Zákona o účetnictví je účetnictví v České republice upravováno rovněž šesti základními **vyhláškami Ministerstva financí**, které vyplývají z § 4 odst. 8 Zákona o účetnictví. Tyto vyhlášky se zabývají rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky, vymezením jednotlivých položek, směrnou účtovou osnovou a dalšími postupy dle charakteru účetní jednotky. Jsou to:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., která se týká podnikatelů účtujících v soustavě podvojného účetnictví.
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., pro účetní jednotky, kterými jsou banky a jiné finanční instituce.
- Vyhláška č. 502/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami.
- Vyhláška č. 503/2002 Sb., týkající se účetních jednotek, které jsou zdravotními pojišťovnami.
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., vztahující se na účetní jednotky, u nichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, a které účtují v soustavě podvojného účetnictví.
- Vyhláška č. 383/2009 Sb., která obsahuje Účetní reformu veřejných financí

- Vyhláška č. 410/2009 Sb., která se rovněž týká Účetní reformy veřejných financí. (25)

Dalšími významnými normami, kterými se účetní jednotky v České republice musí řídit, jsou soubory standardů vydávaných Ministerstvem financí. Jedná se o tzv. **České účetní standardy** (dále ČÚS). Hlavním cílem těchto standardů je definovat postupy a metody za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zjištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Povinnost pro vybrané účetní jednotky účtovat dle těchto standardů vychází ze samotného zákona o účetnictví, konkrétně z § 36 odst. 1. (21)

Ministerstvo financí vydává následující standardy:

- ČÚS pro podnikatele
- ČÚS pro finanční instituce
- ČÚS pro pojišťovny
- ČÚS pro zdravotní pojišťovny
- ČÚS pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání
- ČÚS pro ÚSC, PO, SF a OSS. (26)

Tato diplomová práce se zabývá pachtem obchodního závodu, kdy se předpokládá, že účetní jednotka bude sestavovat účetní výkazy v souladu s Českými účetními standardy pro podnikatele. Z tohoto důvodu je v následující tabulce zobrazen seznam standardů pro účetní jednotky, kterými jsou podnikatelé a zpracovávají účetnictví dle vyhlášky č. 500/2002 sb.

Tab. 2 Přehled ČÚS pro podnikatele

Číslo standardu	Název standardu
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly



<b>Číslo standardu</b>	<b>Název standardu</b>
<b>009</b>	Deriváty
<b>010</b>	Zvláštní operace s pohledávkami
<b>011</b>	Operace s podnikem
<b>012</b>	Změny vlastního kapitálu
<b>013</b>	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
<b>014</b>	Dlouhodobý finanční majetek
<b>015</b>	Zásoby
<b>016</b>	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
<b>017</b>	Zúčtovací vztahy
<b>018</b>	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
<b>019</b>	Náklady a výnosy
<b>020</b>	Konsolidace
<b>021</b>	Vyrovnaní, nucené vyrovnaní, konkurs a likvidace
<b>022</b>	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
<b>023</b>	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: (27)

Z tabulky vyplývá, že účetní jednotky účtující o pachtu obchodního závodu budou používat metody a postupy pro účetnictví dle standardu č. 011, který se nazývá Operace s podnikem.

Každá účetní jednotka je povinna dodržovat krom výše uvedeného zákona, vyhlášek a Českých účetních standardů rovněž obecně uznávané účetní zásady. Účetní zásady představují soubor pravidel, které jsou dodržovány všemi účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Většina účetních zásad je zakotvena v zákoně o účetnictví. (28, 29)

Účetní jednotka je povinna respektovat tyto účetní zásady:

- Zásada věrného a poctivého zobrazení
- Zásady účetní jednotky
- Zásada neomezeného trvání účetní jednotky
- Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

- Zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)
- Zásada stálosti metod (konzistence)
- Zásada významnosti (materiality)
- Zásada zákazu kompenzace
- Zásada opatrnosti

**Zásady věrného a poctivého zobrazení** je nadřazena všem ostatním zásadám a principům. Účetní jednotky jsou zavázány vést účetnictví tak, aby účetní závěrka zobrazovala věrně a poctivě účetní informace. Z uvedeného vyplývá, že účetní informace jsou zobrazeny věrně tehdy, pokud zachycují skutečný stav. Poctivé zobrazení znamená použití takových metod, které vedou k dosažení věrnosti. (28)

**Zásada účetní jednotky** představuje vymezení ekonomického celku, za které je účetnictví vedeno a k němuž se vztahují účetní operace i sestavené výkazy. (29) Účetní jednotka je dále povinna použít účetní metody takovým způsobem, aby nebyl ohrožen předpoklad **neomezeného trvání účetní jednotky** a zároveň u ní nenastala taková skutečnost, která by účetní jednotce bránila pokračovat v její činnosti v dohledné budoucnosti. Doba trvání účetní jednotky se pro účely **pravidelného zjišťování hospodářského výsledku** rozděluje do pravidelných intervalů, přičemž účetní období se shoduje buď s kalendářním rokem, nebo s hospodářským rokem, dle zákona o účetnictví. (28, 29)

**Akruální princip** ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat o skutečnostech do období, se kterým tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Účetní případy jsou tedy zaúčtovány v souladu s účetními metodami, o veškerých nákladech a výnosech je tak účtováno v období vzniku, nikoliv v období úhrady. Z tohoto důvodu je i hospodářský výsledek zjišťován jako rozdíl mezi výnosy a náklady, nikoliv jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. (28)

Zásada stálosti metod (**konzistence**) vyplývá z požadavku srovnatelnosti informací z účetních výkazů. Metody použité pro účtování, oceňování a odpisování tedy musí být v jednotlivých letech stejné. (29) Účetní jednotka může používané účetní metody měnit pouze za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu, nebo ze závažných a opodstatněných důvodů. Účetní jednotky jsou povinny v účetních výkazech uvádět takové informace, které by v případě jejich neuvedení nebo uvedení chybného mohly významně ovlivnit rozhodování osob využívajících účetní výkazy. Tato povinnost vyplývá ze **zásady významnosti** účetních informací.

**Zásada zákazu kompenzace** zakazuje účetním jednotkám vzájemně kompenzovat náklady a výnosy, přičemž je dovoleno vzájemně zaúčtovat stanovené vybrané položky, jako jsou například dobropisy týkající se konkrétní nákladové položky a vztahující se ke stejnému období nebo manka a přebytky zásob, které byly způsobeny neúmyslnou záměnou. (28)

Další zásadou je **zásada opatrnosti**, která účetní jednotce zakazuje nadhodnocovat a podhodnocovat aktiva a pasiva. Z této zásady rovněž vyplývá povinnost účetně zachytit všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly. Naopak všechny zisky a zhodnocení majetku se do účetnictví promítnou až v okamžiku jejich realizace. V praxi se jedná především o uplatňování rezerv a opravných položek. (29)

Kromě výše uvedených zásad je účetní jednotka rovněž povinna zaznamenávat účetní informace a sestavovat účetní výkazy dle následujících principů:

- Princip podvojnosti
- Princip souvztažnosti
- Bilanční princip
- Princip bilanční kontinuity.

Uvedené principy jsou důležité zejména pro zachycení účetních případů, kdy každý případ je zachycen dvakrát, a to na stranu Má dáti a Dal příslušných účtů. Tyto účty musí odpovídat obsahu účetního případu a zachycovat smysl celé operace. Zároveň musí být vždy zachována tzv. bilanční rovnice, tedy rovnost aktiv a pasiv v rozvaze. Neméně důležitá je rovněž podmínka zachování bilanční kontinuity, kdy počáteční zůstatky jednotlivých účtů vykázaných v rozvaze musí odpovídat konečným zůstatkům rozvahových účtů za předcházející období. (28)

## 5 Problematika pachtu obchodního závodu dle IFRS/IAS a ČÚS

V následující kapitole jsou podrobně popsány standardy, které se vztahují k problematice pachtu obchodního závodu. Na první pohled by se mohlo nabízet řešit problematiku pachtu obchodního závodu dle standardu IFRS 3 – Podnikové kombinace, tento standard však upravuje účetní postupy pouze pro proces akvizic. Z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se pachtu obchodního závodu dotýká především standard IAS 17 – Leasing. Z Českých účetních standardů je pachtu obchodního závodu věnován standard č. 011 – Operace s podnikem.

### 5.1 IAS 17 – Leasing

Ze souboru mnoha mezinárodních standardů je problematice nájmu a leasingu věnován standard IAS 17. Tento standard je určen zejména pro stanovení vhodných účetních postupů pro pronajímatele a nájemce ve vztahu k finančnímu a operativnímu leasingu, který je zde chápán nejčastěji jako leasing dlouhodobého majetku. Z důvodu neexistence standardu IFRS/IAS, který by upravoval účetní postupy a zveřejňování účetních výkazů v oblasti nájmu podniku (pachtu obchodního závodu) pro nájemce a pronajímatele, je potřeba v tomto případě aplikovat na danou problematiku pachtu standard IAS 17 jako na „obvyklý“ nájem (pojem nájem a pacht bude v následující kapitole považován za synonymum). Následující kapitoly jsou věnovány seznámení s tímto standardem a jeho vývojem, základními pojmy, klasifikací leasingu a podmínkami jeho použití.

#### 5.1.1 Historický vývoj standardu

Standard IAS 17 věnovaný leasingu (nájmu) je prvním standardem, ve kterém byla důsledně uplatněna účetní zásada „přednost obsahu před formou“, tedy kdy obsah účetní informace představuje nejdůležitější hledisko a forma zachycení této informace je až druhořadá, nicméně rovněž podstatná. (15)

Prvotním impulsem k vzniku standardu IAS 17 byl *Návrh E 19 Účtování o leasingu* z října roku 1980. Z dalšího vývoje lze usuzovat na úspěšné naplnění cíle daného návrhu, poněvadž o dva roky později již byl zveřejněn kompletní nový standard *IAS 17 Účtování o leasingu*. Tento standard nabyl účinnosti od 1. ledna 1984. Po tomto datu následovalo mnoho reformulací a aktualizací. K první z nich došlo v roce 1994, kdy byl standard poprvé přeformulován. Duben roku 1997 přinesl další *Návrh E 56 Leasingy*. Díky tomuto návrhu došlo k úpravě standardu a přejmenování standardu na pouhé „Leasingy“ s účinností od 1. ledna 1999. V prosinci roku 2003 byla Radou IASB vydána revidovaná verze IAS 17, která nabyla účinnosti 1. ledna 2005. V roce 2009 v rámci aktualizace Mezi-

národních standardů finančního výkaznictví byla do standardu IAS 17 zahrnuta i klasifikace týkající se pronájmu pozemků. Tato verze standardu IAS 17 je účinná od 1. ledna 2010. (30)

Standard IAS 17 se stal i terčem kritiky mnoha odborníků v oblasti účetnictví. Největším problémem při použití standardu je rozlišení operativního a finančního leasingu a vykazování leasingu v rozvaze. Při klasifikaci leasingu jako operativní účetní jednotka nevykazuje dané aktivum v rozvaze, ale ani dlouhodobý závazek z tohoto leasingu, což může poměrně významně zkreslovat informace vykázané v účetní závěrce a zároveň i informace vyplývající z finanční analýzy (například ukazatel čistého pracovního kapitálu, ukazatel zadluženosti a další). Z tohoto důvodu vznikla i obava záměrného nastavování podmínek leasingových smluv tak, aby mohl být leasing klasifikován jako operativní. Výsledkem těchto (a dalších) kritik je plánovaný návrh novely standardu IAS 17. (17)

### 5.1.2 Rozsah působnosti

V první části standardu jsou vymezeny leasingy (nájmy), na které se tento standard nevztahuje. Jedná se především o leasingy k průzkumu nebo využití neobnovitelných přírodních zdrojů a dále licenčních smluv na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, patenty a autorská práva. Ve standardu je dále uveden výčet činností, na které se standard IAS 17 neaplikuje z hlediska oceňování. Jedná se například o oceňování nemovitostí, které jsou oceněny dle IAS 40 – Investice do nemovitostí, oceňování biologických aktiv držených nájemci na základě finančního leasingu, která jsou oceňována v souladu s IAS 41 – Zemědělství a další. Kompletní výčet je uveden v samotném znění standardu v odstavci 2. (31, 32)

### 5.1.3 Definice základních pojmů

Pro správnou aplikaci standardu IAS 17 je nutné řádně definovat používané pojmy.

**Leasing** je chápán jako dohoda, na základě které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po dohodnutou dobu za jednorázovou platbu, nebo řadu plateb.

**Nevypověditelný leasing** je takový leasing, který lze vypovědět pouze za podmínek stanovených standardem. Vypovědět tento typ leasingu je možno pouze v případě události, která pravděpodobně nikdy nenastane, vypovědí se souhlasem majitele, nebo uzavřením nové smlouvy o nájmu obdobného aktiva se stejným pronajímatelem.

**Počátek leasingu** představuje buď datum uzavření leasingové smlouvy, nebo termín vázanosti smluvních stran naplnit základní ustanovení leasingové smlouvy a to ten okamžik, který nastane dříve. K tomuto okamžiku je rovněž provedena klasifikace leasingu na finanční nebo operativní (rozdíly mezi jednotlivými typy leasingu jsou popsány níže) a v případě finančního lea-

singu jsou stanoveny částky, které budou uznány na počátku doby leasingu. (15, 32)

**Počátek doby leasingu**, nebo také zahájení leasingu, je okamžik, od kterého je nájemce oprávněn užívat předmět leasingu. Tento den je zároveň také okamžikem, od kterého začnou o leasingu obě zúčastněné strany účtovat. (17, 32)

**Doba leasingu** je standardem definována jako doba, po kterou má nájemce sjednán leasing aktiva. Doba leasingu je současně i doba, po kterou má nájemce možnost pokračovat v leasingu, přičemž na začátku leasingu je dostatečně jisté, že nájemce tuto možnost využije. (32)

**Minimální leasingové platby** představují platby během celé doby trvání leasingu, přičemž jejich úhrada je nebo může být na nájemci požadována. Do této částky je potřeba zahrnout veškeré platby, které je nájemce povinen zaplatit pronajímateli, přičemž tyto platby mohou být ve formě pravidelných splátek nebo záloh na splátky, včetně kupní ceny aktiva pokud je sjednáno její zaplacení. Do minimálních leasingových plateb se však nezahrnují platby za služby poskytnuté pronajímatelem (např. opravy), nezaručená zbytková hodnota ani **podmíněné nájemné**, což je část leasingových plateb, která je stanovena variabilně a závisí na velikosti budoucího faktoru, který se mění z jiných příčin než pouhého plynutí času. Jedná se například o procento z dosažených tržeb. (17, 32)

**Reálná hodnota (fair value)** je hodnota, za kterou by mohlo být aktivum směřeno za obvyklých podmínek. (32)

**Ekonomická životnost** je tvořena obdobím, během kterého se očekává, že aktivum bude ekonomicky využitelné nebo počtem výrobků či prodaných jednotek, které jsou ziskatelné z daného aktiva.

**Doba použitelnosti** je očekávané období od počátku doby leasingu, během něhož lze očekávat spotřebu ekonomických užitků z daného aktiva účetní jednotkou.

**Zaručená zbytková hodnota** představuje u pronajímatele takovou minimální hodnotu, která musí být pronajímatel vrácena po skončení trvání leasingu. V případě nájemce se jedná o část zbytkové hodnoty, kterou tvoří maximální částka, která může být nájemcem zaplacená. Pokud aktivum nedosáhne v okamžiku vrácení této minimální zaručené zbytkové hodnoty, je nájemce (nebo spřízněná strana) povinen rozdíl doplatit.

**Nezaručená zbytková hodnota** je část zbytkové hodnoty aktiva, kdy nájemce při vrácení aktiva nemá povinnost žádné platby. (17)

**Počáteční přímé náklady** jsou veškeré náklady, které přímo souvisí se sjednáváním a uzavřením leasingu, kromě těch nákladů, které jsou vynaloženy výrobcem nebo prodejcem jako pronajímateli.

**Hrubá investice do leasingu** je součet minimálních leasingových plateb, které získá pronajímatel za poskytnutí finančního leasingu a jakékoliv nezaručené zbytkové hodnoty připadající pronajímateli.

**Čistá investice do leasingu** je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou sazbou leasingu. Rozdíl mezi hrubou a čistou investicí do leasingu pak tvoří **nerealizovaný finanční výnos**.

**Implicitní úroková míra leasingu** představuje diskontní sazbu vymezenou na počátku leasingu. Tato úroková míra je stanovena tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal součtu reálné hodnoty pronajatého aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele.

**Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce** je úroková míra, kterou by bylo nutné zaplatit nájemcem za obdobný leasing. Pokud takovou úrokovou míru nelze zjistit, považuje se za ni úroková míra stanovená na počátku leasingu, kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si prostředky potřebné pro koupi aktiva musel vypůjčit (na stejně dlouhé období a se stejným zajištěním). (15, 32)

#### 5.1.4 Klasifikace leasingů

Mezinárodní účetní standard IAS 17 věnovaný leasingům rozlišuje dva základní typy leasingu, jedná se o finanční leasing a operativní leasing. Rozlišení leasingu je prováděno na počátku leasingu a není závislé od formy leasingové smlouvy, ale odvíjí se od podstaty transakce. (15)

Ze samotného standardu IAS 17 vyplývá, že leasing je obecně klasifikován dle rozsahu, ve kterém rizika (například ztráty z nevyužití kapacity, kolísání návratnosti a podobně) a odměny (například zisk ze zhodnocení, realizace zbytkové hodnoty aktiva a podobně) související s vlastnictvím pronajatého aktiva náleží pronajímateli nebo nájemci. (31, 32)

**Finanční leasing** vzniká na základě smlouvy, v níž se v podstatě všechna rizika a ekonomické užitky spojené s užíváním a vlastnictvím aktiva přenáší na nájemce, přičemž není podstatné, zda je po skončení nájmu vlastnické právo převedeno na nájemce či nikoliv. Pro správné určení finančního leasingu je možné použít indikátory, které mohou samostatně nebo v kombinaci vést ke klasifikaci leasingu jako finančního. Pomocné indikátory jsou například:

- Leasing, kdy na konci nájemní doby je aktivum převedeno na nájemce
- Nájemce má opci koupit aktivum za cenu, která je podstatně nižší než reálná hodnota aktiva k datu využití opce
- Doba leasingu je sjednaná na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva
- Na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb větší nebo rovna reálné hodnotě pronajatého aktiva

- Pronajatá aktiva mají specifickou povahu a je možné využít pouze konkrétním nájemcem bez zásadních úprav.

Kromě výše uvedených je možné použít i následující indikátory situací:

- Nájemce nese případné pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu
- Zisky nebo ztráty způsobené vlivem pohybu reálné hodnoty zbytkové hodnoty připadají nájemci
- Nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období, a to za nájemné, které je nižší než tržní nájemné.

**Operativním leasingem** je takový leasing, kdy se nepřevádějí na nájemce všechny podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. (15, 32) Pronajaté aktivum je evidováno v aktivech pronajímatele a je pronajímatelem i odpisováno. (17)

Na tomto místě je nutné uvést, že výše zmíněné indikátory nemusí být vždy směrodatné. Pokud tedy z jiných charakteristických rysů jasně vyplývá, že leasing nepřevádí všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, je leasing klasifikován jako operativní. (15, 32)

Jestliže jsou předmětem leasingu **pozemky i budovy**, účetní jednotka je povinna posoudit a klasifikovat každou složku leasingu samostatně na finanční nebo operativní leasing. V případě pozemku hraje důležitou roli zejména neomezená ekonomická životnost pozemku. Rovněž pokud je to pro účely klasifikace a zachycení leasingu nutné, minimální leasingové platby je nutné rozdělit na část připadající na pozemky a část připadající na budovy, a to proporcionálně dle reálných hodnot jednotlivých složek na počátku leasingu. Pokud však toto rozdělení minimálních leasingových plateb není možné, celý leasing je posuzován jako finanční, avšak pouze tehdy, pokud nevykazuje charakteristické rysy typické pro operativní leasing.

Standard IAS 17 zde však umožňuje i výjimku z výše uvedeného, a to v případě, kdy částka připadající na pozemky je považována za nevýznamnou a splňuje další podmínky uvedené v odstavci 20 standardu IAS 17. V důsledku toho lze pozemky a budovy klasifikovat dle výše uvedeného výčtu identifikátorů. Ekonomická životnost celého pronajímaného aktiva je pak rovna ekonomické životnosti budov. Samostatná klasifikace pozemků a budov rovněž není nutná, pokud se na tuto operaci nahlíží jako na investici do nemovitostí, v tomto případě se postupuje dle standardu IAS 40. (31, 32)

### 5.1.5 Leasing z pohledu nájemce

Standard IAS 17 stanoví povinnosti a postupy, jakými by se nájemce měl řídit při vykazování leasingu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a to



v odstavci 20 až 24. Jak je zřejmé z předchozího textu, je nutné oddělit vykázání finančního a operativního leasingu.

V případě finančního leasingu je nájemce povinen na počátku doby leasingu vykázat finanční leasing ve svých aktivech, včetně svých přímých nákladů. Přímé náklady jsou obvykle vynakládány ještě před uzavřením leasingové smlouvy a souvisí například s projednáváním a zajištěním smluv. Náklady, které přímo souvisí s aktivitami nájemce v rámci finančního leasingu, se přičítají k částce uznané jako aktivum.

Najatý majetek je nájemcem současně vykázán jako závazek, jehož výše odpovídá buď reálné hodnotě najatého majetku, nebo částce představující současnou hodnotu minimálních leasingových plateb, a to té částce, která je nižší. Pro výpočet minimálních leasingových plateb je nutné použít implicitní úrokovou míru. Pokud však implicitní úroková míra není známa, použije se přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Standard IAS 17 považuje za nevhodné uvádět závazek plynoucí z leasingu jako snížení hodnoty najatého aktiva, a to z důvodu členění závazků na běžné a dlouhodobé, které se rovněž použije i u závazků z leasingu.

Ačkoliv z právního pohledu nevzniká nájemci vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančního leasingu čerpá nájemce z užívání najatého aktiva reálné ekonomické užitky po podstatnou část ekonomické životnosti daného aktiva. Z tohoto důvodu je žádoucí, aby se leasingové operace zobrazily ve výkazu o finanční pozici nájemce, jinak by ekonomické zdroje a výše závazků byly podhodnoceny a následně zkresleny i finanční ukazatele. Finanční leasing je tedy vhodné zachytit ve výkazu o finanční pozici jako aktivum a současně závazek uhradit budoucí leasingové platby, a to ve stejných částkách, avšak s výjimkou počátečních přímých nákladů nájemce, které jsou zachyceny jako aktivum.

Co se týče jednotlivých splátek leasingu, jsou minimální leasingové platby rozděleny na část snižující nesplacený závazek a část představující finanční náklady (úroky), přičemž tyto náklady jsou alokovány rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu. Kromě finančních nákladů vznikají nájemci v každém období rovněž náklady na odpisy pronajatého aktiva. Odpisy jsou vypočteny dle standardů IAS 16 Pozemky, budovy, zařízení a IAS 38 Nehmotná aktiva. Pokud neexistuje dostatečná jistota o přechodu vlastnictví aktiva na konci leasingu, standard stanoví povinnost aktivum odepsat během doby trvání leasingu nebo doby použitelnosti, a to dle toho, která z nich je kratší.

V rámci operativního leasingu jsou leasingové platby za aktiva pronajatá vykázány jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingu. (32)

### **5.1.6 Leasing z pohledu pronajímatele**

Aktiva pronajatá formou finančního leasingu vykazuje pronajímatel ve svých výkazech o finanční situaci jako pohledávky, a to v částce odpovídající čisté in-

vestici do leasingu. Všechna podstatná rizika a odměny, které plynou z pronajatých aktiv, jsou převedeny na nájemce, což je podstatou finančního leasingu. Počáteční přímé náklady, které případně pronajímatel vynakládá v souvislosti s uzavřením leasingové smlouvy, jako jsou například provize, právní poplatky a další, jsou zahrnuty do počáteční hodnoty pohledávky z finančního leasingu. Tyto přímé náklady rovněž snižují částku výnosů za dobu trvání leasingu a ovlivňují i implicitní úrokovou míru leasingu. V případě nákladů výrobců a obchodníků, kteří jsou v pozici pronajímatele, nejsou náklady na projednání a uzavření leasingu klasifikovány jako přímé náklady a následně jsou vyloučeny z čisté investice. Zmíněné náklady jsou pak uznány jako náklady až v období, ve kterém je uznán zisk z prodeje.

Pronajímatel by měl po dobu trvání finančního leasingu usilovat o alokaci finančních výnosů na systematické a racionální bázi, což spočívá v konstantní periodické návratnosti čisté finanční investice pronajímatele. Jednotlivé leasingové platby jsou tedy zachyceny jako snížení jistiny, nerealizovaný finanční výnos a souvztažně jako hrubá investice do leasingu.

Pokud se jedná o finanční leasing, po jehož skončení nepřechází vlastnická práva na nájemce, ale aktiva jsou vráceny zpět pronajímateli, má pronajímatel povinnost pravidelně revidovat odhady nezaručených zbytkových hodnot těchto aktiv. V případě, že dojde ke snížení odhadované hodnoty, je nutné revidovat i rozložení výnosů za dobu trvání leasingu a zároveň upravit již časově rozlišené výnosy.

Co se týče operativního leasingu, pronajímatel v daném případě vykazuje pronajatá aktiva ve svých výkazech o finanční situaci, dle povahy aktiva. Výnos z operativního leasingu je zachycován rovnoměrně po celou dobu trvání výnosů. Odpisy pronajatých aktiv jsou vykázány klasickým způsobem do nákladů. Případně počáteční přímé náklady je nutné přičíst k účetní hodnotě pronajatých aktiv a jsou uznány jako náklad podobně jako výnosy během trvání leasingu.

(32)

### 5.1.7 Související interpretace

S Mezinárodním účetním standardem č. 17 souvisí i další tři interpretace, které blíže specifikují použití zmíněného standardu. Tyto interpretace mohou účetní jednotce pomoci například při klasifikaci leasingu a při samotném vykázání leasingu. Jedná se o

- IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing
- SIC 15 – Operativní leasingy
- SIC 27 – Vyhodnocení transakcí uzavřených právní formou leasingu. (15)

## 5.2 ČÚS č. 011 – Operace s podnikem

Cílem standardu č. 011, který vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je stanovit základní postupy při prodeji a nájmu podniku nebo jeho části, a při přeměnách účetních jednotek dle příslušných ustanovení zákona o obchodních korporacích za účelem docílení souladu při používání účetních metod. Postup účtování o nájmu podniku, tedy pachtu obchodního závodu, je obsažen v bodě 4.

Tento standard vymezuje konkrétní postupy, kterými se pachtýř i propachtovatel musí řídit při účtování o procesu pachtu. Obě smluvní strany, tedy propachtovatel i pachtýř, jsou povinni jasně identifikovat majetek a závazky, které náleží k obchodnímu závodu nebo jeho části, a které přecházejí z propachtovatele na pachtýře. Dále je nutné ve smlouvě stanovit, kdo bude odepisovat dlouhodobý majetek. Zde mohou nastat dvě varianty, a to:

- a) Dlouhodobý majetek bude odepisován pachtýřem
- b) Dlouhodobý majetek bude odepisován propachtovatelem

Pokud se strany dohodnou, že propachtovaný dlouhodobý majetek bude odepisovat pachtýř, propachtovatel daný majetek (z účtových skupin 01, 02, 03, 07 a 08) převede na vrub příslušného účtu skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek. Následně se tento majetek z účtu skupiny 06 přeúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky. Standard rovněž umožňuje neúčtovat přes příslušný účet skupiny 06, ale účtovat přímo na účet skupiny 37. Pachtýř tento proces zachytí na příslušné účty účtové třídy 0 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 47 – Dlouhodobé závazky, a to v ocenění v jakém byl majetek zachycen u propachtovatele a dohodnuto ve smlouvě o pachtu. Případné opravné položky vytvořené k danému dlouhodobému majetku, který přechází na pachtýře, se zruší, a to zaúčtováním ve prospěch příslušného nákladového účtu. (33)

V případě druhé varianty, kdy se strany dohodnou na ponechání možnosti odpisování propachtovateli, se dlouhodobý majetek ve vlastnictví propachtovatele odepisuje standartním způsobem. Postup odpisování a výpočet odpisů zachycuje účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Dle tohoto standardu se vypočtené odpisy účtují na vrub účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů a ve prospěch příslušných účtů skupiny 07 v případě dlouhodobého nehmotného majetku a skupiny 8 pokud se jedná o dlouhodobý hmotný majetek. (34)

V souvislosti s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem a jeho odpisováním mohou rovněž nastat dvě situace.

- a) Hrazené nájemné (pachtovné) je vyšší než odpisy
- b) Hrazené nájemné (pachtovné) je nižší než odpisy

V případě první situace, kdy hrazené pachtovné je vyšší než odpisy se celková částka tvořící pachtovné rozdělí na dvě složky. První složku tvoří ta část nájemného, která odpovídá výši odpisů. Tato částka je u propachtovatele zaúčtována ve prospěch příslušného účtu dlouhodobých pohledávek a u pachtýře na vrub příslušného účtu dlouhodobých závazků. Druhou složku této částky tvoří samotné pachtovné, které propachtovatel ve svém účetnictví zachytí jako výnos a naopak pachtýř je zaúčtuje na stranu Má dáti příslušného nákladového účtu.

V situaci, kdy hrazené pachtovné je naopak nižší než částka odpisů, propachtovatel o částku přijatého pachtovného sníží dlouhodobou pohledávku za pachtýřem, která je zachycena na účtu 37 – Jiné pohledávky a závazky. Ke konci rozvahového dne pak rozdíl mezi částkou přijatého nájemného a částkou odpisů zaúčtuje na vrub příslušného nákladového účtu a současně ve prospěch účtu 37. Na straně pachtýře je situace zachycena jako snížení dlouhodobého závazku o částku odpovídající pachtovnému (úctová skupina 47 – Dlouhodobé závazky). Ke konci rozvahového dne, podobně jako v případě propachtovatele, sníží příslušný dlouhodobý závazek o rozdíl mezi hrazeným pachtovným a odpisy, a současně jej zaúčtuje na příslušný výnosový účet.

Po skončení pachtu je vrácený dlouhodobý majetek zachycen propachtovatelem na vrub příslušných účtu účtových skupin 01, 02 a 03, a ve prospěch účtů skupin 07 a 08 a zároveň ve prospěch účtů skupiny 37. V případě, že má propachtovatel záměr daný dlouhodobý majetek opětovně propachtovat, zaúčtuje jej na příslušný účet skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek a ve prospěch účtu skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky. Pachtýř vrácený dlouhodobý majetek zaúčtuje ve prospěch účtů účtových skupin 01, 02, 03 a na vrub příslušných účtů skupiny 07 a 08 a současně na vrub účtu skupiny 47 – Dlouhodobé závazky.

Standard dále stanoví postup pro zachycení v účetnictví situaci, kdy hodnota vráceného propachtovaného obchodního závodu je nižší než dlouhodobá pohledávka z pohledu propachtovatele. Vzniklý rozdíl je tedy potřeba vyrovnat, a to následujícími způsoby. Pokud není ve smlouvě o pachtu stanoveno jinak, pachtýř vzniklý rozdíl doplatí, a zachytí jako snížení závazku zaúčtováním na stranu Má dáti účtu 47 – Dlouhodobé závazky a souvztažně na stranu Dal účtové skupiny 22 – Účty v bankách. V případě, že vzniklý rozdíl je větší, než je zůstatková hodnota účtu 47, zaúčtuje tento rozdíl do provozních nákladů a propachtovatel pak do provozních výnosů, pokud se strany ve smlouvě nedohodly jinak. Propachtovatel příjem a vyrovnání rozdílu zachytí na stranu Má dáti účtové skupiny 22 – Účty v bankách a zároveň na stranu Dal skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky.

Rovněž může nastat situace, kdy pachtýř v rámci provozování propachtovaného obchodního závodu účtoval o rezervách a časovém rozlišení. V tomto případě se postupuje a účtuje dle ustanovení dohodnutých ve smlouvě. Rezervy podle zvláštních právních předpisů se nepřevádějí, pokud není ve zvláštním zákoně stanoveno jinak. Cenné papíry, které přechází spolu

s propachtovaným obchodním závodem dle smluvního ujednání, jsou zaúčtovány rovněž dle dohodnutých postupů ve smlouvě o pachtu. Dle zákona o účetnictví přechází na pachtýře i pohledávky a závazky, o nichž je účtováno jako o prodeji pohledávky případně převzetí závazku. O převzatých zásobách je účtováno jako o prodeji.

Specifickým případem je účtování o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu. Pokud je tak stanoveno ve smlouvě, může pachtýř účtovat o oceňovacím rozdílu nebo goodwillu, který byl vytvořen propachtovatelem ještě před započítáním pachtu. Standard v tomto případě stanoví pachtýři o částku odpisů k danému oceňovacímu rozdílu nebo goodwillu korigovat příslušný účet skupiny 47 – Dlouhodobé závazky. U propachtovatele je takto korigován příslušný účet účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky. (33)

## 6 Modelový příklad pachtu obchodního závodu

V této části diplomové práce je zobrazena modelová situace zachycení pachtu obchodního závodu v praxi, který je proveden na základě smlouvy o pachtu mezi konkrétními společnostmi. Nejprve je provedeno zaúčtování a vykázání pachtu obchodního závodu dle české účetní legislativy, a to jak z pohledu propachtovatele, tak pachtýře. Ve druhé části této kapitoly je pacht obchodního závodu zachycen dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, konkrétně dle standardu IAS 17 – Leasingy (nájemy).

### 6.1 Zadání příkladu

Společnost Alfa s.r.o. se zabývá výrobou plastových výrobků z termoplastů, které jsou využitelné v různých oblastech, jako je automobilový, elektrotechnický, farmaceutický a jiný průmysl. Společnost byla založena v roce 2010 jediným společníkem, který do společnosti vložil nepeněžitý vklad ve formě pozemku s výrobní halou. Tato aktiva byla oceněna znaleckým posudkem a zachycena v rozvaze. Tento jediný společník zároveň vykonává působnost jednatele a valné hromady. Společnost vznikla zápisem do obchodního rejstříku v roce 2010.

Společnost se zaměřuje především na výrobu speciálních plastových součástek využitelných v elektrotechnickém průmyslu, jejichž výrobní proces, plány a další charakteristické vlastnosti související s těmito součástkami si společnost nechala patentovat. Kromě této činnosti, kterou lze považovat za hlavní a převažující, společnost příležitostně vyrábí plastové výlisky dle individuálních požadavků klienta na zakázku.

K provozování své činnosti společnost Alfa s.r.o. využívá výrobní halu (budovu), PC se softwarem a zejména důležité strojní vybavení, které zahrnuje drátový erodovací stroj, lis a stroj na vstřikování termoplastového materiálu. Obchodní závod je situován nedaleko města Brna, na okraji obce s 3500 obyvateli. Rozloha pozemku s výrobní halou činí 3 000 m<sup>2</sup>, zastavěná plocha představuje 2 700 m<sup>2</sup>. Ve společnosti jsou rovněž zaměstnáni čtyři pracovníci ve výrobě a jedna účetní. Účetní období společnosti se shoduje s kalendářním rokem. Rozvaha společnosti k 31. 12. 2013 je zobrazena níže. Hodnota dlouhodobého majetku vykázaného v rozvaze byla snížena o příslušné oprávk.

Tab. 3 Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. k 31. 12. 2013

<b>Rozvaha k 31. 12. 2013 (v tis. Kč)</b>			
AKTIVA		PASIVA	
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>3 034,25</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>4 210</b>
Software	19,5	Základní kapitál	2 350
Patent	50	Rezervní fond	310
Pozemek	1 000	Výsledek hospodaření	1 550
Výrobní hala	1 173,75		
Erodivací stroj	245		
Lis	280		
Vstřikovací stroj	266		
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>2 035,75</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>860</b>
Zásoby	360	Krátkodobé závazky	540
Pokladna	106,75	Bankovní úvěry	320
Bankovní účty	1 019		
Pohledávky za odběrateli	550		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>5 070</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>5 070</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Dlouhodobý majetek využívaný společností k zajištění chodu výroby je účetně odepisován vzhledem k jeho fyzickému opotřebování. Účetní jednotka ve vnitropodnikové účetní směrnici vymezila hranici pro dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný, a to ve výši 40 000 Kč, dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena je nižší, než tato hranice je zaúčtován jako zásoba do spotřeby v okamžiku uvedení majetku do užívání. Tato skutečnost se týká zejména PC v pořizovací ceně 22 000 Kč, který byl uveden do užívání již v roce 2010. Pro dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek stanovila účetní jednotka časové odpisování, dle jeho předpokládané doby životnosti. Pozemek se dle zákona o účetnictví neodpisuje.

Odpisový plán dlouhodobého majetku zachycuje rozdělení jednotlivých složek dlouhodobého majetku, vstupní cenu, dobu životnosti a vypočtený měsíční odpis.

Tab. 4 Odpisový plán dlouhodobého majetku

Invent. číslo	Druh majetku	Vstupní cena v Kč	Doba životnosti v měsících	Měsíční odpis v Kč
001	Výrobní hala	1 350 000	360	3 750
002	Software	90 000	60	1 500
003	Erodovací stroj	1 050 000	60	17 500
004	Lis	1 200 000	60	20 000
005	Vstříkovací stroj	1 140 000	60	19 000
006	Patent	120 000	60	2 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je odpisován od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž byl majetek zařazen do užívání, dle rozhodnutí účetní jednotky. Celková hodnota opravek a zůstatková cena dlouhodobého majetku je zachycena v následující tabulce.

Tab. 5 Přehled opravek za roky 2010 – 2013 a zůstatkové ceny dlouhodobého majetku

Invent. číslo	Druh majetku	Datum zařazení	Oprávký	Zůstatková cena
001	Výrobní hala	1. 1. 2010	176 250	1 173 750
002	Software	1. 1. 2010	70 500	19 500
003	Erodovací stroj	1. 2. 2010	805 000	245 000
004	Lis	1. 2. 2010	920 000	280 000
005	Vstříkovací stroj	1. 2. 2010	874 000	266 000
006	Patent	1. 1. 2011	70 000	50 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Ke konci roku 2013 se jediný společník společnosti Alfa s.r.o. rozhodl v podnikání již dále nepokračovat, z důvodu nové podnikatelské příležitosti, která mu byla nabídnuta v jiném odvětví. Nicméně společníkovým záměrem nebylo definitivní zrušení společnosti Alfa s.r.o., zejména z důvodu jejího kladného výsledku hospodaření v minulých letech a poměrně dobré pozici na trhu, ale rozhodl se tento obchodní závod jako celek propachtovat zájemci, kterým je společnost Beta, s.r.o.

Společnost Beta s.r.o. byla založena dvěma společníky a vznikla zápisem do obchodního rejstříku v roce 2013. Společníci se dohodli na 50% podílu ve spo-



lečnosti pro každého. První společník vložil do společnosti finanční prostředky v částce 800 000 Kč. Vklad druhého společníka představoval nepeněžitý vklad ve formě osobního automobilu, který byl oceněn na částku 300 000 Kč, a dále finanční prostředky v částce 500 000 Kč.

Společnost Beta s.r.o. v roce 2013 ještě neprovozovala podnikatelskou činnost, ale připravovala se na „převzetí“ obchodního závodu od společnosti Alfa s.r.o. Společnost Beta s.r.o. má záměr využít zejména výhod patentu na plastové součástky, který je součástí dlouhodobých aktiv společnosti Alfa s.r.o. Společníci společnosti Beta s.r.o. chtějí rovněž zaměřit činnosti propachtovaného obchodního závodu na výrobu nových plastových součástek, s vylepšenými vlastnostmi, jejichž návrhy již mají vypracovány, a které budou nově uvedeny na trh. Poměrně krátké existenci společnosti Beta s.r.o. odpovídá i struktura její rozvahy, zobrazena v tabulce níže.

Tab. 6 Rozvaha společnosti Beta s.r.o. k 31. 12. 2013

<b>Rozvaha k 31. 12. 2013 (v tis. Kč)</b>			
<b>AKTIVA</b>		<b>PASIVA</b>	
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>300</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>800</b>
Osobní automobil	300	Základní kapitál	800
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>500</b>		
Bankovní účty	500		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>800</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>800</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost Alfa s.r.o. a Beta s.r.o. se na konci roku 2013 dohodly na pachtu obchodního závodu a uzavřely smlouvu o pachtu obchodního závodu, která je zobrazena v příloze.

Pacht obchodního závodu byl zahájen 1. ledna 2014. Odměnou propachtovateli je pachtovné, které je složeno z částky 300 000 Kč a dále z částky odpovídající hodnotě daně z nemovitosti za příslušný rok. Pachtovné bude hrazeno jednou ročně, a to vždy k 15. lednu daného roku. Pacht byl uzavřen na dobu určitou, a to na dobu 6 let od zveřejnění smlouvy o pachtu ve Sbírce listin, s tím, že pacht může být prodloužen, a to na základě vzájemné dohody mezi oběma smluvními stranami. Ze smlouvy o pachtu rovněž vyplývá, že zásoby, pohledávky i závazky přechází na pachtýře dnem účinnosti smlouvy. Za přechod vlastnického práva k zásobám byla sjednána úplata ve výši 360 000 Kč. Obdobně jako zásoby jsou pachtýřem převzaty i pohledávky, a to za úplatu 550 000 Kč a rovněž závazky v celkové hodnotě 860 000 Kč. Spolu obchodním závodem přebírá pachtýř i pracovněprávní vztahy se zaměstnanci. Z rozvahy společnosti Alfa s.r.o. je patrné, že za rok 2013 vykázala i rezervní fond, a to v částce 350 000 Kč.

Tento rezervní fond na pachtýře nepřechází. Na pachtýře rovněž nepřechází finanční prostředky z pokladny a bankovních účtů, na základě vzájemné dohody mezi smluvními stranami.

Jak vyplývá ze samotného standardu ČÚS č. 011 – Operace s podnikem, z hlediska dlouhodobého majetku se nabízí dvě varianty, a to převedení odepisování dlouhodobého majetku na pachtýře, nebo ponechání odepisování dlouhodobého majetku v kompetenci vlastníka, tedy propachtovatele. Z tohoto důvodu je při zachycování pachtu obchodního závodu v této části práce vždy zobrazena varianta A, kdy dlouhodobý majetek odepisuje pachtýř, a varianta B, kdy je dlouhodobý majetek odepisován propachtovatelem. Od vlivu DPH je v příkladu abstrahováno.

## 6.2 Zachycení pachtu dle české účetní legislativy

Jak již bylo uvedeno v kapitole týkající se Českých účetních standardů a obecné účetní legislativy, dle nichž postupují účetní jednotky v České republice, problematiku pachtu obchodního závodu řeší Český účetní standard č. 011. Následující podkapitoly se věnují zachycení modelového příkladu dle české účetní legislativy, nejprve z pohledu propachtovatele a následně i z pohledu pachtýře.

### 6.2.1 Účtování z pohledu propachtovatele

Přestože to účetní legislativa v České republice nevyžaduje, je nutné a zejména vhodné před začátkem pachtu obchodního závodu uskutečnit důkladnou inventarizaci majetku a závazků, které náleží k obchodnímu závodu a rovněž provést jasnou identifikaci daného majetku a závazků, které budou přecházet na pachtýře. Vzhledem k tomu, že začátek pachtu obchodního závodu byl dle smlouvy o pachtu sjednán k 1. lednu 2014, tedy po provedení účetní závěrky na straně propachtovatele, kdy inventarizace je její nedílnou součástí, nepředstavuje pro propachtovatele výrazné komplikace.

Před samotným zobrazením zachycení pachtu obchodního závodu z pohledu společnosti Alfa s.r.o., pro lepší orientaci je vhodné připomenout účetní operace uskutečněné před uzavřením smlouvy o pachtu na konci roku 2013 a zobrazit zůstatky na konkrétních účtech.

Tab. 7 Uzávěrkové operace uskutečněné ve společnosti Alfa s.r.o. k 31.12.2013

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Zaúčtování účetních odpisů za rok 2013:	18 000		073
	- k softwaru	24 000	551	074

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
	- k patentu	45 000		081
	- k výrobní hale	210 000		082
	- k erodovacímu stroji	240 000		082
	- k lisu	228 000		082
	- k vstříkovacímu stroji			
	Uzavření aktivních účtů			
	- účet 013	90 000		013
	- účet 014	120 000		014
	- účet 031	1 000 000		031
	- účet 021	1 350 000		021
2.	- účet 022	3 390 000	702	022
	- účet 112	360 000		112
	- účet 211	106 750		211
	- účet 221	1 019 000		221
	- účet 311	550 000		311
	Uzavření pasivních účtů			
	- účet 411	2 350 000	411	
3.	- účet 421	310 000	421	702
	- účet 321	540 000	321	
	- účet 461	320 000	461	
4.	Uzavření nákladových účtů	720 000	710	5xx
5.	Uzavření výnosových účtů	2 270 000	6xx	710
6.	Výsledek hospodaření	1 550 000	710	702

Zdroj: Vlastní zpracování

### A) Dlouhodobý majetek je odpisován pachtýřem

K 1. 1. 2014 provedla společnost Alfa s.r.o. otevření účtů, a to přeúčtováním majetku z účtu 702 na příslušné účty strany Má dáti a na účet 701 stranu Dal. V případě pasivních účtů zaúčtovala částky pasiv na příslušné účty strany Dal a na účet 701 stranu Má dáti.

Následně je nutné zachytit převedení veškerého majetku a závazků souvisejících s obchodním závodem na pachtýře. V případě, kdy se společnosti Alfa s.r.o. a Beta s.r.o. dohodnou, že dlouhodobý majetek bude odepisován společností Beta s.r.o., tedy pachtýřem, společnost Alfa s.r.o. zachytí proces pachtu následovně:

Tab. 8 Zachycení pachtu obchodního závodu u propachtovatele

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Převod stavby v účetní zůstatkové ceně	1 173 750	374	081
2.	Vyřazení stavby v PC	1 350 000	081	021
3.	Převod movitých věcí v účetní zůstatkové ceně		374	
	- Erodovací stroj	245 000		082
	- Lis	280 000		082
	- Vstříkovací stroj	266 000		082
	- Software	19 500		073
	- Patent	50 000		074
4.	Vyřazení movitých věcí v PC			
	- Erodovací stroj	1 050 000	082	022
	- Lis	1 200 000	082	022
	- Vstříkovací stroj	1 140 000	082	022
	- Software	90 000	073	013
	- Patent	120 000	074	014

Zdroj: vlastní zpracování

Pozemek ve vlastnictví společnosti Alfa s.r.o. převáděn nebude, a to z toho důvodu, že jej nelze odepisovat. Bude nadále vykazován v rozvaze vlastníka, kterému z něho poplynou výnosy a následně příjmy. Zaúčtovaný dlouhodobý odpisovaný majetek je tedy účetně převeden na společnost Beta s.r.o. jako na pachtýře, avšak je vhodné připomenout, že ačkoliv se na první pohled může zdát, že majetek byl z obchodního závodu společnosti Alfa s.r.o. vyřazen, vlastnická práva náleží i nadále společnosti Alfa s.r.o. Formální převedení majetku bylo uskutečněno pouze z důvodu jeho odpisování pachtýřem.

Následně je nutno zobrazit proces předání zásob, pohledávek a závazků na pachtýře. Předání zásob a pohledávek je uskutečněno formou prodeje, tedy za

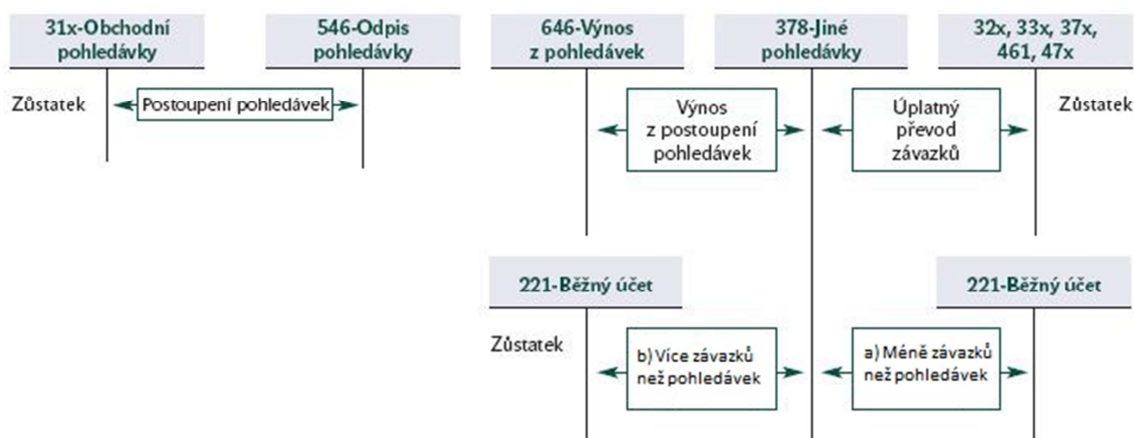
úplatu. Zde je také vhodné připomenout, že propachtovatel nepotřebuje k převedení závazku souhlas věřitele, nicméně je pravděpodobné, že věřitelé budou požadovat dřívější úhradu závazku, případně ručení propachtovatele. K pohledávkám zachyceným v rozvaze společnosti Alfa s.r.o. nebyla doposud vytvořena žádná opravná položka, jelikož se jedná o pohledávky za odběrateli a je na místě tedy předpoklad jejich brzké úhrady.

Tab. 9 Zachycení převedení zásob, pohledávek a závazků na pachtýře, společnost Beta s.r.o.

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Prodej zásob	360 000	378	642
2.	Vyskladnění prodaných zásob	360 000	542	112
3.	Úhrada zásob od pachtýře	360 000	221	378
4.	Postoupení pohledávek	550 000	378	646
5.	Vyřazení pohledávek v nominální hodnotě	550 000	546	311
6.	Převedení závazků			
	- krátkodobé závazky k dodavatelům	- 540 000	378	321
	- bankovní úvěr	- 320 000	378	461
7.	Úhrada pachtýři	310 000	378	221

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky, převedení závazků bylo zaúčtováno na účet 378 a to s mínusem, nicméně je možné zaúčtovat i kladnou hodnotu těchto závazků, a to opačným zápisem. Operace č. 7 zobrazuje úhradu nájemci, a to z toho důvodu, že závazky přecházející na pachtýře mají větší hodnotu než pohledávky. Musí tedy dojít k vyrovnání účtu 378 Jiné pohledávky. V případě vyšší hodnoty pohledávek přecházejících na pachtýře než hodnota závazků, by bylo nutné zaúčtovat úhradu od pachtýře, případně pohledávku za pachtýřem.



Obr. 3 Převod pohledávek a závazků na pachtýře  
Zdroj: Vlastní zpracování dle (35)

Po zaúčtování všech náležitých operací souvisejících s převodem majetku a závazků na pachtýře, vypadá struktura rozvahy společnosti Alfa s.r.o. takto:

Tab. 10 Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. k 1. 1. 2014 v tis. Kč

<b>Rozvaha k 1. 1. 2014 (v tis. Kč)</b>			
<b>AKTIVA</b>		<b>PASIVA</b>	
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>1 000</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>4 210</b>
Pozemek	1 000	Základní kapitál	2 350
		Rezervní fond	310
		Výsledek hospodaření	1 550
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>4 210</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>0</b>
Bankovní účet	1 069		
Pokladna	106,75		
Pohledávky z pronájmu	2 034,25		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>4 210</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>4 210</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky zobrazující rozvahu je patrné, že hodnota odepisovatelného majetku, který byl ke konci roku 2013 vykázán v dlouhodobých aktivech společnosti Alfa s.r.o. na účtech 013, 014, 031, 021 a 022 přešla pod položku Pohledávky z pronájmu, tedy byla převedena na pachtýře.

Ve smlouvě o pachtu byla ujednána povinnost pachtýře platit pravidelné pachtovné za užívání obchodního závodu. Pachtovné bylo stanoveno v částce 300 000 Kč navýšené o částku odpovídající dani z nemovitých věcí za příslušný rok.

Daň z nemovitých věcí se skládá z daně z pozemků a z daně ze staveb. V případě společnosti Alfa s.r.o. bude tomuto zdanění podléhat pozemek a výrobní hala. Základem daně u pozemku je jeho skutečná výměra v m<sup>2</sup>. Tento základ daně se pro zjištění částky daně následně násobí sazbou daně, která je v případě pozemků sloužících k podnikání ve výši 5 Kč. Tato sazba se následně násobí koeficientem dle velikosti obce. (36)

Daň z pozemku společnosti Alfa s.r.o. je vypočtena jako:

- $3\ 000\ \text{m}^2 \times 5\ \text{Kč} = 15\ 000\ \text{Kč}$
- Koeficient pro obec: 1,4
- Daň z pozemku:  $15\ 000 \times 1,4 = 21\ 000\ \text{Kč}$ .

Zdaněna bude rovněž výrobní hala, a to daní ze staveb. Základem daně ze staveb je skutečná výměra zastavěné plochy v m<sup>2</sup>. Základ daně je následně vynásoben sazbou pro stavby užívané k podnikání, a to částkou 10 Kč za m<sup>2</sup>. Podobně jako v případě daně z pozemků, se i daň ze staveb ještě násobí koeficientem dle velikosti obce. (36)

Daň ze stavby, výrobní haly, je vypočtena jako:

- $2\ 700\ \text{m}^2 \times 10\ \text{Kč} = 27\ 000\ \text{Kč}$
- Koeficient pro obec: 1,4
- Daň ze stavby:  $27\ 000 \times 1,4 = 37\ 800\ \text{Kč}$ .

Souhrnná daň z nemovitých věcí za rok 2014 je ve výši 58 800 Kč. V rámci zjednodušení jsou předpokládány stejné podmínky zdaňování nemovitých věcí po celou dobu trvání pachtu.

Celková částka pachtovného tedy je ve výši 358 800 Kč. Zároveň, jak vyplývá ze standardu č. 011, celkovou částku pachtovného je nutno rozlišit, a to na částku odpovídající odpisům účtovaných pachtýřem a samotnou výši pachtovného.

Pachtýř se rozhodl propachtovaný dlouhodobý majetek odepisovat po dobu trvání pachtu, tedy 6 let. Stanovený odpisový plán je následující:

Tab. 11 Odpisový plán dlouhodobého majetku společnosti Beta s.r.o.

Invent. číslo	Druh majetku	Vstupní cena v Kč	Doba životnosti v měsících	Měsíční odpis v Kč
001	Výrobní hala	1 173 750	180	6 521
002	Software	19 500	48	406
003	Erodovací stroj	245 000	36	6 806
004	Lis	280 000	36	7 778
005	Vstříkovací stroj	266 000	36	7 389
006	Patent	50 000	36	1 389

Zdroj: Vlastní zpracování

Odpisy dlouhodobého majetku, které ve svém účetnictví uplatní pachtýř, byly zaokrouhleny na celé Kč a jsou zobrazeny v následující tabulce. Záměrně jsou vypočteny odpisy i za rok 2017 a 2018, a to z důvodu poukázání na odlišnosti v účetním zachycení v situacích, kdy dohodnuté nájemné je nejprve nižší a posléze vyšší, než účetní odpisy dlouhodobého majetku. Pachtýř aplikuje při výpočtu odpisů stejnou metodiku jako propachtovatel, tedy časové odpisování.

Tab. 12 Odpisy dlouhodobého majetku ve společnosti Beta s.r.o.

Invent. číslo	Druh majetku	Odpisy za rok 2014	Odpisy za rok 2017	Odpisy za rok 2018
001	Výrobní hala	78 252	78 252	78 252
002	Software	4 872	4 872	0
003	Erodovací stroj	81 672	0	0
004	Lis	93 336	0	0
005	Vstříkovací stroj	88 668	0	0
006	Patent	16 668	0	0
	<b>Celkem</b>	<b>363 468</b>	<b>83 124</b>	<b>78 252</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že v roce 2014 je dohodnuté pachtovné ve výši 358 800 Kč nižší než účetní odpisy, naopak v letech 2017, 2018 a 2019 je částka pachtovného vyšší. Propachtovatel platby pachtovného ve svém účetnictví zachytí následovně:



Tab. 13 Zachycení platby pachtovného u propachtovatele, společnosti Alfa s.r.o.

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1.	Rok 2014: - Přijaté pachtovné na BÚ - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným (náklad)	358 800 4 668	221 568	374
2.	Rok 2015: - Přijaté pachtovné na BÚ - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným (náklad)	358 800 4 668	221 568	374
3.	Rok 2016: - Přijaté pachtovné na BÚ - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným (náklad)	358 800 4 668	221 568	374
4.	Rok 2017: - Přijaté pachtovné na BÚ - Účetní odpisy - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným (výnos)	358 800 83 124 275 676	221	374 668
5.	Rok 2018: - Přijaté pachtovné na BÚ - Účetní odpisy - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným (výnos)	358 800 78 252 280 548	221	374 668
6.	Rok 2019: - Přijaté pachtovné na BÚ - Účetní odpisy - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným (výnos)	358 800 78 252 280 548	221	374 668

Jak je patrné z tabulky zachycující přijaté pachtovné u společnosti Alfa s.r.o., každá platba pachtovného snižuje propachtelovu pohledávku za společností Beta s.r.o., na účtu 374. Částka účetních odpisů, o kterou převyšuje pachtovné je zaúčtována do finančních nákladů na účet 568. Naopak částka pachtovného, která převyšuje částku účetních odpisů, se zaúčtuje do výnosů, na účet 668 – Ostatní finanční výnosy. Propachtovateli tedy plyne z uzavření daného smluvní vztahu příjem ve formě peněžních prostředků přijatých na bankovní účet, které pokrývají i daň z nemovitých věcí, kterou je povinna odvádět společnost Alfa s.r.o. jako vlastník pozemku a stavby. Ve výkazu zisků a ztrát za rok 2014 se objeví krom nákladu vzniklého v souvislosti s daní z nemovitých věcí i náklad ve výši rozdílu, o který účetní odpisy převyšují pachtovné, a v dalších letech pak výnos ve výši rozdílu, o který pachtovné převyšuje účetní odpisy.

Níže je zobrazen dopad pachtu obchodního závodu na společnosti Alfa s.r.o. ve formě zjednodušených rozvah za celou dobu trvání pachtu.

Tab. 14 Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na strukturu položek rozvahy společnosti Alfa s.r.o. - propachtovatele

<b>Rozvaha k 31. 12. 2014</b>			
Dl.maj.	1 000	ZK	2 350
BÚ	1 369	Rezervy	310
Pokl.	106,75	HV <sub>min</sub>	1 550
Pohl.	1 670,782	HV <sub>běž</sub>	- 63,468
Σ	4 146,532	Σ	4 146,532

<b>Rozvaha k 31. 12. 2015</b>			
Dl.maj.	1 000	ZK	2 350
BÚ	1 669	Rezervy	310
Pokl.	106,75	HV <sub>min</sub>	1 486,532
Pohl.	1 307,314	HV <sub>běž</sub>	- 63,468
Σ	4 083,064	Σ	4 083,064

<b>Rozvaha k 31. 12. 2016</b>			
Dl.maj.	1 000	ZK	2 350
BÚ	1 969	Rezervy	310
Pokl.	106,75	HV <sub>min</sub>	1 423,064
Pohl.	943,846	HV <sub>běž</sub>	- 63,468
Σ	4 019,596	Σ	4 019,596

<b>Rozvaha k 31. 12. 2017</b>			
Dl.maj.	1 000	ZK	2 350
BÚ	2 269	Rezervy	310
Pokl.	106,75	HV <sub>min</sub>	1 359,596
Pohl.	860,722	HV <sub>běž</sub>	216,876
Σ	4 236,472	Σ	4 236,472

<b>Rozvaha k 31. 12. 2018</b>			
Dl.maj.	1 000	ZK	2 350
BÚ	2 569	Rezervy	310
Pokl.	106,75	HV <sub>min</sub>	1 576,472
Pohl.	782,47	HV <sub>běž</sub>	221,748
Σ	4 458,22	Σ	4 458,22

<b>Rozvaha k 31. 12. 2019</b>			
Dl.maj.	1 000	ZK	2 350
BÚ	2 869	Rezervy	310
Pokl.	106,75	HV <sub>min</sub>	1 798,22
Pohl.	704,218	HV <sub>běž</sub>	221,748
Σ	4 679,968	Σ	4 679,968

Zdroj: Vlastní zpracování

Po uplynutí šesti let dojde k ukončení pachtu obchodního závodu, pokud se smluvní strany nedohodnou na případném prodloužení smluvního vztahu. Při ukončení pachtu je celý obchodní závod zpětně převeden na propachtovatele. Společnost Alfa s.r.o. zachytí vrácení obchodního závodu opačným zápisem. Tedy převede dlouhodobý majetek na účty 013, 014, 031, 021 a 022, a to v ocenění v jakém byl původně zachycen u propachtovatele. Rovněž částky opravek je třeba zaúčtovat na stranu Dal účtů 073, 074, 081,082.

Z pohledu propachtovatele mohou i při ukončení pachtu nastat dvě situace. V případě, že hodnota vráceného obchodního závodu je nižší, než byla na začátku pachtu, je pachtýř povinen uhradit vzniklý rozdíl. Naopak v situaci, kdy hodnota vráceného obchodního závodu je vyšší, než jeho původní hodnota, například z důvodu provedeného technického zhodnocení vstřikovacího stroje, pro propachtovatele je tento rozdíl výnosem. Oba případy jsou pro názornost zaúčtovány v následující tabulce.

Tab. 15 Vrácení obchodního závodu propachtovateli z pohledu propachtovatele

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
a)	Hodnota vráceného závodu je nižší než původní hodnota	221	374
b)	Hodnota vráceného závodu je vyšší než původní hodnota	221	648

Zdroj: Vlastní zpracování

### **B) Dlouhodobý majetek je odpisován propachtovatelem**

Dohodnou-li se smluvní strany na ponechání odpisování dlouhodobého majetku na propachtovateli, je celá problematika účtování o pachtu obchodního závodu z poměrně velké části zjednodušena. Následující kapitola zobrazuje zachycení pachtu obchodního závodu z pohledu společnosti Alfa s.r.o., která jej bude i nadále odepisovat. Na začátku je vhodné připomenout stejné výchozí podmínky jako při situaci A), které vyplývají ze zadání příkladu a tabulky č. 7.

Dlouhodobý majetek zůstává i nadále v účetnictví propachtovatele na účtech 013, 014, 031, 021, 022, nevyřazuje se a nepřevádí na účet 374 a propachtovatel jej odepisuje klasickým způsobem, i když využíván je pachtýřem. Dojde pouze k převodu pohledávek, závazků a prodeji zásob. Propachtovatel zachytí převod těchto položek shodně jako v tabulce č. 9. Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. po uzavření pachtu obchodního závodu vypadá následovně:

Tab. 16 Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. k 1. 1. 2014 v tis. Kč

<b>Rozvaha k 1. 1. 2014 (v tis. Kč)</b>			
<b>AKTIVA</b>		<b>PASIVA</b>	
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>3 034,25</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>4 210</b>
Software	19,5	Základní kapitál	2 350
Patent	50	Rezervní fond	310
Pozemek	1 000	Výsledek hospodaření	1 550
Výrobní hala	1 173,75		
Erodovací stroj	245		
Lis	280		
Vstřikovací stroj	266		
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>1 175,75</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>0</b>
Bankovní účet	1 069		
Pokladna	106,75		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>4 210</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>4 210</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnání rozvahy společnosti Alfa s.r.o. ve variantě A a variantě B je zřejmé, že bilanční suma společnosti zůstává nezměněna. Došlo pouze ke změně struktury rozvahy, kdy hodnota pohledávky z pronájmu v rozvaze varianty A odpovídá součtu hodnot dlouhodobých aktiv v rozvaze ve variantě B.

S variantou B, kdy dlouhodobý majetek je nadále odepisován propachtovatelem beze změn, souvisí i poměrně jednodušší zachycení přijatého pachtovného. Pachtovné v tomto případě není nutno rozdělovat na část odpovídající samotnému pachtovnému a část odpovídající účetním odpisům. Vypočtené pachtovné ve výši 358 800 Kč zachytí propachtovatel přímo do svých výnosů jako standardní nájem nebo pacht a následně je potřeba dané pachtovné časově rozlišit.

Tab. 17 Zachycení platby pachtovného u propachtovatele, společnosti Alfa s.r.o.

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Úhrada pachtovného na BÚ	358 800	221	384
2.	Časové rozlišení pachtovného	358 800	384	602

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.2.2 Účtování z pohledu pachtýře

Společnost Beta s.r.o. po uzavření smlouvy o pachtu obchodního závodu se společností Alfa s.r.o. převezme obchodní závod a zachytí jej ve svém účetnictví. I zde mohou nastat dvě situace, stejně jako v případě účtování z pohledu propachtovatele. Pro přehlednost je i zde uvedena varianta A) a varianta B).

Před samotným uzavřením pachtu obchodního závodu provedla společnost Beta s.r.o. následující uzávěrkové operace:

Tab. 18 Uzávěrkové operace společnost Beta s.r.o. k 31. 12. 2013

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Uzavření aktivních účtů			
	- účet 022	300 000	702	022
	- účet 221	500 000		221
2.	Uzavření pasivních účtů			
	- účet 411	800 000	411	702

Zdroj: Vlastní zpracování

Z toho důvodu, že společnost Beta s.r.o. v roce 2013 ještě neprovozovala podnikatelskou činnost, nevykázala tedy žádné náklady ani výnosy.

#### A) Dlouhodobý majetek je odpisován pachtýřem

Společnost Beta s.r.o. jako pachtýř musí propachtovaný majetek, který hodlá dále odepisovat, zobrazit ve svých účetních výkazech. Dlouhodobý majetek spadající do účtových skupin 01, 02 a 03 musí být zachycen v účetní zůstatkové ceně, tedy po odečtení oprávek. Při převodu dlouhodobého majetku účtuje pachtýř prostřednictvím účtu 474 Závazky z pronájmu. Převod zásob a pohledávek proběhne opět formou prodeje, a to za úplatu, přes účet 379 Jiné závazky. Jelikož hodnota závazků převyšuje hodnotu pohledávek, dojde k úhradě tohoto rozdílu

od propachtovatele, a to na bankovní účet a zároveň ke snížení závazku na účtu 379 a účet 379 se tímto vynuluje.

Tab. 19 Zachycení pachtu obchodního závodu u pachtýře

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1.	Pořízení stavby	1 350 000	021	474
2.	Výše dosavadních odpisů	176 250	474	081
3.	Pořízení movitých věcí		022	474
	- Erodivací stroj	1 050 000	022	
	- Lis	1 200 000	022	
	- Vstříkovací stroj	1 140 000	013	
	- Software	90 000	014	
	- Patent	120 000		
4.	Výše dosavadních odpisů		474	
	- Erodivací stroj	805 000		082
	- Lis	920 000		082
	- Vstříkovací stroj	874 000		082
	- Software	70 500		073
	- Patent	70 000	074	
5.	Pořízení zásob	360 000	112	379
6.	Úhrada zásob	360 000	379	221
7.	Postoupení pohledávek	550 000	311	379
8.	Převedení závazků			
	- krátkodobé závazky k dodavatelům	540 000	379	321
	- bankovní úvěr	320 000	379	461
9.	Úhrada od propachtovatele	310 000	221	379

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že společnost Beta s.r.o. zaúčtovala propachtovaný dlouhodobý majetek jako pořízení. Mohlo by se zdát, že hodnota majetku, který je zaúčtován v pořizovací ceně je zkreslena, vzhledem k opotřebení majetku, ke kterému došlo při provozování činnosti u propachtovatele - společnosti Alfa. Za

účelem vykazání účetních informací věrně a poctivě proto účetní jednotka zároveň zachytila i hodnotu oprávek k tomuto majetku na účtech skupiny 07 a 08.

Po převedení propachtovaného majetku a závazků do účetnictví pachtýře společnosti Beta s.r.o. je rozvaha společnosti zachycena následovně:

Tab. 20 Rozvaha společnosti Beta s.r.o. k 1. 1. 2014 (v tis. Kč)

<b>Rozvaha k 1. 1. 2014 (v tis. Kč)</b>			
<b>AKTIVA</b>		<b>PASIVA</b>	
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>2 334,25</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>800</b>
Osobní automobil	300	Základní kapitál	800
Software	19,5		
Patent	50		
Výrobní hala	1 173,75		
Erodovací stroj	245		
Lis	280		
Vstřikovací stroj	266		
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>1 360</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>3 894,25</b>
Zásoby	360	Krátkodobé závazky	540
Pohledávky	550	Bankovní úvěr	320
Bankovní účty	450	Závazky z pronájmu	2 034,25
<b>Aktiva celkem</b>	<b>4 694,25</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>4 694,25</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je patrné z rozvahy společnosti Beta s.r.o., uzavřením pachtu došlo k zobrazení dlouhodobého majetku v rozvaze, ačkoliv vlastnická práva k tomuto majetku drží stále společnost Alfa s.r.o. Zároveň vznikl společnosti Beta závazek z pronájmu, který je roven hodnotě propachtovaného majetku.

Jak bylo uvedeno v části, která zobrazovala pacht obchodního závodu z pohledu propachtovatele, stanovená částka pachtovného činí 358 800 Kč. Tato částka bude rozdělena na část představující samotné pachtovné a část zahrnující odpisy. Rovněž je nutno vycházet z vypočtených odpisů společnosti Beta, které jsou uvedeny v tabulce číslo 11, přičemž v roce 2014 je pachtovné nižší než účetní odpisy, v dalších letech je tomu naopak. Společnost Beta s.r.o. zobrazí placené pachtovné ve svém účetnictví následovně:



Tab. 21 Zachycení platby pachtovného u pachtýře společnosti Beta s.r.o.

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1.	Rok 2014: - Placené pachtovné - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným	358 800 4 668	474	325 648
2.	Úhrada pachtovného	358 800	325	221
3.	Rok 2015: - Placené pachtovné - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným	358 800 4 668	474	325 648
4.	Úhrada pachtovného	358 800	325	221
5.	Rok 2016: - Placené pachtovné - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným	358 800 4 668	474	325 648
6.	Úhrada pachtovného	358 800	325	221
7.	Rok 2017: - Placené pachtovné - Účetní odpisy - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným	358 800 83 124 275 676	474 518	325
8.	Úhrada pachtovného	358 800	325	221
9.	Rok 2018: - Placené pachtovné - Účetní odpisy - Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným	358 800 78 252 280 548	474 518	325
10.	Úhrada pachtovného	358 800	325	221
11.	Rok 2019: - Placené pachtovné	358 800		325

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
	- Účetní odpisy	78 252	474	
	- Rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným	280 548	518	
12.	Úhrada pachtovného	358 800	325	221

Zdroj: Vlastní zpracování

Pachtýř zobrazí částku placeného nájemného jako závazek vůči propachtovateli, přičemž částka odpovídající účetním odpisům představuje pro pachtýře snížení závazku z pronájmu na účtu 474. Rozdíl, o který účetní odpisy převyšují hodnotu pachtovného, zaúčtuje pachtýř jako provozní výnos, na účet 648. Naopak v případech, kdy souhrn účetních odpisů je nižší než částka pachtovného, rozdíl je zobrazen jako provozní náklad.

Opět je zde provedena analýza dopadu pachtu obchodního závodu na položky rozvahy u společnosti Beta s.r.o. – pachtýře, avšak je abstrahováno od výsledku hospodaření, který by vznikl podnikatelskou činností společnosti v rámci provozování obchodního závodu. Veškeré náklady a výnosy zobrazené níže vyplývají pouze z operací spojených s pachtem obchodního závodu.

Tab. 22 Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na položky rozvahy u společnosti Beta s.r.o. - pachtýře

Rozvaha k 31. 12. 2014				Rozvaha k 31. 12. 2015			
Dl.maj.	1 970,782	VK	800	Dl.maj.	1 607,314	VK	800
BÚ	91,2	Záv.	1 670,782	BÚ	- 267,6	Záv.	1 307,314
Ost. OA	910	Ost. CZ	860	Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>běž</sub>	- 358,8			HV <sub>min</sub>	- 358,8
Σ	2 971,982	Σ	2 971,982			HV <sub>běž</sub>	- 358,8
				Σ	2 249,714	Σ	2 249,714

<b>Rozvaha k 31. 12. 2016</b>			
Dl.maj.	1 243,846	VK	800
BÚ	- 626,4	Záv.	943,846
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	- 717,6
		HV <sub>běž</sub>	- 358,8
Σ	1 527,446	Σ	1 527,446

<b>Rozvaha k 31. 12. 2017</b>			
Dl.maj.	1 160,722	VK	800
BÚ	- 985,2	Záv.	860,722
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	- 1 076,4
		HV <sub>běž</sub>	- 358,8
Σ	1 085,522	Σ	1 085,522

<b>Rozvaha k 31. 12. 2018</b>			
Dl.maj.	1 082,47	VK	800
BÚ	- 1 344	Záv.	782,47
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	- 1 435,2
		HV <sub>běž</sub>	- 358,8
Σ	648,47	Σ	648,47

<b>Rozvaha k 31. 12. 2019</b>			
Dl.maj.	1 004,218	VK	800
BÚ	- 1 702,8	Záv.	704,218
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	- 1 794
		HV <sub>běž</sub>	- 358,8
Σ	211,418	Σ	211,418

Zdroj: Vlastní zpracování

Po skončení pachtu obchodního závodu je pachtýř povinen vrátit propachtovateli majetek, který byl předmětem smlouvy o pachtu. V účetnictví toto zobrazí jako opačný zápis, tedy majetek z účtové skupiny 01 a 02 přeúčtuje na stranu Dal, rovněž hodnoty opravek přeúčtuje zpět na stranu Má dáti a souvztažně na účet 474 – Závazky z pronájmu. Pokud se společnost Beta s.r.o. rozhodne v průběhu trvání pachtu zhodnotit aktiva, například vstříkovací stroj, může toto zhodnocení provést se souhlasem propachtovatele a zároveň tímto krokem navýšit hodnotu obchodního závodu. Při následném vrácení obchodního závodu ve vyšší hodnotě tedy pachtýři vznikne provozní náklad na účtu 518. V případě, kdy by naopak došlo ke snížení hodnoty vráceného obchodního závodu, pachtýř je povinen vzniklý rozdíl uhradit ze svých prostředků a tím vyrovnat závazek z pronájmu. Obě situace pro názornost zobrazuje tabulka níže.

Tab. 23 Vrácení obchodního závodu propachtovateli z pohledu pachtýře

Operace č.	Popis operace	MD	D
a)	Hodnota vráceného závodu je nižší než původní hodnota	474	221
b)	Hodnota vráceného závodu je vyšší než původní hodnota	518	474

Zdroj: Vlastní zpracování

### B) Dlouhodobý majetek je odpisován propachtovatelem

V situaci, kdy je odepisování dlouhodobého majetku ponecháno na propachtovateli, tedy vlastníkovi, nedochází k zobrazení propachtovaného majetku v účetních výkazech pachtýře. Dojde pouze k převodu zásob, pohledávek a závazků, které se promítnou do rozvahy pachtýře.

Tab. 24 Rozvaha společnosti Beta s.r.o. k 1.1.2014

Rozvaha k 1. 1. 2014 (v tis. Kč)			
AKTIVA		PASIVA	
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	<b>300</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	
Osobní automobil	300	Základní kapitál	800
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>1 360</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>860</b>
Pohledávky	550	Krátkodobé závazky	540
Bankovní účty	450	Bankovní úvěr	320
Zásoby	360		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>1 660</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>1 660</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Ani v tomto případě tedy není nutné rozlišovat částku pachtovného mezi pachtovné a odpisy. Pachtovné bude hrazeno i účtováno jako standardní nájemné aktiva, s časovým rozlišením. Pachtýř operace spojené s pachtovným zachytí jako náklad na ostatní služby a vzhledem k jeho úhradě, tzv. pozadu, i na účet výdajů příštích období.

Tab. 25 Zachycení platby pachtovného u pachtýře, společnosti Beta s.r.o.

Operace	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Úhrada pachtovného na BÚ	358 800	381	221
2.	Časové rozlišení pachtovného	358 800	518	381

Zdroj: Vlastní zpracování

### 6.3 Zachycení pachtu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tato část práce se zabývá vykazáním pachtu obchodního závodu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, konkrétně dle standardu IAS 17 - Leasingy, který byl blíže popsán v kapitole 5. Vzhledem k jinému názvosloví, které používá standard IAS 17, je v následujícím textu považován nájem, leasing a pacht za synonyma, stejně jako pronajímatel a propachtovatel, nájemce a pachtýř.

Standard IAS 17 neupravuje specificky pacht obchodního závodu jako nájem jednoho celku, věci hromadné, nýbrž stanoví nutnost posuzovat každou komponentu obchodního závodu zvlášť. Z tohoto důvodu je nutné rozdělit obchodní závod z modelového příkladu na jednotlivé části a ty následně posuzovat odděleně. Standard navíc stanoví i jistá specifika týkající se vykazování pozemku a budovy, která jsou popsána níže.

Rovněž pro účely správné klasifikace leasingu je nutné stanovit minimální leasingové platby odděleně, tedy za každé pronajaté aktivum zvlášť. Smluvní strany by měly ve smlouvě o pachtu/leasingové smlouvě uvést, jaká je výše minimálních leasingových plateb vztahující se k danému aktivu. Pro tyto účely budou stanoveny jednotlivé minimální leasingové splátky vždy za konkrétní aktivum, a to zejména z důvodu dalších výpočtů nutných pro správné zachycení leasingu. Každé aktivum, které je předmětem leasingové smlouvy, musí být dle standardu IAS 17 rovněž oceněno znalcem na reálnou hodnotu (fair value). Avšak v rámci této diplomové práce není dále použita skutečná reálná hodnota, ale je použit předpoklad, že reálná hodnota se rovná hodnotě aktiva vykázané v rozvaze společnosti Alfa s.r.o., u propachtovatele.

Na úplném začátku tohoto výkladu je nejprve vhodné uvést základní údaje, které se vztahují k modelovému příkladu a vyplývají ze zadání.

- Počátek leasingu, tedy datum uzavření smlouvy, je 1. leden 2014.
- Zahájení leasingu představuje datum, od kterého je nájemce oprávněn užívat předmět leasingu, tedy obchodní závod. V tomto případě se jedná také o 1. leden 2014.

- Doba použitelnosti je období od zahájení nájmu, po které bude společnost nájemce čerpat ekonomické užítky z najatého obchodního závodu, tedy 6 let.

Tab. 26 Stanovení minimálních leasingových plateb

Položka	Minimální leasingová splátka	Fair value
Erodivací stroj	19 600	245 000
Vstříkovací stroj	21 280	266 000
Lis	22 400	280 000
Software	2 925	19 500
Patent	7 500	50 000
Výrobní hala	93 900	1 173 750
Pozemek	191 195	1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě aplikace standardu IAS 17 není možné rozhodovat o tom, kdo bude propachtovaný majetek odepisovat, jak tomu bylo při aplikaci české účetní legislativy, kde tato skutečnost byla otázkou dohody mezi smluvními stranami. Dle standardu IAS 17 vychází právo odpisování z konkrétní podstaty leasingu, tedy závisí na klasifikaci leasingu. V případě, kdy je nájem daného aktiva klasifikován jako operativní leasing, majetek, který je předmětem leasingu nepřechází na pachtýře a ten jej rovněž nevykáže ve svých výkazech. Odpisování je pak ponecháno na propachtovateli. Naopak pokud je nájem aktiva zatříděn mezi finanční leasing, kdy na pachtýře přechází podstatná rizika a odměny, pachtýř má povinnost dané aktivum vykázat ve svém účetnictví a rovněž má právo je odepisovat.

### Stroje, zařízení a nehmotná aktiva

Ze zadání plyne, že součástí obchodního závodu je erodivací stroj, lis a dále vstříkovací stroj. Z nehmotných aktiv je pak předmětem pachtu také software a patent. Každou část obchodního závodu je nutné posuzovat odděleně, tedy každý stroj i nehmotné aktivum je řešeno zvlášť. Rovněž je nutné každé aktivum ocenit na reálnou hodnotu a stanovit, pokud to lze, implicitní úrokovou míru a dobu životnosti daného aktiva. Pro stanovení, zda se jedná o leasing finanční nebo operativní, je potřeba porovnat reálnou hodnotu aktiva se současnou hodnotou minimálních leasingových plateb. Pro výpočet čisté současné hodnoty a rovněž i implicitní úrokové míry jsou použity vzorce, uvedené v kapitole věnující se metodice.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o pacht obchodního závodu, kdy po skončení pachtu bude majetek zpět vrácen propachtovateli, jak vyplývá ze smlouvy o pachtu, je nutné odhadnout znalcem i nezaručenou zbytkovou hodnotu aktiv. Pro účely diplomové práce představuje nezaručená zbytková hodnota strojů a zařízení 60 % reálné hodnoty.

Tab. 27 Charakteristika strojů a zařízení

	<b>Erodivací stroj</b>	<b>Vstříkovací stroj</b>	<b>Lis</b>
<b>Doba trvání nájmu</b>	6 let	6 let	6 let
<b>Ekonomická životnost</b>	12 let	12 let	12 let
<b>Reálná hodnota</b>	245 000	266 000	280 000
<b>Minimální leasingové platby</b>	19 600	21 280	22 400
<b>Současná hodnota leasingových plateb</b>	90 608,4	98 374,9	103 552,2
<b>Implicitní úroková míra leasingu (%)</b>	1,59		
<b>Nezaručená zbytková hodnota</b>	147 000	159 600	168 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky, vypočtená implicitní úroková míra je shodná, a to z důvodu stejného procentuálního stanovení minimální leasingové splátky a nezaručené zbytkové hodnoty. V praxi by se tato hodnota shodovala pouze výjimečně.

Položky nehmotného dlouhodobého majetku zahrnují software a patent. Ve skutečnosti by i tyto položky musely být opět oceněny znalcem, stejně jako ekonomická životnost a nezaručená zbytková hodnota aktiva. Pro účely modelového příkladu se tedy rovněž předpokládá shoda reálné hodnoty aktiva s hodnotou vykázanou v rozvaze pronajímatele. Ekonomická životnost je však u těchto aktiv kratší, než u strojů a zařízení. Nezaručená zbytková hodnota aktiva byla stanovena na 30 % reálné hodnoty.

Tab. 28 Charakteristika nehmotných aktiv

	<b>Software</b>	<b>Patent</b>
<b>Doba trvání nájmu</b>	6 let	6 let
<b>Ekonomická životnost</b>	8 let	8 let
<b>Reálná hodnota</b>	19 500	50 000
<b>Minimální leasingové platby</b>	2 925	7 500
<b>Současná hodnota leasingových plateb</b>	11 069,6	28 383,6
<b>Implicitní úroková míra leasingu (%)</b>	4,6	
<b>Nezaručená zbytková hodnota</b>	5 850	15 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce jsou uvedeny současné hodnoty leasingových plateb, implicitní úroková míra, reálná hodnota aktiva a jeho nezaručená zbytková hodnota. Na základě těchto skutečností je možné posoudit, zda se jedná o finanční či operativní leasing. Ve všech případech dojde po skončení pachtu k navrácení majetku zpět propachtovateli, což však při klasifikaci leasingu, jak uvádí standard, není směrodatné. Pokud by se smluvní strany dohodly o možnosti koupě obchodního závodu po skončení pachtu, je toto stanovisko rovněž nutné uvést ve smlouvě o pachtu, spolu s cenou, za kterou by byl obchodní závod pachtýři prodán.

Co se týče životnosti jednotlivých aktiv, standard přímo nestanoví konkrétní hranici, kterou lze považovat za „podstatnou část ekonomické životnosti aktiva“, nicméně nejčastěji je za tuto hranici považováno 75 % životnosti aktiva, jak mimo jiné uvádí i americký US GAAP. Tato hranice je splněna u nehmotných aktiv, které jsou propachtovány. Z podstaty pachtu obchodního závodu dále vyplývá, že na pachtýře jsou převedena všechna rizika i ekonomické užitky, které poplynou pachtýři za dobu trvání pachtu, což lze v tomto případě považovat za nejdůležitější identifikátor. Ačkoliv pacht výše uvedených aktiv nesplňuje všechny identifikátory, které by jasně vedly ke klasifikaci leasingu jako finančního, z charakteristických rysů však vyplývá, že se jedná o finanční leasing.

Skutečnosti vedoucí ke klasifikaci leasingu jsou shrnuty v následující tabulce.



Tab. 29 Klasifikace leasingu

	<b>Erodovací stroj</b>	<b>Vstříkovací stroj</b>	<b>Lis</b>	<b>Software</b>	<b>Patent</b>
<b>Převod vlastnického práva po skončení pachtu</b>	ne	ne	ne	ne	ne
<b>Možnost odkoupení aktiva po skončení pachtu</b>	dle ujednání ve smlouvě	dle ujednání ve smlouvě	dle ujednání ve smlouvě	dle ujednání ve smlouvě	dle ujednání ve smlouvě
<b>Doba pachtu tvoří podstatnou část ekonomické životnosti</b>	ne	ne	ne	ano	ano
<b>Současná hodnota leasingových plateb je vyšší než fair value</b>	ne	ne	ne	ne	ne
<b>Na pachtýře přechází veškerá rizika a ekonomické užitky z aktiva</b>	ano	ano	ano	ano	ano
<b>Klasifikace leasingu</b>	<b>finanční</b>	<b>finanční</b>	<b>finanční</b>	<b>finanční</b>	<b>finanční</b>

Zdroj: Vlastní zpracován

Klasifikaci leasingu jednotlivých aktiv je nutné provést ihned na počátku leasingu. Na základě toho pak účetní jednotka zvolí správné účetní metody a způsoby vykazování propachtovaného aktiva.

### Pozemek a budova

Na klasifikaci typu leasingu u pachtu pozemku a budovy (výrobní haly) se vztahují specifické podmínky uvedené ve standardu IAS 17. Pozemky totiž mají neomezenou životnost, což je při rozhodování o zachycení pachtu tohoto aktiva nutné zohlednit. Standard přímo uvádí situaci, kdy pozemky, které po skončení leasingu nepřechází na nájemce a nejsou tak přenesena ani podstatná rizika a odměny z vlastnictví, pak se leasing tohoto pozemku považuje za leasing operativní. Standard rovněž stanoví nutnost posuzovat pozemek i budovu odděleně.

Reálnou hodnotu pozemku i výrobní haly, stejně jako nezaručenou zbytkovou hodnotu, by v praxi opět stanovil odhadem odborný znalec. V rámci diplomové práce však byla využita průměrná odhadní cena za m<sup>2</sup> v obci s 3500 obyvateli v okrese Brno – venkov, kterou uvádí publikace Vybrané údaje o bydlení 2013 vydaná Ministerstvem pro místní rozvoj spolu s Ústavem územního rozvoje. Reálná hodnota výrobní haly byla stanovena shodně jako u předchozích aktiv, tedy shoduje se s hodnotou majetku v rozvaze společnosti Alfa.

Tab. 30 Charakteristika pozemku a budovy

	Pozemek	Výrobní hala
<b>Doba trvání nájmu</b>	6 let	6 let
<b>Ekonomická životnost</b>	nelze stanovit	20 let
<b>Reálná hodnota</b>	1 000 000	1 173 750
<b>Minimální leasingové platby</b>	191 195	93 900
<b>Současná hodnota leasingových plateb</b>	nelze stanovit	464 088,4
<b>Implicitní úroková míra (%)</b>	nelze stanovit	1,6
<b>Nezaručená zbytková hodnota</b>	nelze stanovit	704 250

Zdroj: Vlastní zpracování

Po stanovení všech důležitých rysů daného pachtu, je možné leasing klasifikovat. V případě pachtu pozemku, který po skončení nepřechází na pachtýře, jak je uvedeno výše, není nutné posuzovat jednotlivé identifikátory, ale standard stanoví jasnou klasifikaci leasingu pozemku jako operativní.

V případě výrobní haly je opět nejdůležitější přechod veškerých rizik a ekonomických užitků z aktiva na pachtýře.

Tab. 31 Klasifikace leasingu

	<b>Pozemek</b>	<b>Výrobní hala</b>
<b>Převod vlastnického práva po skončení pachtu</b>	ne	ne
<b>Možnost odkoupení aktiva po skončení pachtu</b>	dle ujednání ve smlouvě	dle ujednání ve smlouvě
<b>Doba pachtu tvoří podstatnou část ekonomické životnosti</b>	nelze stanovit	ne
<b>Současná hodnota leasingových plateb je vyšší než fair value</b>	nelze stanovit	ne
<b>Na pachtýře přechází veškerá rizika a ekonomické užitky z aktiva</b>	ne	ano
<b>Klasifikace leasingu</b>	<b>operativní</b>	<b>finanční</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Shodně jako při klasifikaci leasingu u dlouhodobého majetku, i v tomto případě je nutné provést klasifikaci leasingu na počátku leasingu.

### 6.3.1 Zachycení leasingu u pronajímatele

Pro zachování pojmů, které uvádí standard IAS 17, je pacht považován za leasing, pachtýř a propachtovatel za nájemce a pronajímatele. Po provedení klasifikace leasingu na počátku leasingu, je nutné provést zachycení operací souvisejících s leasingem jednotlivých aktiv, které jsou pronajímány jako součást obchodního závodu, v účetnictví pronajímatele. V modelovém příkladu této diplomové práce je nejprve provedeno zachycení položek klasifikovaných jako finanční leasing a následně položky spadající pod operativní leasing.

Položky finančního leasingu přestane pronajímatel vykazovat v aktivech jako konkrétní dlouhodobý majetek, případně stavbu a jeho hodnotu promítne v položce pohledávek z finančního leasingu, a to v částce, která odpovídá čisté investici do leasingu. Tato hodnota představuje hodnotu hrubé investice sníženou o částku nerealizovaných výnosů, tedy sumu úroků z aktiva. Hrubá investice

zachycuje souhrn minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty daného aktiva. Vypočtené hodnoty znázorňuje následující tabulka.

Tab. 32 Čistá investice do leasingu jednotlivých položek

<b>Položka</b>	<b>Hrubá investice do leasingu</b>	<b>Čistá investice do leasingu</b>
<b>Erodivací stroj</b>	264 600	245 000
<b>Vstřikovací stroj</b>	287 280	266 000
<b>Lis</b>	302 400	280 000
<b>Patent</b>	23 400	19 500
<b>Software</b>	60 000	50 000
<b>Výrobní hala</b>	1 267 650	1 173 750

Zdroj: Vlastní zpracování v programu Excel

Pro pronajímatele představuje finanční leasing v podstatě obdobnou operaci jako poskytnutí úvěru. Z tohoto důvodu je nutné jednotlivé splátky rozdělit na hodnotu úhrady pohledávky z finančního leasingu a následně úrok. Pohledávku tedy snižuje pouze úmor, úrok pak představuje výnos pronajímatele. Nejprve je nutné vypočítat splátkový kalendář pro jednotlivá aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu a stanovit výši úroku připadajícího pronajímateli. Vypočtené splátkové kalendáře jsou zachyceny v příloze B.

Jak je možné si všimnout z tabulek zachycující splátkový kalendář k jednotlivým aktivům, hodnota pohledávky ke konci leasingu se rovná částce nezaručené zbytkové hodnoty.

Jak vyplývá ze standardu IAS 17, v účetnictví musí být zachyceny údaje o výši hrubé investice a nerealizovaného úrokového výnosu samostatně, aby byly k dispozici. Z tohoto důvodu jsou při zaúčtování používány i tyto účty. Pronajímatel zachytí zahájení finančního leasingu aktiv souvisejících s obchodním závodem ve svém účetnictví následovně:

Tab. 33 Zachycení finančního leasingu u pronajímatele

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1.	Pronájem erodivacího stroje - úroky	245 000 19 600	Hrubá pohledávka	Dlouhodobý hmotný majetek Nerealizovaný

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
				výnos
2.	Pronájem vstřikovacího stroje - úroky	266 000 21 280	Hrubá pohledávka	Dlouhodobý hmotný majetek Nerealizovaný výnos
3.	Pronájem lisu - úroky	280 000 22 400	Hrubá pohledávka	Dlouhodobý hmotný majetek Nerealizovaný výnos
4.	Pronájem výrobní haly - úroky	1 173 750 93 900	Hrubá pohledávka	Dlouhodobý hmotný majetek Nerealizovaný výnos
5.	Pronájem softwaru - úroky	19 500 3 900	Hrubá pohledávka	Dlouhodobý nehmotný majetek Nerealizovaný výnos
6.	Pronájem patentu - úroky	50 000 10 000	Hrubá pohledávka	Dlouhodobý nehmotný majetek Nerealizovaný výnos

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky, pronajímatel vyřadí dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek z účetnictví ve výši čisté investice do leasingu a zároveň vytvoří pohledávku z leasingu za nájemcem částce odpovídající čisté investice do leasingu. Hrubá pohledávka zahrnuje nejen čistou investici do leasingu, ale i nerealizovaný úrokový výnos.

Co se týče operativního leasingu pozemku, pronajaté aktivum je i nadále evidováno v aktivech společnosti – pronajímatele, který je nadále odpisuje, dle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení. Účetní jednotka je však povinna

informovat uživatele účetní závěrky o operativním leasingu, a to tak, že pozemek vykáže v účetní závěrce jako „pronajaté aktivum“. Pronajímatel má rovněž povinnost vykázat výnosy plynoucí z nájmu a případně náklady spojené s údržbou pronajímaného aktiva. Zachycení operativního leasingu v tomto případě koresponduje s českou účetní legislativou, přičemž pronajímatel má povinnost vykázat pronajaté aktivum, tedy pozemek, ve svém majetku jako „pronajatá aktiva“.

Za poskytnutí aktiv náleží pronajímateli nájemné, které pronajímatel za rok 2014 zachytí následovně:

Tab. 34 Zachycení pravidelných splátek z leasingu

Operace č.	Popis operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Příjem řádné splátky za erodovací stroj - úmor - úrok - celkem	15 694 3 906 19 600	Běžný účet	Pohledávka z leasingu Výnosy
2.	Příjem řádné splátky za vstříkovací stroj - úmor - úrok - celkem	17 040 4 240 21 280	Běžný účet	Pohledávka z leasingu Výnosy
3.	Příjem řádné splátky za lis - úmor - úrok - celkem	17 936 4 464 22 400	Běžný účet	Pohledávka z leasingu Výnosy
4.	Příjem řádné splátky za software - úmor - úrok - celkem	2 027 898 2 925	Běžný účet	Pohledávka z leasingu Výnosy
5.	Příjem řádné splátky za patent - úmor	5 197		Pohledávka z leasingu Výnosy

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
	- úrok - celkem	2 303 7 500	Běžný účet	
6.	Příjem řádné splátky za výrobní halu - úmor - úrok - celkem	75 189 18 711 93 900	Běžný účet	Pohledávka z leasingu Výnosy
7.	Předpis nájemného za pozemek	191 195	Odběratelé	Výnosy (ostatní služby)
8.	Inkaso nájemného	191 195	Běžný účet	Odběratelé

Zdroj: Vlastní zpracování

Standard rovněž stanoví povinnost účetní jednotky rozlišovat pohledávku z finančního leasingu na krátkodobou, tedy splatnou do 1 roku, a dlouhodobou se splatností nad 1 rok. Pronajímatel tedy ve svém účetnictví rozčlení pohledávku ke konci každého roku po dobu trvání leasingu, jak uvádí tabulka.

Tab. 35 Analýza pohledávky z finančního leasingu v Kč

<b>Analýza pohledávky (v Kč)</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Krátkodobá</b>	133 083	135 422	137 809	140 244	142 728	145 264
<b>Dlouhodobá</b>	701 467	566 045	428 236	287 992	145 264	0
<b>Celkem</b>	834 550	701 467	566 045	428 236	287 992	145 264

Zdroj: Vlastní zpracování

Na tomto místě je vhodné opět uvést, jaké dopady má pacht obchodního závodu na rozvahu propachtovatele v jednotlivých letech dle úpravy Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Opět se jedná o zjednodušenou formu rozvahy.

Tab. 36 Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na položky rozvahy společnosti Alfa s.r.o.

<b>Rozvaha k 31. 12. 2014</b>			
Dl. maj.	1 000	ZK	2 350
Pohl.	1 901,167	Rezervy	310
BÚ	1 369	HV <sub>min</sub>	1 550
Pokl.	106,75	HV <sub>běž</sub>	166,917
Σ	4 376,917	Σ	4 376,917

<b>Rozvaha k 31. 12. 2015</b>			
Dl. maj.	1 000	ZK	2 350
Pohl.	1 765,745	Rezervy	310
BÚ	1 669	HV <sub>min</sub>	1 716,917
Pokl.	106,75	HV <sub>běž</sub>	164,578
Σ	4 541,495	Σ	4 541,495

<b>Rozvaha k 31. 12. 2016</b>			
Dl. maj.	1 000	ZK	2 350
Pohl.	1 627,936	Rezervy	310
BÚ	1 969	HV <sub>min</sub>	1 881,495
Pokl.	106,75	HV <sub>běž</sub>	162,191
Σ	4 703,686	Σ	4 703,686

<b>Rozvaha k 31. 12. 2017</b>			
Dl. maj.	1 000	ZK	2 350
Pohl.	1 487,692	Rezervy	310
BÚ	2 269	HV <sub>min</sub>	2 043,686
Pokl.	106,75	HV <sub>běž</sub>	159,756
Σ	4 863,442	Σ	4 863,442

<b>Rozvaha k 31. 12. 2018</b>			
Dl. maj.	1 000	ZK	2 350
Pohl.	1 344,964	Rezervy	310
BÚ	2 569	HV <sub>min</sub>	2 203,442
Pokl.	106,75	HV <sub>běž</sub>	157,272
Σ	5 020,714	Σ	5 020,714

<b>Rozvaha k 31. 12. 2019</b>			
Dl. maj.	1 000	ZK	2 350
Pohl.	1 199,7	Rezervy	310
BÚ	2 869	HV <sub>min</sub>	2 360,714
Pokl.	106,75	HV <sub>běž</sub>	154,736
Σ	5 175,45	Σ	5 175,45

Zdroj: Vlastní zpracování

Po skončení pachtu obchodního závodu v roce 2019 dojde k vrácení pronajatých aktiv zpět k pronajímateli, a to v ocenění odpovídající nezaručené zbytkové hodnotě.



### 6.3.2 Zachycení leasingu u nájemce

V této části práce je provedeno zachycení pachtu obchodního závodu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví z pohledu nájemce/pachtýře. Standard IAS 17 stanoví povinnost určit současnou hodnotu leasingových splátek a následně ji porovnat s reálnou hodnotou aktiv, které jsou předmětem leasingu. Nájemce pak nižší z těchto částek použije k zachycení aktiv a závazků ve svém účetnictví.

Pro určení současné hodnoty minimálních leasingových splátek je nutné určit vyšší minimální leasingové splátky, kterou bude nájemce platit, dále dobu leasingu a úrokovou míru, která bude použita pro výpočet současné hodnoty. Tato úroková míra by v ideálním případě odpovídala implicitní úrokové míře, kterou použil pronajímatel. V praxi ovšem tuto implicitní úrokovou míru nájemce nezná, jelikož se v podstatě jedná o vnitřní výnosové procento, proto použije přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbu, tedy takovou úrokovou míru, za kterou by banka poskytla nájemci úvěr za obdobných podmínek, za jakých byl sjednán leasing. Nájemce tedy jako diskontní míru použije sazbu, za kterou mu banka nabídla úvěr, a to 6 % p. a.

Tab. 37 Současná hodnota splátek a reálná hodnota aktiva

<b>Položka</b>	<b>Fair value</b>	<b>Současná hodnota splátek</b>
<b>Erodovací stroj</b>	245 000	96 379,56
<b>Vstříkovací stroj</b>	266 000	104 640,66
<b>Lis</b>	280 000	110 148,06
<b>Patent</b>	19 500	14 383,17
<b>Software</b>	50 000	36 879,93
<b>Výrobní hala</b>	1 173 750	461 736,75

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky zachycující současné hodnoty leasingových splátek je patrné, že ve všech případech je reálná hodnota větší než hodnota diskontovaných leasingových splátek. Z uvedeného tedy vyplývá, že nájemce zachytí pronajatá aktiva a z nich plynoucí závazek v ocenění odpovídající současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Pro účely vykázání leasingu v účetnictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je nutné opět sestavit splátkový kalendář pro jednotlivá aktiva, tentokrát z pohledu nájemce. Splátkové kalendáře jednotlivých aktiv z pohledu nájemce zachycuje příloha C.

Z podstaty finančního leasingu vyplývá, že na nájemce přechází veškerá rizika a užitky související s aktivem. Nájemce je tedy oprávněn pronajatá aktiva odpisovat, a to v souladu s IAS 16. Standard IAS 17 jasně stanoví dobu, po kterou nájemce aktiva odepisuje. V případě pachtu obchodního závodu, kdy najatá aktiva po skončení pachtu přechází zpět na pronajímatele, je nájemce povinen odepsat majetek za dobu trvání leasingu, pokud není delší než doba životnosti. V případě modelového příkladu je doba životnosti všech aktiv delší než doba trvání leasingu, proto nájemce bude aktiva odpisovat po celou dobu trvání leasingu. Při stanovování odpisů je nutné vycházet z ocenění, které je uvedeno výše, tedy ze současné hodnoty leasingových plateb.

Tab. 38 Výpočet ročních odpisů

	<b>Doba odpisování (v měs.)</b>	<b>Roční odpis (v Kč)</b>
<b>Erodivací stroj</b>	72	$96\ 380/6=16\ 063$
<b>Vstřikovací stroj</b>	72	$104\ 641/6=17\ 440$
<b>Lis</b>	72	$110\ 148/6=18\ 358$
<b>Software</b>	72	$14\ 383/6=2\ 397$
<b>Patent</b>	72	$36\ 880/6=6\ 147$
<b>Výrobní hala</b>	72	$461\ 737/=76\ 956$

Zdroj: Vlastní zpracování

Co se týče pozemku, který není předmětem finančního leasingu, ale představuje leasing operativní, placené nájemné musí nájemce vykazovat v nákladech rovnoměrně po dobu trvání leasingu, avšak bez nákladů souvisejících například s údržbou či pojištěním. Zachycení pronajatých aktiv z pohledu nájemce zobrazuje tabulka níže.

Tab. 39 Zachycení finančního leasingu u nájemce

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1.	Pronájem erodivacího stroje	96 380	Stroje a zařízení	Dlouhodobé závazky
2.	Pronájem vstřikovacího stroje	104 641	Stroje a zařízení	Dlouhodobé závazky
3.	Pronájem lisu	110 148	Stroje a zařízení	Dlouhodobé závazky

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
4.	Pronájem výrobní haly	461 737	Budovy	Dlouhodobé závazky
5.	Pronájem softwaru	14 383	Nehmotná aktiva	Dlouhodobé závazky
6.	Pronájem patentu	36 880	Nehmotná aktiva	Dlouhodobé závazky

Zdroj: Vlastní zpracování

Leasingové platby, které je nájemce povinen platit je opět nutné rozdělit na splátku závazku, která je zachycena jako snížení dlouhodobého závazku, a na částku úroku, které jsou zachyceny jako finanční náklady a vyplývají z vypočtených splátkových kalendářů k jednotlivým aktivům. Nájemné za operativní leasing nájemce vykáže v nákladech klasických způsobem, obdobně jako v české úpravě. Za rok 2014 nájemce zachytí tyto operace související s pachtem obchodního závodu.

Tab. 40 Zachycení pravidelných leasingových plateb u nájemce

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1.	Úhrada řádné splátky za erodovací stroj		Závazky z leasingu	Běžný účet
	- úmor	13 817		
	- úrok	5 783	Náklady (úroky)	
	- celkem	19 600		
2.	Odpisy erodovacího stroje	16 063	Náklady (odpisy)	Oprávký
3.	Úhrada řádné splátky za vstříkovací stroj		Závazky z leasingu	Běžný účet
	- úmor	15 002		
	- úrok	6 278	Náklady (úroky)	
	- celkem	21 280		
4.	Odpisy vstříkovacího stroje	17 440	Náklady (odpisy)	Oprávký
5.	Úhrada řádné splátky za lis		Závazky	

<b>Operace č.</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
	- úmor - úrok - celkem	15 791 6 609 22 400	z leasingu Náklady (úroky)	Běžný účet
6.	Odpisy lisu	18 358	Náklady (odpisy)	Oprávký
7.	Úhrada řádné splátky za software - úmor - úrok - celkem	2 062 863 2 925	Závazky z leasingu Náklady (úroky)	Běžný účet
8.	Odpisy software	2 397	Náklady (odpisy)	Oprávký
9.	Úhrada řádné splátky za patent - úmor - úrok - celkem	5 287 2 213 7 500	Závazky z leasingu Náklady (úroky)	Běžný účet
10.	Odpisy patentu	6 147	Náklady (odpisy)	Oprávký
11.	Úhrada řádné splátky za výrobní halu - úmor - úrok - celkem	66 196 27 704 93 900	Závazky z leasingu Náklady (úroky)	Běžný účet
12.	Odpisy výrobní haly	76 956	Náklady (odpisy)	Oprávký
13.	Předpis nájemného za pozemek	191 195	Náklady (služby)	Dodavatelé
14.	Úhrada nájemného	191 195	Dodavatelé	Běžný účet

Podobně jako pronajímatel, i nájemce má povinnost rozlišit závazky plynoucí z finančního leasingu na krátkodobé se splatností do 1 roku, a dlouhodobé splatné nad 1 rok, jak zobrazuje tabulka níže.

Tab. 41 Analýza závazku z finančního leasingu

<b>Analýza závazku (v Kč)</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Krátkodobý</b>	118155	125244	132759	140724	149168	158118
<b>Dlouhodobý</b>	706013	580769	448010	307286	158118	0
<b>Celkem</b>	824168	706013	580769	448010	307286	158118

Zdroj: Vlastní zpracování

Krom uvedené analýzy závazku je nájemce rovněž povinen uvést v příloze souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb, a to v členění na platby do jednoho roku, od jednoho do pěti let a nad pět let.

Tab. 42 Budoucí minimální leasingové platby

<b>Budoucí leasingové platby</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Splatné do 1 roku</b>	167605	167605	1670645	1670645	1670645	1670645
<b>Splatné od 1 do 5 let</b>	838025	670420	502815	342710	167605	0
<b>Splatné nad 5 let</b>	0	0	0	0	0	0
<b>Celkem</b>	1005630	838025	2173460	2013355	1838250	1670645

Zdroj: Vlastní zpracování

I zde je provedena analýza dopadu pachtu obchodního závodu na jednotlivé položky rozvahy, podobně jako v případě zachycení těchto operací z pohledu pronajímatele. Opět je abstrahováno od výsledku hospodaření, které by společnost Beta s.r.o. dosáhla podnikatelskou činností a provozem obchodního závodu.

Tab. 43 Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na strukturu položek rozvahy společnosti Beta s.r.o. - pachtýře

<b>Rozvaha k 31. 12. 2014</b>			
Dl. maj.	986,807	VK	800
BÚ	91,2	Záv.	706,013
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>běž</sub>	-378,006
<b>Σ</b>	<b>1 988,007</b>	<b>Σ</b>	<b>1 988,007</b>

<b>Rozvaha k 31. 12. 2015</b>			
Dl. maj.	849,446	VK	800
BÚ	-267,6	Záv.	580,769
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	-378,006
		HV <sub>běž</sub>	- 370,917
<b>Σ</b>	<b>1 491,846</b>	<b>Σ</b>	<b>1 491,846</b>

<b>Rozvaha k 31. 12. 2016</b>			
Dl. maj.	712,085	VK	800
BÚ	-626,4	Záv.	448,010
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	-748,923
		HV <sub>běž</sub>	- 363,402
<b>Σ</b>	<b>995,685</b>	<b>Σ</b>	<b>995,685</b>

<b>Rozvaha k 31. 12. 2017</b>			
Dl. maj.	574,724	VK	800
BÚ	-985,2	Záv.	307,286
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	-1 112,325
		HV <sub>běž</sub>	- 355,437
<b>Σ</b>	<b>499,524</b>	<b>Σ</b>	<b>499,524</b>

<b>Rozvaha k 31. 12. 2018</b>			
Dl. maj.	437,363	VK	800
BÚ	-1 344	Záv.	158,118
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	-1467,762
		HV <sub>běž</sub>	- 346,993
<b>Σ</b>	<b>3,363</b>	<b>Σ</b>	<b>3,363</b>

<b>Rozvaha k 31. 12. 2019</b>			
Dl. maj.	300	VK	800
BÚ	-1 702,8	Záv.	0
Ost. OA	910	Ost. CZ	860
		HV <sub>min</sub>	-1814,755
		HV <sub>běž</sub>	- 338,045
<b>Σ</b>	<b>- 492,8</b>	<b>Σ</b>	<b>-492,8</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Po skončení pachtu obchodního dojde k vyřazení aktiv z majetku nájemce a navrácení pronajatého majetku zpět pronajímateli. Jak je možné si všimnout ze zjednodušených rozvah společnosti Beta s.r.o., nájemce za dobu trvání pachtu/leasingu úplně odepsal pronajatý majetek a následně jej i vyřadil. Hodnota dlouhodobého majetku, která je ponechána v aktivech po skončení pachtu, na

konci roku 2019 představuje hodnotu majetku, který měla společnost Beta s.r.o. ve svém vlastnictví již před započítáním pachtu. Rovněž závazek z leasingu byl uhrazen do úplné výše. Nájemce tedy již nevykazuje žádný závazek z leasingu, ani pronajatý dlouhodobý majetek. Co se týče pozemku, který byl předmětem operativního leasingu, po uplynutí doby leasingu nájemce přestane dané aktivum užívat a přestane hradit pravidelné nájemné. Metodika zachycení je v tomto případě opět shodná s požadavky na zachycení dle české účetní legislativy.

## 7 Shrnutí

Správně vedené účetnictví a vykazování všech operací souvisejících s obchodním závodem poskytuje informace nejen vlastníkům, ale i potencionálním investo-  
rům. Vykázání účetních operací nutných pro zachycení pachtu obchodního zá-  
vodu však v celosvětovém měřítku není jednotné. Jinak jsou vykazovány dané  
operace dle české účetní legislativy, jinak na tuto problematiku pohlíží Meziná-  
rodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a v neposlední řadě i Všeob-  
ecně uznávané účetní principy (US GAAP) platné pro účetní jednotky v USA.

Česká účetní legislativa, kterou reprezentuje především Zákon č. 563/1991  
Sb., o účetnictví a České účetní standardy, je postavena na bázi jasných pravidel,  
kterými se řídí účetní jednotky v České republice. Na základě těchto předpisů si  
jednotlivé účetní jednotky mohou vytvářet své vlastní vnitropodnikové směrnice  
pro ty oblasti, které nejsou legislativou jasně upraveny, a proto je ponecháno na  
účetní jednotce, jak bude dané oblasti vykazovat ve svém účetnictví. Naproti  
tomu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS pracují více na  
principu stanovení obecných pravidel, nikoliv taxativně vymezených norem a  
postupů. Krom jiného, i z těchto výše uvedených důvodů je zřejmé, že vykazová-  
ní operací souvisejících s pachtem obchodního závodu dle obou úprav bude ne-  
pochybně odlišné, a to nejen co se týče samotného vykázání v účetní závěrce, ale  
i v dopadech pachtu na bilanční sumu a výsledek hospodaření, ať už z pohledu  
propachtovatele nebo pachtýře.

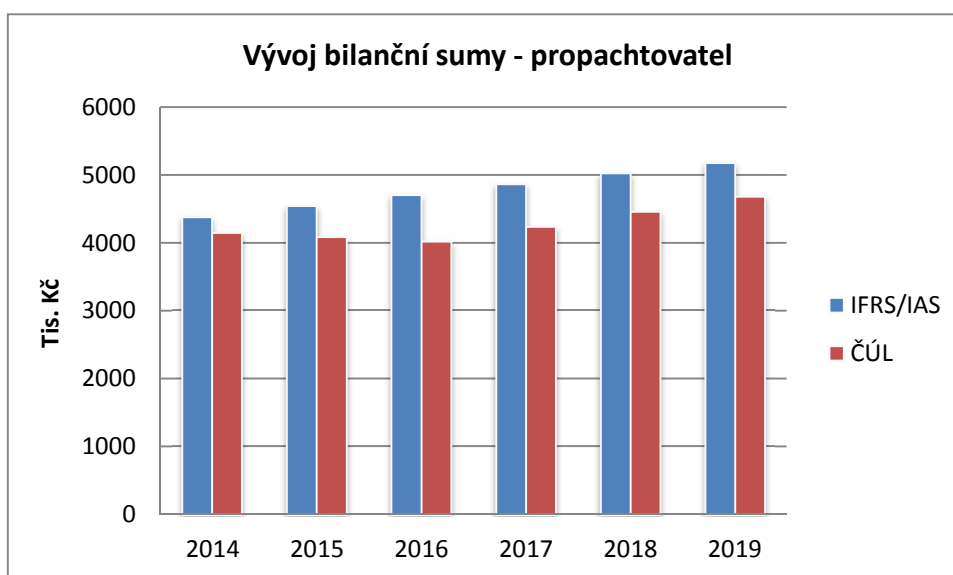
Hned na začátku je vhodné uvést prvotní rozdíl mezi oběma uspořádáními.  
Jak již bylo uvedeno v kapitole 6, která seznamuje s úpravami, které se zabývají  
pachtem obchodního závodu, z pohledu Mezinárodních standardů účetního vý-  
kaznictví neexistuje konkrétní standard, který by se věnoval pouze problematice  
pachtu obchodního závodu. Pro správné zachycení operací dle této úpravy je  
nutné použít standard IAS 17 zaměřený na finanční a operativní leasing. Dále  
navíc standardy IAS/IFRS neumožňují pronajmout obchodní závod jako jeden  
celek, ale vyžadují klasifikaci a vykázání aktiv, které jsou součástí závodu, jed-  
notlivě. Naopak v případě české účetní legislativy je jasně vymezeno správné  
vykázání pachtu obchodního závodu, a to dle ČÚS č. 11 – Operace s obchodním  
závodem. Česká účetní úprava umožňuje propachtovateli a pachtýři dohodnout  
se ve smlouvě o pachtu na tom, kdo bude odepisovat propachtovaný majetek.  
Následně standard ČÚS č. 11 jasně stanoví, jak má účetní jednotka dále postu-  
povat, a to včetně uvedení konkrétních účtových skupin pro zaúčtování těchto  
operací. Toto standard IAS 17 neumožňuje, možnost odpisování v tomto případě  
vyplývá ze samotné podstaty leasingu.

Pacht obchodního závodu dle české účetní legislativy spočívá ve vyřazení  
propachtovaného majetku z aktiv propachtovatele a zároveň vytvoření pohle-  
dávkou za pachtýřem ve stejné hodnotě. Následně plynou propachtovateli pravi-  
delné finanční toky ve formě pachtovného, kterými propachtovatel snižuje po-  
hledávku za pachtýřem, a to do výše přijatého pachtovného. Rozdíl, o který



účetní odpisy převyšují pachtovné, pak vykáže v nákladech, pokud jsou účetní odpisy nižší než stanovené pachtovné pak ve výnosech. Z pohledu pachtýře jsou propachtovaná aktiva vykázána jako určitý druh pořízení majetku na straně aktiv a zároveň vznik závazku z pachtu na straně pasiv. Pachtýř rovněž hradí pravidelné pachtovné, jak bylo dohodnuto ve smlouvě o pachtu. V případě vykázání vyšší částky odpisů než je částka dohodnutého pachtovného, pachtýř tento rozdíl zachytí ve výnosech. Naopak pokud jsou účetní odpisy nižší než pachtovné, vzniká pachtýři náklad. Majetek, který je předmětem pachtu je oběma smluvními stranami vykázán v hodnotě, v jaké byl zachycen u propachtovatele. Zásoby, pohledávky a další oběžná aktiva přechází na pachtýře formou prodeje.

Standardy IAS/IFRS stanoví povinnost posuzovat každý jednotlivý majetek související s obchodním závodem zvlášť. Významnou odlišností mezi oběma úpravami je samotné ocenění pronajímaných aktiv. Jak již bylo uvedeno, česká účetní úprava umožňuje vykázat pronajatá aktiva v ocenění, v jakém jsou zachyceny u propachtovatele. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví v tomto případě lépe zachycují skutečnost, a to povinností vykázat pronajatá aktiva v reálné hodnotě (tzv. fair value), která je zjištěna na základě ocenění znalcem. Je zřejmé, že tato skutečnost bude mít rozhodně odlišný dopad na bilanční sumu propachtovatele. Pachtýř je povinen vykázat pronajatá aktiva v ocenění, které odpovídá současným hodnotám minimálních leasingových plateb. Odlišný vývoj bilanční sumy u propachtovatele a pachtýře zachycují následující grafy.

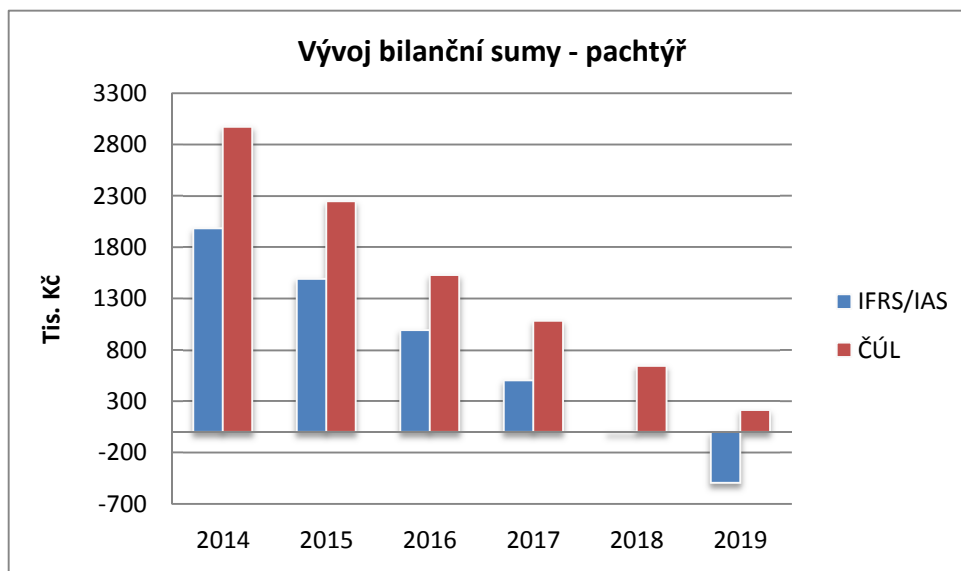


Obr. 4 Vývoj bilanční sumy u propachtovatele

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je patrné z grafu, bilanční suma vykazovaná dle české účetní legislativy je v případě propachtovatele nižší než bilanční suma dle IFRS/IAS. Tento fakt je způsoben jiným oceněním pohledávky z leasingu/pachtu. V případě ČÚL je hodnota pohledávky z pachtu shodná s hodnotou propachtovaných aktiv. Na-

proti tomu dle standardů IFRS/IAS je tato hodnota vyšší, jelikož představuje tzv. hrubou pohledávku, tedy pohledávka zahrnuje nejen reálnou hodnotu pronajatých aktiv, ale také souhrn úroků připadajících pronajímateli za poskytnutá aktiva (je vhodné připomenout předpoklad rovnosti reálné hodnoty aktiv a hodnoty vykázané u propachtovatele pro účely diplomové práce).



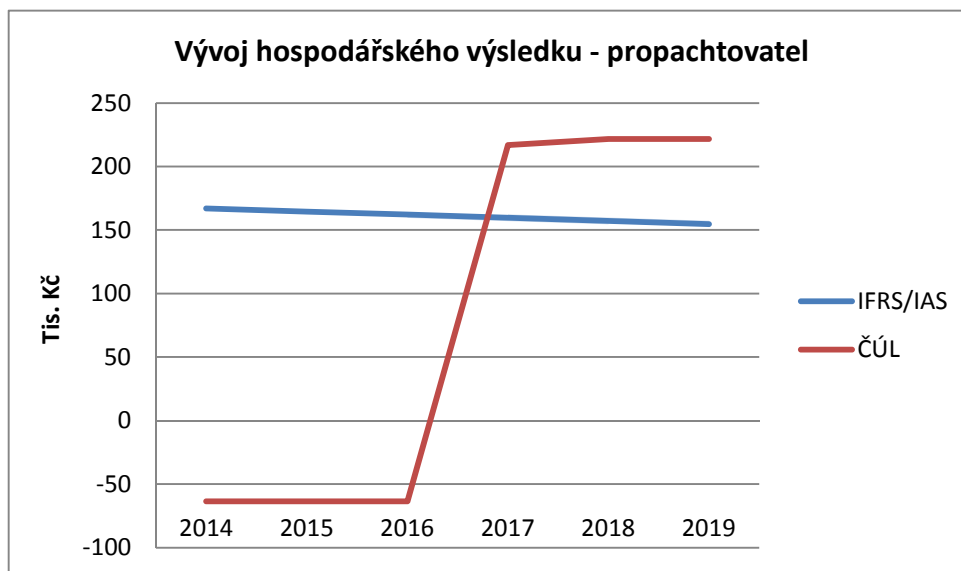
Obr. 5 Vývoj bilanční sumy u pachtýře  
Zdroj: Vlastní zpracování

Z pohledu pachtýře je vývoj bilanční sumy opačný. Bilanční suma vykázaná dle ČÚL je vyšší než bilanční suma dle IFRS/IAS. Tuto skutečnost je možné vysvětlit odlišnou výší účetních odpisů, která se promítne do snížení hodnoty pronajatého dlouhodobého majetku. Česká účetní legislativa přesně nestanoví požadovaný způsob odpisování, sestavení odpisového plánu je ponecháno na pachtýři, který rozhodne o způsobu odpisování, ekonomické životnosti aktiva i výši odpisů. Naopak standard IAS 17 jasně vymezuje povinnost nájemce odpisovat pronajatá aktiva, která jsou po skončení leasingu vrácena pronajímateli, a to po celou dobu leasingu (pokud není doba životnosti kratší než doba trvání leasingu). Nájemce musí zvolit takový způsob odpisování, aby pronajatá aktiva byla na konci leasingu plně odepsaná a došlo k vyřazení těchto aktiv z majetku nájemce. Pronajatá aktiva, která jsou součástí obchodního závodu, jsou dle české účetní úpravy na konci doby pachtu vykazována pachtýřem v hodnotě, ve které jsou následně vráceny propachtovateli a současně je vykázán i závazek za propachtovatelem ve stejné výši. Naopak v případě použití standardu IAS 17 jsou pronajatá aktiva z majetku pachtýře úplně odepsána a vyřazena, rovněž i závazek plynoucí z leasingu má na konci doby leasingu nulovou hodnotu.

V souvislosti s hodnotou aktiv, která jsou po skončení pachtu obchodního závodu vráceny propachtovateli, je nutné uvést i další odlišnosti vyplývající z rozdílného zachycení těchto operací. Česká účetní úprava, konkrétně zmíněný

standard č. 11, jasně stanoví postup při vrácení propachtovaných aktiv propachtovateli, a to v případě nižší nebo vyšší částky, než je pohledávka z pachtu. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují na počátku leasingu stanovit tzv. nezaručenou zbytkovou hodnotu, která je odhadnuta znalcem. Tato hodnota se může v průběhu trvání leasingu měnit a je potřeba ji sledovat. Z tohoto tedy vyplývá, že z pohledu standardů IFRS není na začátku trvání pachtu obchodního závodu zcela jasné, jaká bude hodnota vrácených aktiv. Naopak z pohledu české účetní legislativy je zřejmé, že propachtovatel vždy obdrží hodnotu propachtovaných aktiv zpět, případně hodnotu vyšší, kterou vykáže ve výnosech nebo nižší s doplatkem od pachtýře.

Další významné odlišnosti, které vyplývají z rozdílného zachycení pachtu obchodního závodu, je možné poukázat na vývoji hospodářského výsledku, který je graficky znázorněn níže.



Obr. 6 Vývoj hospodářského výsledku u propachtovatele  
Zdroj: Vlastní zpracování

Z pohledu propachtovatele neboli pronajímatele, je zřejmý velký výkyv v hodnotě hospodářského výsledku vykázaného dle české účetní úpravy. Hospodářský výsledek v tomto případě zachycuje nejprve nárůst nákladů v částce, o kterou účetní odpisy převyšují dohodnuté pachtovné. Následně lze pozorovat strmý nárůst výnosů, které vznikly z rozdílu, o který dohodnuté pachtovné převyšuje účetní odpisy. Stručně lze říci, že v prvních letech trvání pachtu vykazoval propachtovatel pouze náklady, poté pouze výnosy. Jak je možné si všimnout, ve výnosech se nikdy nepromítne celá hodnota pachtovného (účetní odpisy by musely být v nulové výši), ale tato hodnota snižuje propachtelovu pohledávku za pachtýřem.

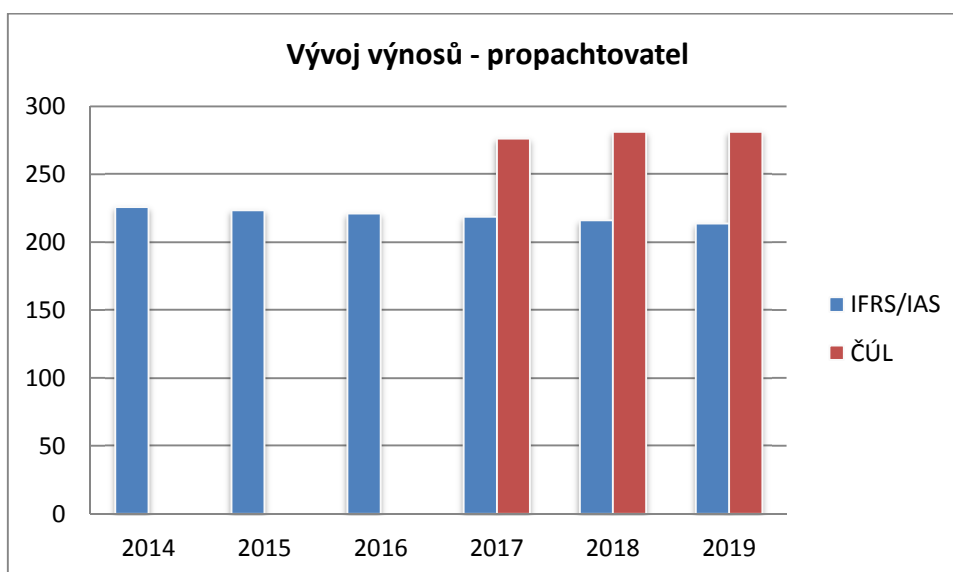
Vývoj hospodářského výsledku zachyceného dle IFRS je naprosto odlišný. Tento jev je dán především strukturou minimálních leasingových plateb, kdy tyto platby jsou rozčleněny na částku snižující pohledávku za nájemcem a dále částku představující úrok, tedy výnos pro pronajímatele. Výše úroku je stanovena pronajímatelem pomocí tzv. implicitní úrokové míry. Jeho hodnota je zjišťována vždy z nesplacené pohledávky a má tedy klesající charakter. Z tohoto důvodu je zřejmé, že výsledek hospodaření je do značné míry ovlivněn právě těmi-to úrokovými výnosy.



Obr. 7 Vývoj hospodářského výsledku u pachtýře  
Zdroj: Vlastní zpracování

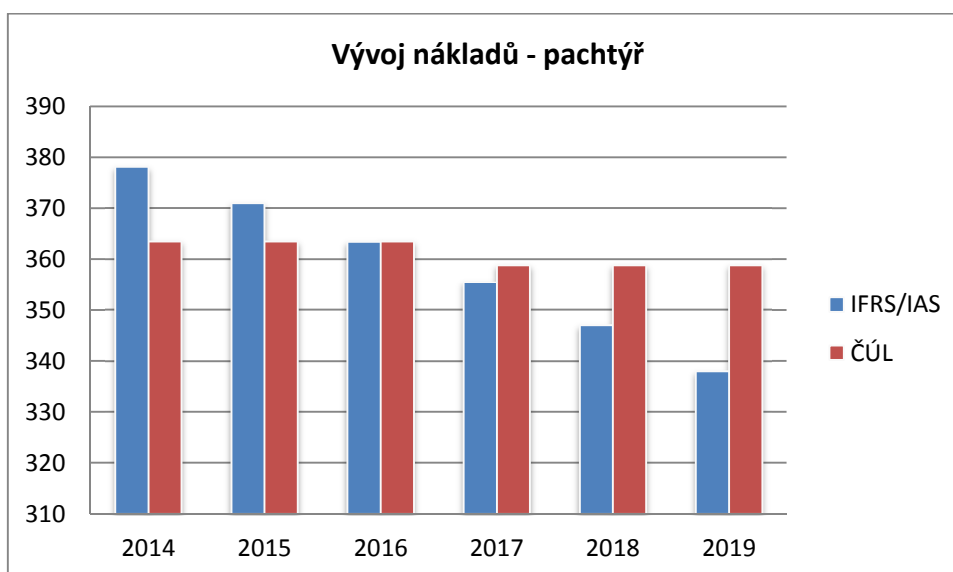
Na straně pachtýře není rozdíl mezi hodnotami hospodářského výsledku vykázaného dle ČÚL a IFRS tolik markantní, nicméně i zde je možné pozorovat odlišný vývoj. Co se týče hospodářského výsledku dle české účetní úpravy, v modelovém příkladu bylo abstrahováno od případného kladného výsledku hospodaření dosaženého podnikatelskou činností a provozem obchodního závodu. Výsledek hospodaření je tedy po dobu trvání pachtu konstantní a zahrnuje vždy účetní odpisy pronajatých aktiv a částku, o kterou pachtovné převyšuje odpisy, kterou pachtýř zachytí jako běžný náklad za ostatní služby. Naopak dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vykazuje hospodářský výsledek rostoucí trend, což je dáno snižujícími se úroky z dosud nesplaceného závazku z leasingu a rovněž odpisy pronajatých aktiv.

V souvislosti s hospodářským výsledkem je rovněž vhodné uvést rozdílné vývoje nákladů a výnosů propachtovatele a pachtýře a také zmínit odlišné vykázaní přijatého, případně placeného pachtovného.



Obr. 8 Vývoj výnosů u propachtovatele  
Zdroj: Vlastní zpracování

Na první pohled se může zdát, že propachtovatelé neplynuly dle české účetní legislativy po první tři roky trvání pachtu žádné výnosy. Částečně tomu tak opravdu je. Účetní jednotka za tuto dobu nevykázala žádné výnosy, nicméně hlavním důvodem jsou již zmíněné vyšší účetní odpisy, než bylo dohodnuté pachtovné a rovněž fakt, že propachtovatel zmíněné pachtovné nezachytí ve svých výnosech, ale zachytí je jako snížení pohledávky za pachtýřem. Peněžní toky tedy propachtelovi plynuly po celou dobu trvání pachtu. Oproti tomu standardy IFRS/IAS poměrně věrně zachycují výnosy, které propachtovatelé plynuly za dobu trvání pachtu ve formě úroků z finančního leasingu navýšené o výnos z leasingu operativního. Tyto úrokové výnosy mají klesající trend, neboť jak již bylo uvedeno výše, úroky jsou spojeny se snižující se pohledávkou. Zbývá část pachtovného po odečtení úroků snižuje pronajímatelovu pohledávku za nájemcem podobně jako v české účetní úpravě. Hlavní rozdíl lze tedy pozorovat především ve struktuře výnosů.



Obr. 9 Vývoj nákladů u pachtýře  
Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady z pohledu pachtýře vykazují v obou účetních úpravách klesající charakter. V případě zachycení pachtu dle české účetní úpravy jsou náklady tvořeny částkou, o kterou pachtovné převyšuje účetní odpisy, a to zejména v prvních třech letech, a rovněž samotnou hodnotou účetních odpisů. V tomto případě je klesající trend nákladů dán rovněž snižující se sumou odpisů, kdy v posledních třech letech trvání pachtu pachtýř odpisoval již pouze výrobní halu, ostatní aktiva již byla odepsána. Standard IAS 17 však stanoví povinnost nájemci odepisovat pronajatá aktiva tak, aby na konci leasingu mohla být vyřazena. Z tohoto důvodu se částky odpisů promítnou do nákladů vykázaných dle IFRS/IAS ve všech analyzovaných letech, a zároveň klesající úrokové náklady spojené s dosud neuhrazeným závazkem navýšené o částku nájemného za operativní leasing pozemku. Náklady z pohledu IFRS jsou tedy lineárně klesající. Pokud by bylo provedeno očištění vykázaných nákladů o úroky a nájemné z pozemku, pak by tyto očištěné náklady měly konstantní výši odpovídající odpisům.

Na tomto místě je vhodné položit otázku, která účetní úprava je pro zachycení pachtu obchodního závodu vhodnější. Jak bylo řečeno v úvodu kapitoly shrnující výsledky této diplomové práce, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neupravují specificky operace související s pachtem obchodního závodu, což může být dáno i nepříliš častým využitím institutu pachtu obchodního závodu a pro mnohé i neznámým způsobem podnikatelské činnosti. Ani samotný standard IAS 17, který je v tomto případě použit, nezodpoví jasně možné otázky týkající se správného vykázání daných operací. Navíc účetní jednotka se často může ocitnout v situaci, kdy je velmi problémové klasifikovat leasing, bez kterého však není možné pacht obchodního závodu dle IFRS vykázat. Z tohoto důvodu je jistě na místě zakomponovat do standardu IAS 17 více prvků, které by

upravovaly pacht obchodního závodu tak, aby bylo zřejmé, jak tento standard použít.

Po provedené analýze dopadu pachtu obchodního závodu na významné položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát lze obecně považovat úpravu dle IFRS/IAS za vhodnější, jelikož skutečně zachycuje výnosy plynoucí pronajímateli za poskytnutá aktiva a rovněž náklady, které souvisí s pronájmem na straně nájemce. Nicméně lze tvrdit, že v podstatě obě úpravy zachycují proces pachtu obchodního závodu věrně a poctivě. Obě úpravy totiž požadují vyřazení propachtovaných položek z rozvahy propachtovatele a vytvoření pohledávky ve stejné výši. Souvztažně pachtýř vykáže tyto položky ve své rozvaze a zároveň závazek za propachtovatelem, což odpovídá skutečnosti.

Různým způsobem je oběma úpravami řešena problematika odpisů. Dle ČÚL je opotřebením propachtovaného majetku zahrnuto do nákladů propachtovatele, a to v částce, o kterou odpisy převyšují pachtovné. Česká účetní úprava tedy zobrazuje věrně náklady již v době trvání pachtu. Při aplikaci IFRS/IAS sice nedochází k zobrazení odpisů v účetnictví propachtovatele, jelikož ten je reálně nevyužívá a tedy neopotřebovává, nicméně opotřebením aktiva je promítnuto v částce odpovídající rozdílu mezi reálnou hodnotou aktiv na počátku leasingu a nezaručenou zbytkovou hodnotou vrácených aktiv, která je pravidelně sledována a aktualizována. V konečném důsledku je tedy vhodnější použití metody IFRS/IAS, která zobrazuje skutečnou hodnotu vráceného majetku. Je tedy na místě doporučit vykázaní hodnoty vráceného obchodního závodu dle metodiky IFRS/IAS, která odpovídá skutečnému ocenění znalcem.

Problémem se rovněž může stát vykazování neodepisovatelných aktiv, která jsou součástí obchodního závodu, ale na pachtýře se nepřevádí. Jedná se tedy o operativní leasing dle IFRS, který lze z pohledu české účetní legislativy považovat za klasický nájem. Tento typ nájmu je v obou úpravách řešen v podstatě stejně. Daný způsob zachycení však z pohledu externích uživatelů účetních závěrek může být kritizován a to zejména z toho důvodu, že účetní jednotka propachtovatele ve svém účetnictví vykazuje aktiva, která však využívá účetní jednotka pachtýře a rovněž z nich čerpá užitky. Naopak účetní jednotka pachtýře tato aktiva sice využívá, ale ve svém majetku jej neeviduje. Skutečnosti související s pachtem/nájmem aktiv, který lze svými charakteristickými rysy začlenit jako operativní nájem, je tedy vhodné vykázat v příloze k účetní závěrce. Rovněž lze doporučit, aby tato aktiva, která reálně využívá pachtýř, byla vyřazena z rozvahy propachtovatele a zařazena mezi majetek nájemce. V případě těchto typů aktiv však může dojít k situaci, kdy daný majetek je sice pachtýřem užíván, avšak rizika, která z něj plynou, nese propachtovatel. V takovém případě je nutné zohlednění specifických vlastností daného leasingu/pachtu a na základě toho je i vykázat v účetnictví. Tato skutečnost však není doposud řešena ani v jedné z úprav.

V závěru této kapitoly je vhodné zmínit, že přechod účetní jednotky k vykazování operací dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví není

---

snadným krokem. Jedná se o složitý a dlouhodobý proces, který s sebou nese i mnoho nákladů. Z pohledu uživatelů účetních závěrek však i mnoho výhod.



## 8 Závěr

Diplomová práce se zabývala zachycením procesu pachtu obchodního závodu dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS/IAS. Cílem práce bylo za pomoci metodiky komparace a analýzy zjistit rozdíly ve vykazování operací související s pachtem obchodního závodu dle obou úprav a následně poukázat na případné odlišnosti v dopadech pachtu na významné položky účetních výkazů.

V části literární rešerše bylo provedeno seznámení se základními pojmy a rovněž s odlišnostmi pachtu a nájmu, které vyplývají z nové úpravy občanského zákoníku s účinností od 1. ledna 2014. Dále byly popsány důvody a vývoj harmonizace účetního výkaznictví, a to nejprve v rámci Evropy, následně v USA. V této části práce je obsažen i stručný popis významných směrnic a dalších dokumentů, na jejichž základech byl vývoj standardů IFRS/IAS postaven. Rovněž jsou v této části charakterizovány instituce působící v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, koncepční rámec a struktura samotných standardů IFRS/IAS. Na závěr části literární rešerše týkající se problematiky harmonizace byl stručně nastíněn proces vývoje konvergence systému výkaznictví IFRS/IAS a US GAAP. Další výklad byl zaměřen na legislativní úpravu účetnictví v České republice, včetně výřtu vyhlášek pro jednotlivé účetní jednotky a seznámení s účetními zásadami a standardy v České republice. Obecně lze považovat standardy IFRS/IAS za více všeobecné, jelikož nestanovují přesné postupy jakými se má účetní jednotka řídit, ale vytváří spíše obecný rámec pro vykazování. Oproti tomu česká účetní legislativa je považována za více konkrétnější, standardy obvykle jasně uvádí způsob zachycení účetních operací, obvykle i s určitými účtovými skupinami, kam má být operace zachycena. V České republice je jednoznačně upřednostňována forma nad obsahem.

Druhou část literární rešerše tvoří již přiblížení samotných standardů, které jsou použity pro zachycení pachtu obchodního závodu. Jak bylo uvedeno, z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se na pacht obchodního závodu pohlíží jako na nájem neboli leasing. Nejprve tedy bylo provedeno seznámení se standardem IAS 17 zabývající se leasingy. V této části byly popsány základní pojmy používané v daném standardu, dále faktory identifikující leasing jako finanční případně operativní a následně i obecné pokyny pro vykazování leasingů z pohledu nájemce i pronajímatele, včetně ocenění pronajímaných aktiv. Česká účetní legislativa upravuje proces pachtu obchodního závodu v Českém účetním standardu č. 11, který jasně stanoví postupy, jakými má být leasing zachycen, včetně příslušných účtových skupin.

Výše zmíněné účetní standardy i ostatní účetní legislativy byly následně využity při zachycení pachtu obchodního závodu v modelovém příkladu. Byla stanovena společnost Alfa s.r.o. jako propachtovatel a společnost Beta s.r.o. jako pachtýř, které spolu uzavřely smlouvu o pachtu. Praktická část práce zahrnovala nejprve seznámení s oběma modelovými společnostmi, včetně struktury a polo-

žek rozvahy obou společností. Následně bylo provedeno zachycení pachtu obchodního závodu dle české účetní legislativy, a to jak z pohledu propachtovatele, tak z pohledu pachtýře, přičemž v obou případech byly pro názornost zachyceny i varianty A a B na základě toho, zda propachtovaný majetek odpisoval propachtovatel, či pachtýř. Z pohledu účetní jednotky lze říci, že způsob pachtu obchodního závodu s přenecháním majetku k odpisování pachtýři je, co se vykazování týče, náročnější než v případě ponechání odpisování majetku na propachtovatele. V rámci věrného a poctivého zobrazení pachtu obchodního závodu je v případě první varianty nutné vyřadit majetek z aktiv propachtovatele a vytvořit ve stejné hodnotě pohledávku za pachtýřem. Ten naopak tento majetek ve svém účetnictví zobrazí jako pořízení majetku a zároveň vytvoří závazek za propachtovatelem ve stejné výši. V případě, kdy je odpisování majetku ponecháno na propachtovateli k vyřazení/pořízení majetku nedochází, veškerá propachtovaná aktiva zůstávají v rozvaze propachtovatele, který je i nadále odpisuje, a kterému plyne pachtovné. Tento druhý způsob pachtu však nezachycuje věrně skutečnost, jelikož majetek a veškerá rizika plynoucí z daných aktiv nese pachtýř, který však majetek v rozvaze nevykazuje. Uživatelé účetních výkazů tedy v této variantě nemají správné informace o účetní jednotce.

V druhé části práce týkající se modelového příkladu bylo využito vykázání pachtu obchodního závodu za pomoci standardu IAS 17. Tento standard neumožňuje pronajmout obchodní závod jako jeden celek, ale stanoví povinnost vykazovat jednotlivý majetek související s obchodním závodem odděleně jako samostatný nájem. Rovněž je nutné na samotném počátku nájmu/leasingu u každé položky posoudit, zda se jedná o finanční či operativní leasing. V rámci modelového příkladu byly položky aktiv zahrnující dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek klasifikovány jako leasing finanční a následně dle standardu i vykázány. Nejprve byla vypočtena implicitní úroková míra pro každé aktivum a na základě ní pak byly sestaveny splátkové kalendáře. Splátka nájmu tedy zahrnovala jak snížení pohledávky, z pohledu propachtovatele, tak úrokové výnosy. Na straně pachtýře byl finanční leasing vykázán v ocenění odpovídající současné hodnotě minimálních leasingových plateb při stanovené výpůjční úrokové míře. Opět byly sestaveny splátkové kalendáře zachycující postupné snižování závazků pachtýře a nákladové úroky. Pachtýř pak ve svém účetnictví zachytil proces finančního leasingu i odpisy týkající se najatých aktiv. Pronájem aktiva, který nebyl klasifikován jako finanční leasing, ale leasing operativní, byl v účetnictví propachtovatele i pachtýře zachycen obdobně jako v české účetní legislativě.

V závěru obou způsobů zachycení byla provedena analýza dopadu pachtu obchodního závodu na položky rozvahy a výsledek hospodaření. Na základě provedené analýzy byly následně diskutovány zjištěné výsledky a navrhnutá doporučení pro účetní jednotku v oblasti zachycení pachtu obchodního závodu.

## 9 Literatura

- (1) KRAUS, JIŘÍ. *Nový akademický slovník cizích slov A-Ž*. Vyd. 1. Praha: Academia, 2005, 879 s. ISBN 80-200-1351-2.
- (2) Čistá současná hodnota. 2013. *Management Mania* [online]. [cit. 2015-05-11]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/cista-soucasna-hodnota>
- (3) Vnitřní výnosové procento. 2013. *Management Mania* [online]. [cit. 2015-05-11]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/vnitрни-vynosove-procento>
- (4) Pacht. 2014. *Wikipedie: Otevřená encyklopedie* [online]. [cit. 2015-05-11]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/Pacht>
- (5) Pojem pacht. ABZ.cz: *Slovník cizích slov* [online]. 2015 [cit. 2015-02-09]. Dostupné z: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/pacht>
- (6) ČESKÁ REPUBLIKA. *Zákon č. 89/2012. In: občanský zákoník*. 2012. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcansky-zakonik/>
- (7) KNOBLOCHOVÁ, VLADIMÍRA A PAVLA KREJČÍ. 2015. *Nový občanský zákoník s komentářem*. Verlag Dashöfer [online]. [cit. 2015-05-11]. Dostupné z: [http://www.dashofer.cz/novy-obcansky-zakonik-s-komentarem-productnoz/?wa=WWW15IX#part\\_autori](http://www.dashofer.cz/novy-obcansky-zakonik-s-komentarem-productnoz/?wa=WWW15IX#part_autori)
- (8) HUTAŘOVÁ, IVA. *Nový občanský zákoník a nájemní vztahy*. Epravo.cz [online]. 2013 [cit. 2015-02-09]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/novy-obcansky-zakonik-a-najemni-vztahy-93168.html>
- (9) DĚRGEL. *Pacht obchodního závodu. DHK. Daňová a hospodářská kartotéka: Daně, dávky, poplatky*. Praha: Linde, 2014, roč. 2014, č. 9.
- (10) ŠTĚTKOVÁ, SÁRA. *Nový občanský zákoník: Pacht. Tak trochu jiný nájem*. Peníze.cz. 2013. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podnikani/275262-novy-obcansky-zakonik-pacht-tak-trochu-jiny-najem>
- (11) VESELÁ, DOMINIKA A MELINDA VRAJÍKOVÁ. *Nájem a pacht v novém občanském zákoníku*. Epravo.cz [online]. 2013 [cit. 2015-02-02]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/najem-a-pacht-v-novem-obcanskem-zakoniku-92378.html>
- (12) *Smlouva o nájmu podniku. Právní rádce* [online]. 2005 [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: <http://pravnicaradce.ihned.cz/c1-16550430-smlouva-o-najmu-podniku>

- (13) ŠIMKO, JAKUB. *Smlouva o nájmu podniku*. Plzeň, 2012. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická, Katedra obchodního práva. Vedoucí práce JUDr. Tomáš Dvořák Ph.D.
- (14) KALIŠ, PETR. *Smlouva o nájmu podniku*. Praha, 2010. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/10179/>. Disertační práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra obchodního práva. Vedoucí práce doc. JUDr. Stanislav Plíva, CSc.
- (15) BOHUŠOVÁ, HANA. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 9788073573669.
- (16) JÍLEK, JOSEF A JITKA SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024747101.
- (17) DVOŘÁKOVÁ, DANA. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 326 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 9788025136522.
- (18) O Komoře. Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK. *Komora Auditorů České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek>.
- (19) BOHUŠOVÁ, HANA. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Vyd. 1. Brno: Policy Research Center, c2013, 276 s. ISBN 978-80-87909-00-3
- (20) IFRS FOUNDATION. *IFRS* [online]. 2015 [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/>
- (21) ČESKÁ REPUBLIKA. *Zákon č. 563/1991. In: o účetnictví*. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>
- (22) JÍLEK, JOSEF A JITKA SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. Praha: Grada, 2011, sv. Účetnictví a daně. ISBN 9788024734279.
- (23) *Convergence between IFRSs and US GAAP*. IFRS [online]. 2015 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx>
- (24) KADLEC, MICHAL. *Změny v zákoně o účetnictví od 1. 1. 2016*. *Portál Pohoda: Daně, účetnictví, mzdy* [online]. 2014 [cit. 2015-04-12].

- Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zmeny-v-zakone-o-ucetnictvi-od-1-1-2016/>
- (25) Veřejný sektor. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2014/od-1-ledna-2014-jsou-ucinne-novely-prova-16390>
- (26) Předpisy a metodika. České účetní standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/ceske-ucetni-standardy>
- (27) České účetní standardy pro podnikatele. *BusinessCenter.cz: Finance, účetnictví* [online]. 2015 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>
- (28) ŠTEKER, KAREL A MILANA OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd.* Praha: Grada, 2013, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.
- (29) SKÁLOVÁ, JANA. *Podvojný účetnictví 2015. 21. vyd.* Praha: Grada Publishing, 2015, 179 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4754-185.
- (30) IAS 17 - Leases. DELOITTE. *IAS Plus* [online]. 2015 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>
- (31) International Accounting Standard 17: *Leases*. In: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias17\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias17_en.pdf). 2010.
- (32) OSWALD A.S. *Mezinárodní účetní standard 17: Leasingy*. 2013.
- (33) ČÚS č. 011 - Operace s podnikem. *BusinessCenter.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/011.aspx>
- (34) ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. *BusinessCenter.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/013.aspx>
- (35) DĚRGEL, MARTIN. Nájem podniku. *Účetní kavárna* [online]. 2007 [cit. 2015-04-27]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2502v3268-najem-podniku/>
- (36) Zákon o dani z nemovitých věcí: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. *BusinessCenter.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-04-28] Dostupné z: [http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dan\\_z\\_nemovitosti/](http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dan_z_nemovitosti/)

## **10 Seznam obrázků**

<b>Obr. 1</b>	<b>Základní typy transakcí při pachtu obchodního závodu</b>	<b>15</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Struktura institucí působících v oblasti IAS/IFRS</b>	<b>24</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Převod pohledávek a závazků na pachtýře</b>	<b>54</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Vývoj bilanční sumy u propachtovatele</b>	<b>89</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Vývoj bilanční sumy u pachtýře</b>	<b>90</b>
<b>Obr. 6</b>	<b>Vývoj hospodářského výsledku u propachtovatele</b>	<b>91</b>
<b>Obr. 7</b>	<b>Vývoj hospodářského výsledku u pachtýře</b>	<b>92</b>
<b>Obr. 8</b>	<b>Vývoj výnosů u propachtovatele</b>	<b>93</b>
<b>Obr. 9</b>	<b>Vývoj nákladů u pachtýře</b>	<b>94</b>

## 11 Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Data implementace čtvrté směrnice do národní legislativy vybraných členských zemí EU</b>	<b>20</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Přehled ČÚS pro podnikatele</b>	<b>32</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. k 31. 12. 2013</b>	<b>47</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Odpisový plán dlouhodobého majetku</b>	<b>48</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Přehled oprávek za roky 2010 – 2013 a zůstatkové ceny dlouhodobého majetku</b>	<b>48</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Rozvaha společnosti Beta s.r.o. k 31. 12. 2013</b>	<b>49</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Uzávěrkové operace uskutečněné ve společnosti Alfa s.r.o. k 31.12.2013</b>	<b>50</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Zachycení pachtu obchodního závodu u propachtovatele</b>	<b>52</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Zachycení převedení zásob, pohledávek a závazků na pachtýře, společnost Beta s.r.o.</b>	<b>53</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. k 1. 1. 2014 v tis. Kč</b>	<b>54</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Odpisový plán dlouhodobého majetku společnosti Beta s.r.o.</b>	<b>56</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Odpisy dlouhodobého majetku ve společnosti Beta s.r.o. 56</b>	
<b>Tab. 13</b>	<b>Zachycení platby pachtovného u propachtovatele, společnosti Alfa s.r.o.</b>	<b>57</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na strukturu položek rozvahy společnosti Alfa s.r.o. - propachtovatele</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Vrácení obchodního závodu propachtovateli z pohledu propachtovatele</b>	<b>60</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Rozvaha společnosti Alfa s.r.o. k 1. 1. 2014 v tis. Kč</b>	<b>61</b>

<b>Tab. 17</b>	<b>Zachycení platby pachtovného u propachtovatele, společnosti Alfa s.r.o.</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Uzávěrkové operace společnost Beta s.r.o. k 31. 12. 2013</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Zachycení pachtu obchodního závodu u pachtýře</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Rozvaha společnosti Beta s.r.o. k 1. 1. 2014 (v tis. Kč)</b>	<b>64</b>
<b>Tab. 21</b>	<b>Zachycení platby pachtovného u pachtýře společnosti Beta s.r.o.</b>	<b>65</b>
<b>Tab. 22</b>	<b>Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na položky rozvahy u společnosti Beta s.r.o. - pachtýře</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 23</b>	<b>Vrácení obchodního závodu propachtovateli z pohledu pachtýře</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 24</b>	<b>Rozvaha společnosti Beta s.r.o. k 1.1.2014</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 25</b>	<b>Zachycení platby pachtovného u pachtýře, společnosti Beta s.r.o.</b>	<b>69</b>
<b>Tab. 26</b>	<b>Stanovení minimálních leasingových plateb</b>	<b>70</b>
<b>Tab. 27</b>	<b>Charakteristika strojů a zařízení</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 28</b>	<b>Charakteristika nehmotných aktiv</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 29</b>	<b>Klasifikace leasingu</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 30</b>	<b>Charakteristika pozemku a budovy</b>	<b>74</b>
<b>Tab. 31</b>	<b>Klasifikace leasingu</b>	<b>75</b>
<b>Tab. 32</b>	<b>Čistá investice do leasingu jednotlivých položek</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 33</b>	<b>Zachycení finančního leasingu u pronajímatele</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 34</b>	<b>Zachycení pravidelných splátek z leasingu</b>	<b>78</b>
<b>Tab. 35</b>	<b>Analýza pohledávky z finančního leasingu v Kč</b>	<b>79</b>
<b>Tab. 36</b>	<b>Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na položky rozvahy společnosti Alfa s.r.o.</b>	<b>80</b>



---

<b>Tab. 37</b>	<b>Současná hodnota splátek a reálná hodnota aktiva</b>	<b>81</b>
<b>Tab. 38</b>	<b>Výpočet ročních odpisů</b>	<b>82</b>
<b>Tab. 39</b>	<b>Zachycení finančního leasingu u nájemce</b>	<b>82</b>
<b>Tab. 40</b>	<b>Zachycení pravidelných leasingových plateb u nájemce</b>	<b>83</b>
<b>Tab. 41</b>	<b>Analýza závazku z finančního leasingu</b>	<b>85</b>
<b>Tab. 42</b>	<b>Budoucí minimální leasingové platby</b>	<b>85</b>
<b>Tab. 43</b>	<b>Analýza dopadu pachtu obchodního závodu na strukturu položek rozvahy společnosti Beta s.r.o. - pachtýře</b>	<b>86</b>
<b>Tab. 44</b>	<b>Splátkový kalendář erodovacího stroje v Kč</b>	<b>110</b>
<b>Tab. 45</b>	<b>Splátkový kalendář vstřikovacího stroje v Kč</b>	<b>110</b>
<b>Tab. 46</b>	<b>Splátkový kalendář lisu v Kč</b>	<b>111</b>
<b>Tab. 47</b>	<b>Splátkový kalendář softwaru v Kč</b>	<b>111</b>
<b>Tab. 48</b>	<b>Splátkový kalendář patentu v Kč</b>	<b>112</b>
<b>Tab. 49</b>	<b>Splátkový kalendář výrobní haly v Kč</b>	<b>112</b>
<b>Tab. 50</b>	<b>Splátkový kalendář erodovacího stroje v Kč</b>	<b>113</b>
<b>Tab. 51</b>	<b>Splátkový kalendář vstřikovacího stroje v Kč</b>	<b>113</b>
<b>Tab. 52</b>	<b>Splátkový kalendář lisu v Kč</b>	<b>114</b>
<b>Tab. 53</b>	<b>Splátkový kalendář softwaru v Kč</b>	<b>114</b>
<b>Tab. 54</b>	<b>Splátkový kalendář patentu v Kč</b>	<b>115</b>
<b>Tab. 55</b>	<b>Splátkový kalendář výrobní haly v Kč</b>	<b>115</b>

# **Přílohy**

# A Smlouva o pachtu obchodního závodu

## SMLOUVA O PACTU OBCHODNÍHO ZÁVODU

### Smluvní strany

1. Alfa, s. r. o., se sídlem v Brně, Dominikánské náměstí 5, 601 67, IČO 53612833 (dále jen „propachtovatel“) a
2. Beta, s. r. o., se sídlem ve Vyškově, Dvořákova 36, 682 01, IČO 98973272 (dále jen „pachtýř“)

uzavírají podle § 488b a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, tuto smlouvu o nájmu části podniku:

### Článek I - PŘEDMĚT PACTU

1. Propachtovatel coby výrobní společnost provozuje obchodní závod, k němuž náleží vlastní stavba, pozemek a další majetek dlouhodobé spotřeby, stejně jako zásoby materiálu.
2. V rámci společnosti Alfa s.r.o. dle bodu 1 se vymezuje obchodní závod následovně:
  - 2.1 Pozemek v katastru obce Rajhrad, o rozloze 3 000 m<sup>2</sup>, který je zapsán na listu vlastnictví LV 314
  - 2.2 Stavba v katastru obce Rajhrad, výrobní hala, o rozloze 2 700 m<sup>2</sup>, která je zapsána na listu vlastnictví LV 412
  - 2.3 Drátový erodovací stroj CNC, typ DEM 400 A, výrobní číslo 180551
  - 2.4 Vstříkovací stroj značky INTEC, typ INTEC-D, výrobní číslo 150350
  - 2.5 Lis značky Krauss Maffei, typ CX 300, výrobní číslo 6982
  - 2.6 Software značky Mastercam, typ CAD/CAM
  - 2.7 Patent k výrobě součástek z termoplastu č. EP258263
  - 2.8 Zásoby materiálu typu kopolymer styrén-akrylonitril SAN, Polyethylentereftalát, polykarbonát, polyvinylchlorid, celkový objem 8 tun.
  - 2.9 Pohledávky za odběrateli v celkové částce 550 000 Kč.
  - 2.10 Krátkodobé závazky k dodavatelům v celkové částce 540 000 Kč.
  - 2.11 Bankovní úvěr v celkové částce 310 000 Kč.

3. Propachtovatel se touto smlouvou zavazuje přenechat obchodní závod dle čl. I bodu 1 a 2 pachtýři, aby jej samostatně provozoval a řídil na vlastní náklad a nebezpečí za podmínek této smlouvy.

## **Článek II - TRVÁNÍ PACHTU**

1. Smlouva o pachtu se uzavírá na dobu určitou od 1. 1. 2014 (nejdříve dnem zveřejnění této smlouvy uložené do Sbírký listin příslušným rejstříkovým soudem v Obchodním věstníku) do 1. 1. 2020
2. Nájem se neprodlužuje po uplynutí doby stanovené v bodě 1, nedohodnou-li se smluvní strany jinak.

## **Článek III - PACHTOVNÉ**

1. Pachtýř se zavazuje platit propachtovateli za pacht obchodního závodu pachtovné 300 000 Kč ročně, navýšené o částku daně z nemovitých věcí za příslušný rok.
2. Pachtovné je splatné předem za celý započatý kalendářní rok najednou do 15. 1. daného kalendářního roku.
3. V roce zahájení pachtu je pachtovné na zbývající část kalendářního roku splatné do 30 dnů od nabytí účinnosti smlouvy.
4. Při předčasném ukončení pachtu propachtovatel vrátí poměrnou část předplaceného pachtovného do 30 dnů od předčasného ukončení pachtu.

## **Článek IV - PŘECHOD ZÁSOB, POHLEDÁVEK, ZÁVAZKŮ**

1. Dnem účinnosti smlouvy přechází na pachtýře vlastnické právo k zásobám, pohledávkám a závazkům souvisejících s obchodním závodem.
2. Za přechod vlastnického práva k zásobám se sjednává úplata 360 000 Kč.
3. Za přechod vlastnického práva k pohledávkám se sjednává úplata 550 000 Kč.
4. Za přechod vlastnického práva k závazkům se sjednává úplata 860 000 Kč.
5. Úplata podle bodu 2, 3 a 4 je splatná spolu s pachtovným za rok zahájení pachtu podle článku III bodu 3.

6. V případě vyšší částky celkových závazků než částka celkových pohledávek je tento rozdíl uhrazen propachtovatelem na účet pachtýře do 30 dnů od zahájení pachtu. V opačném případě je rozdíl uhrazen pachtýřem, a to spolu s pachtovným podle článku III bodu 3.

### **Článek V - OSTATNÍ UJEDNÁNÍ**

1. Majetek dlouhodobé povahy vymezený v čl. I body 2.2 až 2.7 bude po dobu pachtu odpisovat pachtýř.
2. Pachtýř prohlašuje, že má platné podnikatelské oprávnění k provozování obchodního závodu.
3. Propachtovatel prohlašuje, že propachtovaný obchodní závod není zatížen právy třetích osob.
4. Pachtýř prohlašuje, že se seznámil s právním a faktickým stavem propachtovaného obchodního závodu.
5. Smlouva nabývá platnosti dnem jejího podpisu druhou smluvní stranou a účinnosti zveřejněním uložení této smlouvy do Sbírky listin Obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně.

Podpis propachtovatele

Podpis pachtýře

## B Splátkové kalendáře u pronajímatele

Tab. 44 Splátkový kalendář erodovacího stroje v Kč

Datum	Stav pohledávky	Splátka	Úrok	Úmor	Stav pohledávky
<b>15.1.2014</b>	245000	19600	3906	15694	229306
<b>15.1.2015</b>	229306	19600	3655	15945	213361
<b>15.1.2016</b>	213361	19600	3401	16199	197162
<b>15.1.2017</b>	197162	19600	3143	16457	180705
<b>15.1.2018</b>	180705	19600	2881	16719	163986
<b>15.1.2019</b>	163986	19600	2614	16986	147000

Tab. 45 Splátkový kalendář vstřikovacího stroje v Kč

Datum	Stav pohledávky	Splátka	Úrok	Úmor	Stav pohledávky
<b>15.1.2014</b>	266000	21280	4240	17040	248960
<b>15.1.2015</b>	248960	21280	3969	17311	231649
<b>15.1.2016</b>	231649	21280	3693	17587	214062
<b>15.1.2017</b>	214062	21280	3412	17868	196194
<b>15.1.2018</b>	196194	21280	3128	18152	178042
<b>15.1.2019</b>	178042	21280	2838	18442	159600

Zdroj: Vlastní výpočty v programu Excel

Tab. 46 Splátkový kalendář lisu v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav pohledávky</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav pohledávky</b>
<b>15.1.2014</b>	280000	22400	4464	17936	262064
<b>15.1.2015</b>	262064	22400	4178	18222	243841
<b>15.1.2016</b>	243841	22400	3887	18513	225328
<b>15.1.2017</b>	225328	22400	3592	18808	206520
<b>15.1.2018</b>	206520	22400	3292	19108	187412
<b>15.1.2019</b>	187412	22400	2988	19412	168000

Tab. 47 Splátkový kalendář softwaru v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav pohledávky</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav pohledávky</b>
<b>15.1.2014</b>	19500	2925	898	2027	17473
<b>15.1.2015</b>	17473	2925	805	2120	15353
<b>15.1.2016</b>	15353	2925	707	2218	13135
<b>15.1.2017</b>	13135	2925	605	2320	10815
<b>15.1.2018</b>	10815	2925	498	2427	8389
<b>15.1.2019</b>	8389	2925	386	2539	5850

Zdroj: Vlastní výpočty v programu Excel

Tab. 48 Splátkový kalendář patentu v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav pohledávky</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav pohledávky</b>
<b>15.1.2014</b>	50000	7500	2303	5197	44803
<b>15.1.2015</b>	44803	7500	2064	5436	39367
<b>15.1.2016</b>	39367	7500	1813	5687	33680
<b>15.1.2017</b>	33680	7500	1551	5949	27732
<b>15.1.2018</b>	27732	7500	1277	6223	21509
<b>15.1.2019</b>	21509	7500	991	6509	15000

Tab. 49 Splátkový kalendář výrobní haly v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav pohledávky</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav pohledávky</b>
<b>15.1.2014</b>	1173750	93900	18711	75189	1098561
<b>15.1.2015</b>	1098561	93900	17512	76388	1022173
<b>15.1.2016</b>	1022173	93900	16295	77605	944568
<b>15.1.2017</b>	944568	93900	15058	78842	865726
<b>15.1.2018</b>	865726	93900	13801	80099	785626
<b>15.1.2019</b>	785626	93900	12524	81376	704250

Zdroj: Vlastní výpočty v programu Excel



## C Splátkové kalendáře u nájemce

Tab. 50 Splátkový kalendář erodovacího stroje v Kč

Datum	Stav závazku	Splátka	Úrok	Úmor	Stav závazku
<b>15.1.2014</b>	96380	19600	5783	13817	82562
<b>15.1.2015</b>	82562	19600	4954	14646	67916
<b>15.1.2016</b>	67916	19600	4075	15525	52391
<b>15.1.2017</b>	52391	19600	3143	16457	35935
<b>15.1.2018</b>	35935	19600	2156	17444	18491
<b>15.1.2019</b>	18491	19600	1109	18491	0

Tab. 51 Splátkový kalendář vstřikovacího stroje v Kč

Datum	Stav závazku	Splátka	Úrok	Úmor	Stav závazku
<b>15.1.2014</b>	104641	21280	6278	15002	89639
<b>15.1.2015</b>	89639	21280	5378	15902	73737
<b>15.1.2016</b>	73737	21280	4424	16856	56882
<b>15.1.2017</b>	56882	21280	3413	17867	39015
<b>15.1.2018</b>	39015	21280	2341	18939	20075
<b>15.1.2019</b>	20075	21280	1205	20075	0

Zdroj: Vlastní výpočty v programu Excel

Tab. 52 Splátkový kalendář lisu v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav závazku</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav závazku</b>
<b>15.1.2014</b>	110148	22400	6609	15791	94357
<b>15.1.2015</b>	94357	22400	5661	16739	77618
<b>15.1.2016</b>	77618	22400	4657	17743	59875
<b>15.1.2017</b>	59875	22400	3593	18807	41068
<b>15.1.2018</b>	41068	22400	2464	19936	21132
<b>15.1.2019</b>	21132	22400	1268	21132	0

Tab. 53 Splátkový kalendář softwaru v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav závazku</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav závazku</b>
<b>15.1.2014</b>	14383	2925	863	2062	12321
<b>15.1.2015</b>	12321	2925	739	2186	10135
<b>15.1.2016</b>	10135	2925	608	2317	7819
<b>15.1.2017</b>	7819	2925	469	2456	5363
<b>15.1.2018</b>	5363	2925	322	2603	2759
<b>15.1.2019</b>	2759	2925	166	2759	0

Zdroj: Vlastní výpočty v programu Excel

Tab. 54 Splátkový kalendář patentu v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav závazku</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav závazku</b>
<b>15.1.2014</b>	36880	7500	2213	5287	31593
<b>15.1.2015</b>	31593	7500	1896	5604	25988
<b>15.1.2016</b>	25988	7500	1559	5941	20048
<b>15.1.2017</b>	20048	7500	1203	6297	13750
<b>15.1.2018</b>	13750	7500	825	6675	7075
<b>15.1.2019</b>	7075	7500	425	7075	0

Tab. 55 Splátkový kalendář výrobní haly v Kč

<b>Datum</b>	<b>Stav závazku</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav závazku</b>
<b>15.1.2014</b>	461737	93900	27704	66196	395541
<b>15.1.2015</b>	395541	93900	23732	70168	325373
<b>15.1.2016</b>	325373	93900	19522	74378	250996
<b>15.1.2017</b>	250996	93900	15060	78840	172156
<b>15.1.2018</b>	172156	93900	10329	83571	88585
<b>15.1.2019</b>	88585	93900	5315	88585	0

Zdroj: Vlastní výpočty v programu Excel