



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Pacht obchodního závodu – účetní a finanční  
pohled

Vypracovala: Barbora Jandová

Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2020



# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Barbora JANDOVÁ**  
Osobní číslo: **E17157**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Téma práce: **Pacht obchodního závodu – účetní a finanční pohled**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

### Zásady pro vypracování

Cíl práce:

V teoretické části popsat účetní metodiky vztahující se k pachtu obchodního závodu podle ČÚS č. 011, vč. vazby na daňové a právní aspekty těchto operací. Účetní operace dále zobrazit v komparaci leasingu podle IAS/IFRS s dopadem do účetních výkazů. V praktické části aplikovat uvedená teoretická východiska u vybraného podnikatelského subjektu.

Rámcová osnova:

1. Vymezení základních teorií v oblasti pachtu obchodního závodu – ČÚS č. 11.
2. Vymezení základních teorií v oblasti leasingu – IAS 17; IFRS 16.
3. Právní a daňové dopady pachtu obchodního závodu/leasingu podle IAS/IFRS.
4. Zobrazení pachtu obchodního závodu/leasingu podle IAS/IFRS v účetní výkazech.
5. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
6. Aplikace uvedených teoretických východisek u podnikatelského subjektu.
7. Analýza výsledků.

Rozsah pracovní zprávy: **40 – 50 stran**

Rozsah grafických prací: **Dle potřeby**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

1. Děrgel, M. (2014). *Pacht obchodního závodu. DHK. Daňová a hospodářská kartotéka: Daně, dávky, poplatky*. Praha: Linde.
2. Šebestíková, V. (2008). *Účetní operace kapitálových společností. 2. vyd.* Praha: Grada.
3. Ryneš, P. (2018). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. Olomouc: Anag.
4. Štětková, S. (2013). *Nový občanský zákoník: Pacht. Tak trochu jiný nájem. Peníze.cz*. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podni-kani/275262-novy-obcansky-zakonik-pacht-tak-trochu-jiny-najem>
5. Krupová, L. (2017). *Leasingu podle IFRS: IFRS 16 leasingu*. Praha: VOX.
6. Kout, P. (2013). *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. Praha: VOX.
7. Dvořáková D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha: BizBooks.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.

České účetní standardy pro podnikatele.

Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník (nový)

Mezinárodní účetní standard 17 (IAS 17)

Mezinárodní účetní standard IFRS 16 – Leasingy

Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **16. ledna 2019**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2020**

V Českých Budějovicích dne 16. ledna 2019

  
**doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.**  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
**doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.**  
vedoucí katedry



## Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 30. 4. 2020

.....

Barbora Jandová

## **Abstract**

Jandová, B. Accounting and Financial Point of View of a Lease. Bachelor Thesis. České Budějovice, 2020.

This bachelor thesis deals with the comparison of a lease of a company according to International accounting standards and Czech accounting legislation, from a landlord and tenant perspective. Theoretical knowledge is applied on a selected company XY, s. r. o. The company provides information about what transaction affects its profit or loss. It counts on impacts of tax, law and accounting in the selected business company. Furthermore, the thesis shows the lease of a company from financial reports according to International accounting standards and Czech accounting legislation and it compares both results. At the end, the bachelor thesis also contains a recommendation for the company which standard is better for accounting to keep the lease.

## **Key words**

Czech accounting legislation, Tenant, Landlord, International financial reporting standards, Harmonization of accounting.

## **Abstrakt**

Jandová, B. Pacht obchodního závodu – účetní a finanční pohled. Bakalářská práce. České Budějovice, 2020.

Bakalářská práce se zabývá porovnáním vykazání pachtu obchodního závodu dle mezinárodních účetních standardů a české účetní legislativy z pohledu propachtovatele i pachtýře. Teoretické znalosti jsou aplikovány ve vybrané společnosti XY, s. r. o.. Jednotlivé účetní transakce ovlivňují zisk či ztrátu společnosti. Práce zachycuje právní, daňové a účetní dopady pachtu obchodního závodu v této společnosti. Dále porovnává leasing pomocí mezinárodních účetních standardů a pacht dle české účetní legislativy. Závěr bakalářské práce obsahuje doporučení pro podnik, který standard je výhodnější použít pro vykazání pachtu obchodního závodu.

## **Klíčová slova**

Česká účetní legislativa, pachtýř, propachtovatel, nájemce, pronajímatel, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, harmonizace účetnictví.

## Poděkování

Touto cestou bych chtěla poděkovat vedoucímu práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za poskytnutou pomoc a odborné rady při zpracování mé bakalářské práce.



# Obsah

1	Úvod.....	1
2	Základní pojmy .....	2
2.1	Srovnání pachtu a nájmu .....	5
2.2	Zemědělský pacht .....	5
2.3	Pacht obchodního závodu .....	5
3	Problematika pachtu podle ČÚS č. 011 Operace s podnikem .....	7
3.1	Zobrazení pachtu obchodního závodu v účetních výkazech .....	11
4	Problematika leasingu podle IFRS 16 .....	13
4.1	Zobrazení leasingu podle IFRS .....	17
4.1.1	Leasing z pohledu nájemce .....	17
4.1.2	Leasing z pohledu pronajímatele .....	18
5	Leasing podle české úpravy .....	20
5.1	Operativní leasing .....	20
5.2	Finanční leasing .....	20
6	Daňové dopady pachtu obchodního závodu .....	22
6.1	Převod pohledávek a závazků .....	23
7	Metodika .....	25
8	Praktická část .....	27
8.1	Zachycení pachtu dle ČÚS 011 .....	29
8.2	Zachycení pachtu dle IFRS 16.....	35
9	Analýza výsledků.....	46
10	Závěr .....	50
11	Seznam použité literatury .....	52
12	Seznam tabulek .....	54
13	Seznam obrázků.....	55

14	Seznam grafů .....	55
15	Přílohy.....	56

# 1 Úvod

V návaznosti na celosvětovou globalizaci dochází k zvětšující se propojenosti v kultuře, technologiích a sociálních i ekonomických aspektech. Postupně dochází k sbližování jednotlivých států bez ohledu na to, jak daleko od sebe se dané státy nachází. Na tuto situaci reaguje i účetnictví, které se snaží zajistit srovnatelnost účetních výkazů. Účetní výkazy jsou ovlivňovány účetní legislativou daného státu.

Objevuje se přetrvávající snaha harmonizovat národní účetní legislativy společně s mezinárodními účetními úpravami. Tato bakalářská práce se zabývá srovnáním leasingu dle mezinárodních účetních standardů IFRS a pachtu obchodního závodu podle českých účetních předpisů.

Pojem pacht obchodního závodu se u nás opět začal používat od roku 2014. Dříve bylo používáno označení nájem podniku. Obchodní závod je soubor věcí, které podnik využívá pro svou podnikatelskou činnost. Propachtování obchodního závodu využívají převážně začínající podniky, které nemusí vynakládat velké finanční prostředky na počátku svého podnikání. Pro propachtovatele přináší možnost stálého příjmu v době, kdy přeruší svou podnikatelskou činnost.

Cílem mé bakalářské práce je zachycení účetních operací, které jsou spojeny s pachtem obchodního závodu dle Českého účetního standardu č. 011 – Operace s podnikem. Předkládaná práce se snaží zobrazit tyto operace v komparaci leasingu podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a následně aplikovat uvedená teoretická východiska ve vybraném podnikatelském subjektu. V případě výrazných rozdílů v účetnictví doporučit podnikatelskému subjektu výhodnější metodu pro vykazování pachtu obchodního závodu s ohledem na věrné a poctivé zobrazení skutečnosti v účetnictví.

## 2 Základní pojmy

Pacht je slovo, které může znít cize nebo archaicky. Ovšem do doby, než si uvědomíme, že označuje vztahy, které se u nás běžně vyskytují, a které známe (Podnikasová 2013).

Právní úprava pachtu se do našeho občanského práva vrátila po dlouhé době. Dříve byla tato úprava zakotvena v obecném zákoníku občanském z roku 1811, který byl po vzniku Československa převzat z důvodu zachování právní kontinuity. Pacht z našeho právního řádu zmizel roku 1951 kvůli občanskému zákoníku č. 141/1950 Sb. Od roku 1951 byly všechny smlouvy, ve kterých byla věc přenechávána za úplatu jiné straně k užívání anebo požívání, bez rozdílu nazývány nájemními. Pacht se samostatně vyčlenil z nájmu roku 2014 Novým občanským zákoníkem (Kabelková & Dejlová 2013).

Pacht označuje druh závazku, který dává právo pachtýři užívat i požívat věc, kterou má propachtovanou od propachtovatele za úplatu.

Podle §2336 NOZ v daném ujednání vystupují dvě strany. První stranou je **propachtovatel**, ten může být právnickou nebo fyzickou osobou. Propachtovat majetek může pouze osoba, jež je výhradním vlastníkem věci, nebo která má na věci věcné břemeno. Druhou stranou je **pachtýř**, který vystupuje jako právnická nebo fyzická osoba, jež pečuje o věc jako řádný hospodář.

Podle §2332 NOZ se pachtovní smlouvou propachtovatel zavazuje přenechat věc k dočasnému užívání a požívání pachtýři, který se zavazuje platit propachtovateli pachtovné nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci.

Zákon formu pachtovní smlouvy nestanovuje. Pachtovní smlouva může být uzavřena ústně nebo písemně. V ústním ujednání smlouva platí pouze v případě, že chování jedné strany odpovídá té druhé a žádná strana tuto dohodu nepopře. Sjednání smlouvy v písemné formě lze tedy více než doporučit. Důvodem je zvýšení právní jistoty obou smluvních stran a posílení důkazní pozice v případě jakéhokoliv budoucího sporu. Jakmile se strany dohodnou na uzavření smlouvy v písemné formě, musí poté činit v písemné formě i jiné právní úkony (např. změna věci nebo výpověď z pachtovní smlouvy na dobu neurčitou). Obě strany mohou využít k zajištění závazku smluvní pokutu nebo zástavní právo (Kabelková & Dejlová 2013).

Předmětem pachtu může být pouze věc, jež nese užitky a plody. Propachtovány mohou být věci hmotné, movité či nemovité, tak i věci nehmotné. Není možné propachtovat živnostenské oprávnění (koncesi). Je-li propachtovaná věc zapsaná do veřejného seznamu, mohou do něj strany po domluvě zapsat i pachtovní právo (Kabelková & Dejlová 2013).

Propachtovatel je povinen předmět pachtu odevzdat ve sjednaný den nebo případně na požádání. Žádost může být i neformální pomocí telefonátu nebo emailu. Věc by měla být předávána bez vady a se vším příslušenstvím. Pokud svěřil propachtovatel předmět pachtu s vadou, tak tato vada nesmí bránit jejímu užívání ani požívání. Dále má pachtýř právo na náhradu ušlých výnosů a uhrazení nákladů, které pachtýři vznikly při opatření na věci ze strany propachtovatele (např. oprava). Zlepší-li tím propachtovatel věc tak, že zvýší výnosy pachtýři, může propachtovatel přiměřeně zvýšit pachtovné (Kabelková & Dejlová 2013).

Propachtovaná věc nemůže být pachtýři přenechána trvale, v takovém případě by se jednalo o převod vlastnických práv. To ovšem nebrání ve zřízení pachtovních smluv na dobu neurčitou. Obě strany mají stále možnost pacht kdykoli vypovědět. Pacht sjednaný na dobu delší než 50 let se automaticky bere za pacht na dobu neurčitou. Ukončení pachtu na dobu určitou stanovuje daná doba nebo konkrétní události (např. vstup do důchodu) (Kabelková & Dejlová 2013).

Podle §2335 NOZ se úplatou v pachtu rozumí pachtovné. Pachtovným je poměrná část výnosu z věci nebo fixně určená hodnota. Pachtovné má formu peněžitou nebo nepeněžitou v naturáliích. Strany se mohou dohodnout na pravidelném zvyšování či snižování pachtovného v důsledku inflace nebo jiného vlivu. Dostane-li se pachtýř do prodlení s pachtovným, vzniká propachtovateli právo na úroky z prodlení. Zároveň má pachtýř i možnost slevy nebo prominutí pachtovného v případě, kdy věc nemohl řádně využívat nebo požívat kvůli překážkám na straně propachtovatele.

Velmi často se stává, že se spolu s propachtovanou hlavní věcí propachtuje i tzv. inventář. Inventář bývá tvořený zařízením, vybavením věci hlavní, může být tvořen i zvířaty. Inventář nesmí být tvořený spotřebními věcmi (např. zásobami). V případě inventáře, který je tvořený zvířaty, má pachtýř povinnost je neustále obnovovat. Zničí-li se nějaká věc z inventáře běžným používáním, má propachtovatel povinnost věc nahradit (Kabelková & Dejlová 2013).

Propachtovatel s pachtýřem mají možnost dohodnout se na propachtování věci společně s inventářem v ujednané ceně, tím se pachtýř zavazuje po skončení pachtu odevzdat celý inventář ve stejné hodnotě jako jej převzal. V průběhu pachtu s ním může pachtýř volně nakládat, prodávat a obnovovat. Propachtovatel má při vrácení inventáře právo odmítnout kus, který se stal nadbytečný nebo s ním pachtýř řádně nehospořoval. Pokud vznikne mezi převzatým a vráceným inventářem rozdíl, vyrovná se v penězích (Kabelková & Dejlová 2013).

Pachtýř je povinen po skončení pachtu vrátit propachtovanou věc propachtovateli v takovém stavu, jako ji převzal, s přihlédnutím k obvyklému opotřebení věci, které vzniklo řádným užíváním (Hulmák a kol. 2014).

Podle §2334 NOZ může pacht skončit nejrůznějšími způsoby: dohodou, uplynutím doby, zrušením soudem, splynutím (pachtýř se stane vlastníkem věci), výpovědí, odstoupením od smlouvy a zánikem věci. Smrtí propachtovatele či pachtýře závazek pachtu nekončí, nýbrž přechází na právního nástupce. Propachtovatel může vypovědět pacht bez výpovědní doby, pokud pachtýř bez předchozího propachtovatelova souhlasu:

- propachtuje věc jinému,
- přenechá-li ji jinému k užívání,
- změní-li hospodářské určení věci,
- změní-li způsob jejího užívání nebo požívání.

Pokud je vada na věci, která pachtýři zásadně ztěžuje požívání propachtované věci a propachtovatel včas a řádně věc neuvedl do původního stavu, má pachtýř právo na odstoupení od smlouvy bez výpovědní doby. V jiných případech ukončení pachtu nastává výpovědní dobou, která činí obecně šest měsíců a končí na závěru pachtovního roku. U zemědělského pachtu musí být výpovědní doba minimálně 12 měsíců. Dále platí, že pacht sjednaný na dobu neurčitou se musí zrušit písemně, zatímco na zrušení pachtu na dobu určitou se stačí dohodnout ústně (Kabelková & Dejlová 2013).

Pachtovním rokem se rozumí 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, u zemědělského pachtu od 1. října do 30. září a u ostatních pachtů od 1. ledna do 31. prosince. Pachtovní rok se dá vymezit i jinak, než je uvedeno, vše záleží na domluvě stran (Kabelková & Dejlová 2013).

## 2.1 Srovnání pachtu a nájmu

Základním rozdílem mezi nájmem a pachtem je právo nájemce nebo pachtýře věc užívat či požívat. Při nájemní smlouvě pronajímatel umožňuje nájemci dočasné **užívání** věci a nájemce za toto právo platí nájemné. Základními znaky nájmu jsou dočasnost, úplatnost a přenechání věci k užívání. Při pachtu propachtovatel přenechává pachtýři věc k dočasnému **užívání a požívání**, pachtýř se za toto právo zavazuje platit pachtovné nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci. Znaky pachtu se shodují s těmi u nájmu, přibývá pouze právo věc požívat, tj. brát z ní plody a jiné užitky (Podnikasová 2013).

Tabulka 1: Srovnání nájmu a pachtu

Nájem	Pacht
Užívání věci	Užívání věci
Dočasnost	Dočasnost
Úplatnost	Úplatnost
---	Požívání věci

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 2.2 Zemědělský pacht

Podle §2345–§2348 NOZ se o zemědělský pacht jedná v případě, kdy se propachtuje zemědělský nebo lesní pozemek. Zemědělský pacht, který se ujednán na dobu delší než dva roky v ústní formě, se uznává jako pacht na dobu neurčitou. Pachtovné se platí ročně zpětně a je splatné k 1. říjnu. Výpovědní doba u pachtu sjednaného na dobu neurčitou činí 12 měsíců. Tříměsíční výpovědní doba se dohodne pouze v případě, kdy pachtýř není zdravotně způsobilý nadále obhospodařovat pozemek, a u výpovědi ze strany dědice pachtu, pokud pachtýř zemřel.

## 2.3 Pacht obchodního závodu

Podle §2349–§2357 NOZ je obchodní závod organizovaný soubor jmění, které podnikatel vytvořil a které slouží k provozování jeho činnosti. Je-li propachtován závod, tak ho pachtýř může využívat i požívat, jak uzná za vhodné, pokud je to vyžadováno k řádnému provozování závodu. Předmět činnosti závodu může pachtýř změnit jen se souhlasem propachtovatele. Nabytí práv k závodu vzniká buď zapsáním do veřejného seznamu nebo účinností smlouvy. Strany mají možnost sepsat zápis o předání závodu, ve kterém se uvede seznam věcí, které se propachtovávají pachtýři v rámci smlouvy. Dnem zániku pachtu přechází na propachtovatele všechny pohledávky a závazky, o kterých věděl nebo

je měl rozumně předpokládat. Vznik pachtu nebo zánik s sebou nese informační povinnost pro věřitele i dlužníky. Zákon připouští možnost propachtovat jen část obchodního závodu.

Pachtem závodu se převede na pachtýře **dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek**, vyjma převodu průmyslového nebo duševního vlastnictví, nedovoluje-li to smlouva, **práva z pracovně právních vztahů** (není třeba uzavírat nové smlouvy), **pohledávky, závazky**, o kterých pachtýř věděl nebo jejichž existenci musel rozumně předpokládat, a **zásoby** (Kabelková & Dejlová 2013).



### 3 Problematika pachtu podle ČÚS č. 011 Operace s podnikem

Standard č. 011 stanovuje účetním jednotkám, které vedou podvojně účetnictví, základní postupy při přeměně účetní jednotky, prodeji či pachtu obchodního závodu. Do prodeje či pachtu může účetní jednotka zahrnout celý obchodní závod, jeho část nebo pobočku. Navazuje na *zákon 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb.*

Obrázek 1: Znázornění pachtu obchodního závodu

<b>Rozvaha propachtovatele</b>	
Stálá aktiva	Vlastní kapitál
Oběžná aktiva	Cizí zdroje
Časové rozlišení aktiv	Časové rozlišení pasiv
<b>Celkem Aktiva</b>	<b>Celkem Pasiva</b>

<b>Rozvaha pachtýře</b>	
Stálá aktiva	Vlastní kapitál
Oběžná aktiva	Cizí zdroje
Časové rozlišení aktiv	Časové rozlišení pasiv
<b>Celkem Aktiva</b>	<b>Celkem Pasiva</b>

*Zdroj: Líbal (2018)*

Smluvní strany při sepisování smlouvy musí jednoznačně vymezit majetek i závazky, kterých se pacht bude týkat. Dále se rozhodují, kdo bude majetek odpisovat. Když právo na odpisování získá pachtýř, propachtovatel převede majetek, který poskytuje k požívání pachtýři, z příslušných účtů skupin 01x, 02x, 03x, 07x a 08x na účet skupiny 06x. Pokud se k majetku vážou opravné položky, zruší se ve prospěch příslušného nákladového účtu. Poté se majetek z účtové skupiny 06x zaúčtuje na vrub odpovídajícímu účtu ze skupiny 37x. Není nutné účet ze skupiny 06x využívat, účetní jednotka může již od začátku přesunout majetek a vázající se k němu oprávký proti účtu skupiny 37x. Pachtýř převzatý majetek zaúčtuje na příslušné účty třídy 0 ve prospěch účtu z účtové skupiny 47x v hodnotě, která se uvede ve smlouvě (Hruška 2016).

Ryneš (2019) uvádí, že přechod zásob může propachtovatel sjednat i formou prodeje, v takovém případě se bude účtovat jako prodej zásob. Jsou-li součástí propachtovaného

závodu cenné papíry, tak se buď převádí na pachtýře, pokud to bylo ve smlouvě výslovně ujednáno, nebo se prodají. Při převodu pohledávek a závazků je nutné určit, zda přechází za úplaty, nebo bezúplatně. Bude-li ujednána úhrada, účtuje se o pohledávkách a závazcích pomocí prodeje a převzetí. Pokud úhrada dohodnutá nebude, propachtovatel pohledávky odepíše do nákladů a závazky do výnosů. Dále bude závazky evidovat na podrozvahových účtech. Pachtýř dané pohledávky a závazky vykáže také na podrozvahových účtech ve jmenovité hodnotě. U rezerv a účtů časového rozlišení se musí strany dohodnout, jestli se operace vztahují k obchodnímu závodu a mají se převádět na pachtýře.

Tabulka 2: Zaúčtování převodu pachtu obchodního závodu u propachtovatele

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Převod dlouhodobého majetku	06x	01x, 02x, 03x
2.	Převod oprávek	07x, 08x	06x
3.	Rozpuštění opravných položek	09x	55x
4.	Prodej zásob	37x	64x
5.	Převod cenných papírů na pachtýře	06x	06x, 25x
6.	Postoupení pohledávek na pachtýře	37x	64x
7.	Převod závazků na pachtýře	32x, 33x, 34x, 37x	37x
8.	Zrušení rezerv	45x	55x
9.	Vytvoření pohledávky za pachtýř-	37x	06x

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 3: Účtování přijetí pachtu obchodního závodu u pachtýře

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Převzetí dlouhodobého majetku	01x, 02x, 03x	47x
2.	Zařazení oprávek	47x	07x, 08x
3.	Nákup zásob	11x, 12x, 13x	37x
4.	Převzetí cenných papírů	06x, 25x	37x
5.	Přijetí pohledávek	31x, 37x	37x
6.	Přijetí závazků	37x	32x, 33x, 34x, 37x

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud právo na odpisování získá propachtovatel, odpisuje dále majetek standardně. Vypočtené odpisy zaúčtuje na vrub účtu ze skupiny 55x ve prospěch účtu ze skupiny 07x nebo 08x podle určení majetkové podstaty (ČÚS č. 13 *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*).

Tabulka 4: Odpisování majetku

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Odpisování majetku	55x	07x, 08x

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Podle ČÚS č. 011 se hrazené pachtovné vyšší než odpisy rozdělí na dvě složky. První složkou je výše odpisů, které se zaúčtuje na vrub účtu skupiny 47x u pachtýře a ve prospěch účtu 37x u propachtovatele. Druhá složka je samotné pachtovné, o kterém účtuje pachtýř na příslušném nákladovém účtu a propachtovatel pomocí příslušného výnosového účtu. Při opačné situaci, kdy je pachtovné nižší než odpisy, se účtuje rozdílně. Pachtýř o částku pachtovného sníží svůj závazek vůči propachtovateli a k rozvahovému dni zaúčtuje rozdíl mezi odpisy a částkou pachtovného na vrub účtové skupiny 47x a ve prospěch příslušného výnosového účtu. Naopak propachtovatel sníží o částku pachtovného pohledávku za pachtýřem a k rozvahovému dni zaúčtuje rozdíl mezi pachtovným a odpisy na vrub příslušného nákladového účtu a ve prospěch účtu skupiny 37x.

Tabulka 5: Účtování pachtovného u propachtovatele

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Pachtovné ve výši odpisů	21x, 22x	37x
2.	Pachtovné převyšující odpisy	21x, 22x	60x
3.	Pachtovné je nižší než odpisy	54x	37x

Zdroj: *Hruška (2016)*

Tabulka 6: Účtování pachtovného u pachtýře

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Pachtovné ve výši odpisů	47x	21x, 22x
2.	Pachtovné převyšující odpisy	51x	21x, 22x
3.	Pachtovné je nižší než odpisy	47x	64x

Zdroj: *Hruška (2016)*

Pokud dojde k vytvoření oceňovacího rozdílu nebo goodwillu propachtovatelem před zahájením pachtu obchodního závodu, může propachtovatel povolit ve smlouvě odpisování pachtýři. Při odpisování propachtovatel koriguje své pohledávky vzniklé za pachtýřem a pachtýř závazky plynoucí z pachtu (ČÚS č. 011 *Operace s podnikem*).

Tabulka 7: Odpisování oceňovacího rozdílu a goodwillu u propachtovatele

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Odpis kladného oceňovacího rozdílu nebo good-	54x	37x
2.	Odpis záporného oceň. rozdílu nebo goodwillu	37x	64x

Zdroj: *Hruška (2016)*

Tabulka 8: Odpisování oceňovacího rozdílu a goodwillu u pachtýře

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Odpis kladného oceňovacího rozdílu nebo good-	47x	64x
2.	Odpis záporného oceň. rozdílu nebo goodwillu	54x	47x

Zdroj: Hruška (2016)

Po skončení pachtu pachtýř vrácený majetek zaúčtuje ve prospěch jednotlivých majetkových skupin, na vrub účtů zachycující oprávky a zároveň na vrub účtové skupiny 47x. Propachtovatel účtuje na vrub jednotlivým majetkovým účtům, ve prospěch účtů zobrazujících oprávky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37x. Pokud propachtovatel plánuje majetek znovu propachtovat, může jen zaúčtovat na vrub účtové skupiny 06x ve prospěch účtové skupiny 37x. Pokud by při vracení obchodního závodu vznikl rozdíl mezi hodnotou vráceného majetku a pohledávkou u propachtovatele nebo závazkem u pachtýře, je nutné jej vyrovnat. Pachtýř účtuje o doplatku rozdílu na vrub účtové skupiny 47x ve prospěch účtové skupiny 22x. Propachtovatel zaúčtuje o příjmu z rozdílu na vrub účtové skupiny 22x ve prospěch účtové skupiny 37x. Pokud by pachtýř vrátil větší hodnotu, než je zůstatek účtu dlouhodobého závazku, zaúčtuje pachtýř rozdíl do provozních nákladů a propachtovatel do provozních výnosů (ČÚS č. 011 *Operace s podnikem*).

Tabulka 9: Účtování ukončení pachtu u propachtovatele

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Zařazení vráceného majetku	01x, 02x, 06x	37x
2.	Zařazení opravek	37x	07x, 08x
3.	Vrácení nižší hodnoty pachtýřem	22x	37x
4.	Vrácení vyšší hodnoty pachtýřem	37x	64x

Zdroj: Hruška (2016)

Tabulka 10: Účtování ukončení pachtu u pachtýře

Operace	Popis účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	Majetek vrácený po skončení pachtu	47x	01x, 02x, 03x
2.	Vyřazení opravek	07x, 08x	47x
3.	Vrácení nižší hodnoty propachtovateli	47x	22x
4.	Vrácení vyšší hodnoty propachtovateli	54x	47x

Zdroj: Hruška (2016)

## 3.1 Zobrazení pachtu obchodního závodu v účetních výkazech

### Zobrazení u propachtovatele (odpisuje-li pachtýř)

U propachtovatele v **rozvaze** se poníží řádek B – *dlouhodobý majetek* společně s jeho korekcí. Zároveň se zvýší řádek C II. – *pohledávky* o netto hodnotu převedeného majetku. Platba pachtovného snižuje řádek C II. – *pohledávky* ve výši odpisů a zvyšuje řádek C IV. – *Peněžní prostředky* o celou platbu pachtovného.

**Výkaz zisku a ztráty** ovlivňuje výše pachtovného. Pachtovné vyšší než odpisy se promítne na řádku V. – *Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku*. Pokud je pachtovné nižší než odpisy, tak se zobrazí na řádku K. – *Ostatní finanční náklady*.

Ve **výkazu peněžních toků** se uvádí změna hodnoty pohledávek, která se postupně snižuje o částku odpisů majetku. Pokud je pachtovné vyšší než odpisy, zahrne se převyšující část do řádku ostatních nepeněžních operací s plusem, v opačném případě se odečítá.

### Zobrazení u pachtýře (odpisuje-li pachtýř)

Pachtýř v **rozvaze** uvede na řádek B – *dlouhodobý majetek*, který nabyl i s případnou korekcí. Dále se totožná suma znázorní na řádek C – *závazky*. Platbou pachtovného se snižuje řádek C IV. – *Peněžní prostředky*. O výši odpisů se postupně poníží řádek C – *závazky*.

Ve **výkazu zisku a ztráty** se zvyšuje řádek E – *Úpravy hodnot v provozní oblasti* o výši odpisů. Platba pachtovného, které je vyšší než odpisy, se promítne na řádek A – *Výkonová spotřeba*. V opačném případě se propíše na řádek III. – *Ostatní provozní výnosy*.

Ve **výkazu peněžních toků** se uvádějí odpisy majetku v provozní části cash flow. Rozdíl mezi pachtovným a výši odpisů se zobrazí v ostatní nepeněžní operace podle odchylky pachtovného od odpisů. Do provozní části se dále uvede změna závazku, který z pachtu pachtýři vznikl.

### Zobrazení u propachtovatele (odpisuje-li propachtovatel)

U propachtovatele v **rozvaze** se zvyšuje řádek C IV. – *Peněžní prostředky* a postupně snižuje řádek C II. – *pohledávky*. Ostatní řádky rozvahy zůstávají stejné.

Ve **výkazu zisku a ztráty** zvyšuje pacht obchodního závodu řádek I. *Tržby z prodeje výrobků a služeb* a řádek trvalých úprav majetku o odpisy na řádku E – *Úpravy hodnot v provozní oblasti* o výši odpisů.

Ve **výkazu peněžních toků** uvede propachtovatel v provozní části cash flow odpisy majetku. Provozní část ovlivní i postupná změna pohledávky za pachtýřem. Výše pachtovného se promítne do ostatních nepeněžních operací.

### **Zobrazení u pachtýře (odpisuje-li propachtovatel)**

U pachtýře v **rozvaze** se snižuje pouze řádek C IV. – *Peněžní prostředky*. Dále se v rozvaze uvádí závazek za propachtovatelem na řádku C – *závazky*, který se postupně snižuje. Ostatní řádky rozvahy se nemění.

Ve **výkazu zisku a ztráty** snižuje pacht obchodního závodu pouze řádek A – *Výkonová spotřeba*.

Ve **výkazu peněžních toků** uvede pachtýř v provozní části změnu závazku vůči propachtovateli.

## 4 Problematika leasingu podle IFRS 16

Jelikož mají pacht a leasing shodnou charakteristiku, tak se při účtování pachtu obchodního závodu pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví používá ustanovení, které je věnované leasingům. Pojem leasing vychází z anglického výrazu „lease“ znamenající pronájem. Leasing není tedy nic jiného, než smluvní vztah mezi vlastníkem předmětu a dočasným uživatelem předmětu smlouvy. Uživatel má právo předmět smlouvy používat za úplaty náležející vlastníkovému předmětu. (Valouch 2012)

Standard byl vydán na začátku roku 2016, účinný začal být od 1. ledna 2019. Od tohoto data nahradil:

- IAS 17 *Leasingy*,
- IFRIC 4 *Posouzení, zda smlouva obsahuje leasing*,
- SIC–15 *Operativní leasingy – pobídky*,
- SIC–27 *Posouzení podstaty transakce obsahující právní formu leasingu*.

Aplikace tohoto standardu se provádí při účtování leasingů a leasingů práv využívat aktivum u podnájmů kromě:

- leasingů za účelem těžby a průzkumu neobnovitelných zdrojů,
- leasingů biologických aktiv (upravuje v IAS 41 *Zemědělství*),
- licencovaných jednání (upravuje v IFRISC 12 *Licencovaná ujednání*),
- licencí duševního vlastnictví udělených pronajímatelem (upravuje IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*),
- licencí na hrané filmy, videonahrávky, patenty a autorská práva (upravuje IAS 38 *Nehmotná aktiva*).

Standard udává jednotlivá pravidla pro účtování a vykazování leasingu v účetních závěrkách ze strany pronajímatelů i nájemců (Šrámková & Křivánková 2017).

Podle Krupové (2017) vznikl standard již od roku 2006 jako spolupráce mezi tvůrci IFRS a US GAAP. V průběhu byly vydány dva návrhy provedení, které čelily řadě otázek týkajících se vykazování leasingu na straně pronajímatele a neuspěly. Konečná podoba IFRS 16 změnu v účtování leasingu ze strany pronajímatele raději neudělala. IFRS 16 změnil tedy pouze účtování ze strany nájemce.

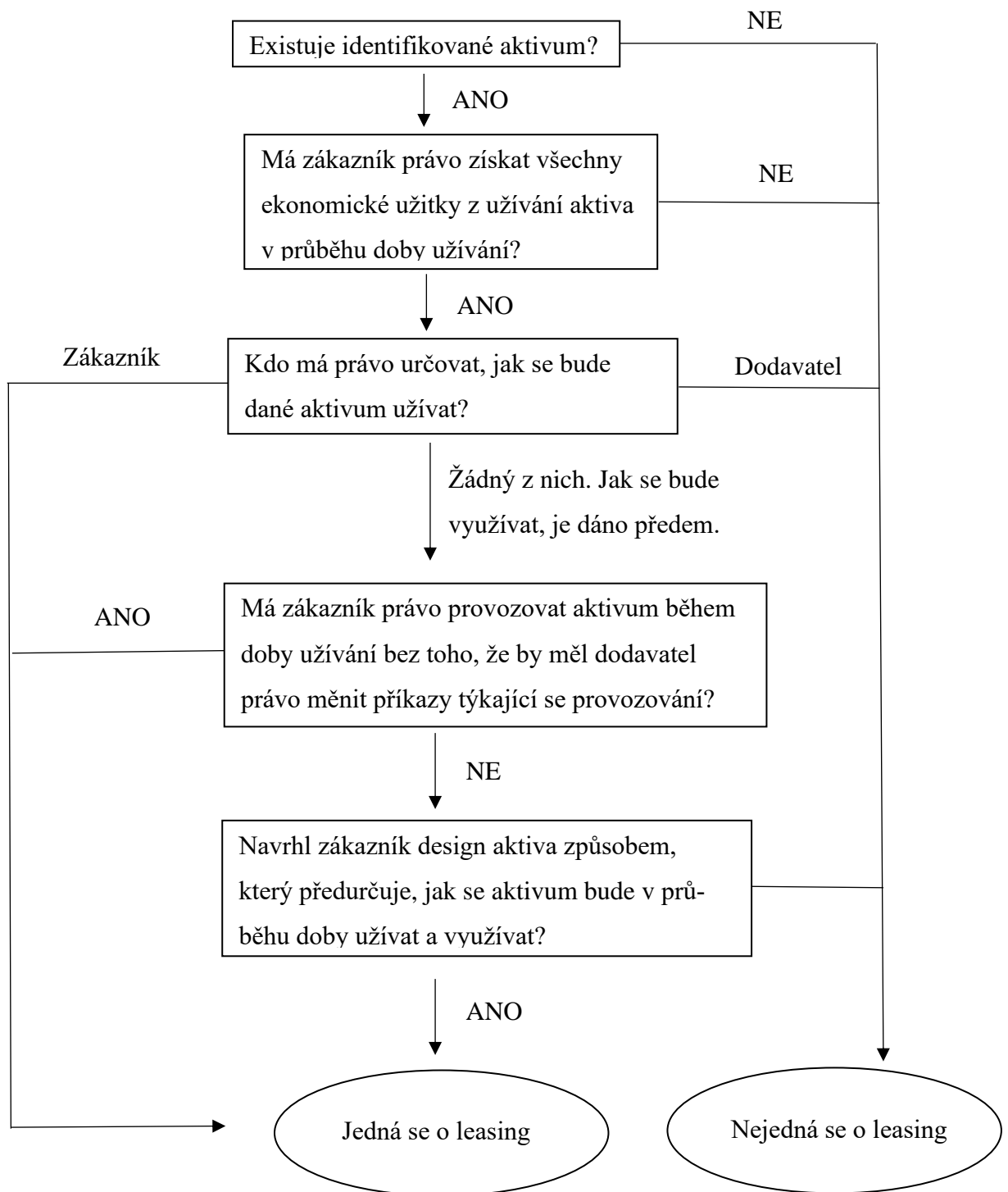
IAS 17 umožňoval rozdílné účtování finančního leasingu oproti operativnímu. Při operativním leasingu se vykazovaly jednotlivé splátky pouze výsledkově a rovnoměrně

po dobu leasingu. Zatímco finanční leasing vykazoval dlouhodobý závazek a s ním i aktivum, které v průběhu účetní jednotka odpisovala, závazek se přesouval zúročen do nákladů a byl splácen. Další překážkou IAS 17 pro účetní jednotky bylo obtížné určení, zda se jedná o finanční nebo operativní leasing, nebyla tedy přesně definovaná jednotlivá kritéria pro zařazení leasingu (Šrámková & Křivánková 2017).

Na začátku smlouvy se posuzuje, zda se jedná o leasing, či pouze o službu. V rámci tohoto procesu se bere v úvahu obsah smlouvy, na název se nebere zřetel. Jako pomůcku lze použít tento vývojový diagram (Krupová 2017).



Obrázek 2: Určení, zda se jedná o leasing



Zdroj: Dvořáková (2017)

Podle Krupové (2017) se využije pro hladký přechod z IAS 17 na IFRS 16 modifikovaný retrospektivní přístup, ve kterém srovnávací výkazy zůstanou stále stejné. Případné rozdíly vzniklé oceněním se promítnou do nerozděleného zisku minulých let. U leasingů, které byly podle IAS 17 považovány za operativní, se nyní jejich závazek přecení

pomocí diskontování nesplacených leasingových plateb úrokovou sazbou, která začne platit k datu přechodu na IFRS 16. Pro ocenění práva k užívání aktiva máme dvě možnosti podle jednotlivých leasingů. Při první možnosti se ocení leasing tak, aby od počátku byl účtován podle IFRS 16, využije tedy diskontní sazbu. Při druhé možnosti se aktivum ohodnotí v částce závazku, která se upraví o náklady příštího období.

Závazek oceňují jednotlivé leasingové splátky. Pro jejich diskontování se využije implicitní úroková sazba pronájmu anebo přírůstková výpůjční úroková sazba, kterou si nájemce stanoví, pokud není určena implicitní úroková sazba (Šrámková & Krivánková 2017, Krupová, 2017).

**Implicitní úroková míra leasingu** je taková úroková míra, při které suma diskontovaných minimálních leasingových plateb a diskontované nezaručené zbytkové hodnoty majetku odpovídá součtu reálných hodnot pronajatého aktiva a počátečních nákladů pronajímatele. **Přírůstková výpůjční úroková sazba** se určuje podle hodnoty, kterou by nájemce za podobný leasing musel zaplatit. Každá leasingová splátka se rozděluje na platbu závazku z leasingu a úroky. (Dvořáková, 2017)

**Leasingové platby** mohou dle Dvořákové (2017) tvořit:

- fixní platby.
- variabilní splátky, které závisejí na cenovém indexu nebo sazbě (např. PRI-BOR).
- zaručené zbytkové hodnoty – závazek ve prospěch pronajímatele, kterému se druhá strana zavázala vrátit aktivum v minimálně určené hodnotě.
- hodnoty kupní opce, pokud nájemce předpokládá, že ji využije.
- sankce za předčasné ukončení leasingu.

Závazek z leasingu obsahuje i případná přehodnocení a úpravy leasingu, ke kterým dochází z následujících důvodů:

- změna doby trvání leasingu,
- změna odhadu, zda nájemce využije opci aktivum odkoupit,
- změna odhadované výše nezaručené zbytkové hodnoty,
- změna sazby, která ovlivní výši variabilních leasingových splátek.

Závazek se přehodnotí pomocí čisté současné hodnoty očekávaných budoucích splátek, které se odúročí pomocí původně nebo nově stanovené diskontní sazby. Původně stanovená sazba se využije, pokud se změní odhadovaná výše zbytkové hodnoty nebo se změní

sazba, na které je závislá výše variabilních splátek. Novou diskontní sazbu aplikujeme v případě, že dojde ke změně doby trvání leasingu, změně odhadu týkající se využití opce aktivum odkoupit nebo změně sazby, pokud se variabilní splátky odvíjí od plovoucí úrokové sazby. Změna výše závazku z leasingu se zachytí proti zůstatkové ceně aktiva. Pokud je závazek snížen o částku, která je vyšší než aktuální zůstatková cena, tak se převyšující částka vykáže do výkazu zisku a ztrát. Pokud se zvyšuje rozsah leasingu právem využívat další aktiva nebo se plnění leasingu navýší o hodnotu podobnou aktuální nebo vyšší, tak se úprava leasingu vykáže jako samostatný leasing (Šrámková & Křivánková 2017).

## 4.1 Zobrazení leasingu podle IFRS

### 4.1.1 Leasing z pohledu nájemce

Nájemci v rozvaze vykazují téměř všechny leasingy, které jim dávají právo využívat aktivum. Z důvodu změny účtování u nájemců dojde ke zvýšení závazků v rozvahách. V Evropské unii se očekává nárůst závazků až o 22 % (PWC 2016).

Podle Krupové (2017) nemají nájemci povinnost vykazovat práva používat drobná aktiva a závazky ze smluv uzavřených na kratší dobu než 12 měsíců. V takových případech lze leasing zaúčtovat jen jako náklad do období, ke kterému se vztahuje.

**Ve výkazu o finanční situaci** nájemce zobrazuje právo k užívání aktiva samostatně nebo může agregovat s jinými aktivy, poté musí pronajaté aktivum specifikovat v komentáři k účetní závěrce. To samé platí i u závazků, jejichž vznik se spojuje s pronájmem aktiva. Pokud předmět leasingu tvoří investice do nemovitosti, tak ji účetní jednotka musí vykázat na řádku „investice do nemovitosti“. **Ve výkazech o úplném výsledku hospodaření** účetní jednotka vykáže odděleně odpisy z práv k užívání aktiv a nákladové úroky z leasingu. Úroky se promítnou ve finančních nákladech výkazu. **Ve výkazu Cash flow** se do finanční činnosti uvede splátka jistiny závazku. Úroky z leasingu se vykážou buď v provozní, nebo finanční činnosti podle rozhodnutí společnosti. V provozní činnosti se vykážou i platby krátkodobých leasingů a leasingů aktiv s nízkou hodnotou. **V komentáři** k účetní závěrce se uvedou jednotlivé odpisy pronajatých aktiv, úroky ze závazku z leasingu, náklady na krátkodobý leasing nebo aktiva s nízkou hodnotou, budoucí splátky závazku s jejich současnou hodnotou a vysvětlením výpočtu, budoucí splátky krátkodobého leasingu nebo aktiv s nízkou hodnotou (Šrámková & Křivánková 2017).

## 4.1.2 Leasing z pohledu pronajímatele

Účtování leasingu u pronajímatele závisí na druhu leasingu, tedy na tom, zda se jedná o finanční nebo operativní leasing. Finanční leasing převádí všechna rizika i užítky na nájemce. Dále není podle IFRS definovaný jako nájem s následnou koupí. Vlastnické právo u tohoto leasingu totiž může, ale nemusí být převedeno. O operativní leasing se jedná, pokud smluvní ujednání nevyhovuje definici o finančním leasingu. Určení druhu leasingu musí účetní jednotka provést již na začátku. Pro zjednodušení existují situace na posouzení druhu leasingu. Účetní jednotka se na základě převažujících kritérií rozhodne, ke kterému leasingu se přikloní. Tyto situace vedou k finančnímu leasingu:

1. Současná hodnota leasingových splátek odpovídá reálné hodnotě aktiva k datu zahájení činnosti.
2. Převedení vlastnictví na nájemce na konci smlouvy bezúplatně nebo za výhodných podmínek.
3. Sjednání délky trvání leasingu, která se váže na **ekonomické životnosti aktiva**, což je období, po které bude věc k užívání uživatelem nebo očekávaný počet výrobků, které aktivum přinese.
4. Nájemce nahrazuje pronajímatelovi ztráty při zrušení leasingu.
5. Aktivum může využívat jen nájemce (Šrámková & Křivánková 2017, Krupová 2017).

### Finanční leasing

Finanční leasing podle IFRS je daleko širší pojem než v české legislativě. Zahrnuje i situace, kdy se majetek na konci leasingu vrátí pronajímateli (Knápková a kol. 2017).

Podle Krupové (2017), vykazuje pronajímatel aktivum jako pohledávku za nájemcem v částce, která odpovídá čisté investici. **Čistá investice** je diskontovaná hrubá investice při implicitní úrokové míře. **Hrubou investici** tvoří součet leasingových plateb a zbytkové hodnoty připadající na pronajímatele. Finanční leasing se dále člení na přímý leasing a prodejní typ leasingu.

Přímý leasing typicky provádějí leasingové společnosti. Společnosti pořídí aktivum za účelem pronajmutí v rámci finančního leasingu, z transakce jim neplyne žádný zisk. Přináší jim pouze výnos v podobě úroků za dobu trvání leasingu (Krupová 2017).

U prodejního typu vystupuje jako pronajímatel výrobce nebo distributor, kterému z pronájmu plyne úrok za dobu trvání leasingu i tržby z prodeje předmětu. Pronajímatel provádí pronájem předmětu a na konci smlouvy i jeho následný prodej (Krupová 2017).

Ve **výkazu o finanční situaci** se zobrazuje diskontovaná pohledávka za nájemcem pomocí implicitní úrokové míry. Pronajímané aktivum vykazuje nájemce, pronajímatel tedy aktivum ve výkazu nemá. Ve **výkazu o úplném výsledku hospodaření** se zobrazí finanční výnosy, které plynou pronajímateli od nájemce. Pronajímatel při finančním leasingu musí dále zveřejnit v **komentáři** k účetní závěrce:

- budoucí minimální leasingové platby, jejich současnou hodnotu a musí objasnit vzniklý rozdíl mezi nimi.
- rozdělení plateb podle doby jejich splatnosti (do 1 roku, 2–5 let a od 5 let).
- nerealizovatelný finanční výnos.
- zbytkovou hodnotu.
- opravnou položku k nedobytným pohledávkám, které vznikly z finančního leasingu.
- podmíněné nájemné vykázané jako výnos v období.
- všeobecný popis smluv o leasingu (Šrámková & Křivánková 2017).

## **Operativní leasing**

U operativního leasingu aktivum zůstává v rozvaze pronajímatele. Jeho hodnota se navýší o prvotní náklady vynaložené pronajímatelem. Pronajímatel si také odpisuje dané aktivum. Výnosy z leasingu si pronajímatel vykazuje rovnoměrně do účetního období, kterého se účetně týká (Šrámková & Křivánková 2017).

Ve **výkazu o finanční situaci** zůstává dlouhodobé aktivum u pronajímatele. Dále účetní jednotka vykazuje výnosy z leasingu příštího období. Ve **výkazu o úplném výsledku hospodaření** se zveřejňují odpisy dlouhodobého aktiva, výnos z nájemného. Pronajímatelé u operativního leasingu v **komentáři** k účetní závěrce zveřejní součet budoucích plateb rozdělené do jednotlivých období (do 1 roku, 1–5 let, od 5 let), výnosy z nájemného a obecný popis leasingových smluv (Šrámková & Křivánková 2017).

## 5 Leasing podle české úpravy

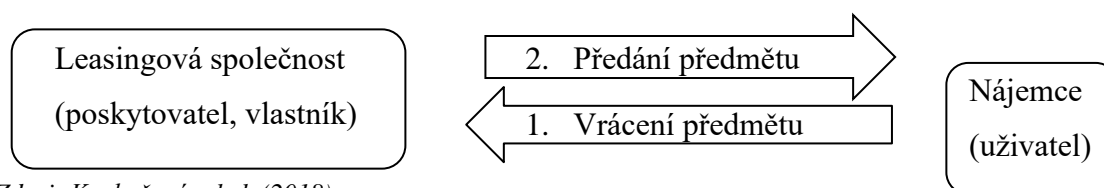
Leasing tvoří jednu z příležitostí, jak může podnik financovat majetek. Tento vztah se upravuje mezi poskytovatelem a uživatelem leasingu. Poskytovatel leasingu propůjčuje uživateli předmět leasingu k užívání po sjednanou dobu za předem určenou úplatu. Strany si také určují, jak bude zacházeno po uplynutí doby leasingu. Vlastníkem předmětu je poskytovatel, a to po celou dobu leasingu (Kuchařová a kol. 2018).

Leasingy se rozlišují na základě úpravy vlastnictví po ukončení leasingové smlouvy. Rozlišují se dva základní druhy leasingu, a to leasing finanční a operativní. Dále se odlišují délkou období, účelem, povinnostmi hradit nájemné v případě nefunkčnosti leasingu (Kuchařová a kol. 2018).

### 5.1 Operativní leasing

Operativní leasing se sjednává na krátkou, nebo střední dobu. Doba leasingu bývá kratší, než je životnost zařízení. Pořizovací cena zařízení není plně hrazena nájemným. Při operativním leasingu nepřechází na konci leasingové smlouvy majetek do vlastnictví nájemce, zároveň na nájemce nepřechází rizika nebo užitky spojená s držbou věci. Poskytovatel leasingu nese náklady na pojištění, opravy, údržbu apod. Splátky, které hradí nájemce poskytovateli, obsahují hlavně opotřebení majetku a finanční službu, již poskytuje leasingová společnost. Při počátku leasingu není potřeba žádná akontace. Po skončení leasingu se předmět navrácí poskytovateli (Kuchařová a kol. 2018).

Obrázek 3: Operativní leasing



Zdroj: Kuchařová a kol. (2018)

### 5.2 Finanční leasing

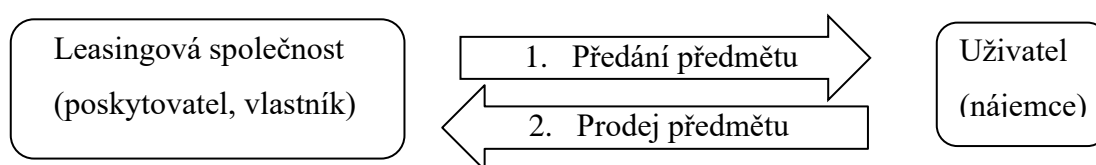
Od roku 2015 nabyt v účinnost §21d zákona o dani z příjmu, který odlišil finanční leasing od nájmu. Definiuje finanční leasing jako přenechání věci vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud:

- je při vzniku smlouvy ujednáno převedení vlastnictví na uživatele věci za kupní cenu nebo bezplatně.
- kupní cena při přenechání není vyšší než zůstatková cena.

- se při vzniku smlouvy strany dohodnou na převedení užívacího práva k věci, povinnosti a rizika spojené s péčí o předmět leasingu.
- se splní minimální doba finančního leasingu, která se vztahuje ke konkrétnímu majetku a jeho odpisové skupině.

Finanční leasing slouží k získání určitého předmětu prostřednictvím úplaty za užívání, do které se zahrnuje část pořizovací ceny, pojištění a služby leasingové společnosti. Mezi služby leasingové společnosti patří technické a právnické poradenství. Uživatel odpovídá za opravy a údržbu, kterou si sám hradí. Majetek vlastní leasingové společnosti (Kuchařová a kol. 2018).

Obrázek 4: Finanční leasing



Zdroj: Kuchařová a kol. (2018)

Tabulka 11: Srovnání finančního a operativního leasingu

Parametr	Operativní leasing	Finanční leasing
<b>Doba trvání leasingu</b>	Krátkodobý, výjimečně i dlouhodobý leasing	Dlouhodobý či střednědobý leasing
<b>Životnost majetku</b>	Kratší než doba trvání leasingu	Odpovídá délce sjednané v leasingové smlouvě
<b>Vlastnické právo k věci po skončení leasingu</b>	Vlastníkem zůstává leasingová společnost	Po odkoupení se vlastníkem stává uživatel
<b>Vlastnická rizika</b>	Na straně poskytovatele	Na straně uživatele
<b>Výpověď smlouvy</b>	Je možná od nájemce i poskytovatele	Je možná pouze ze strany poskytovatele
<b>Pojištění a údržba předmětu leasingu</b>	Platí a zajišťuje poskytovatel	Platí uživatel, zajišťuje uživatel či poskytovatel dle dohody ve smlouvě

Zdroj: Kuchařová a kol. (2018)

## 6 Daňové dopady pachtu obchodního závodu

Daňová problematika týkající se pachtu obchodního závodu je poněkud složitější. Není-li nějaký proces pachtu daňově upraven, využije se usnesení určené pro nájem. Příjem podnikatele z nájmu či pachtu věci vždy podléhá dani z příjmu. Podnikatelé, kteří vedou podvojný účetnictví, dále musí pachtovné časově rozlišit (Vychopeň 2018).

Při propachtování věci fyzickou osobou se rozlišuje, zda se věc zahrnula do obchodního majetku firmy. Je-li u propachtovatele věc zahrnuta, zdaňuje propachtovatel příjmy ze samostatné činnosti podle §7 zákona o dani z příjmu. Pokud není majetek zařazen v obchodním majetku firmy, příjmy se zdaňují podle §9 zákona o dani z příjmu. Propachtovatel může využít reálné výdaje, které sloužily na udržení a dosažení příjmů z pachtu či nájmu, nebo paušální výdaje. Paušální výdaje se vypočítávají ve výši 30 % z příjmů, které byly nabyty z pachtu. Paušální výdaje se dají uplatnit pouze do 300 000 Kč. Podnikatel využívající skutečně vynaložené výdaje využívá tyto záznamy:

- o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu.
- o majetku, který lze odpisovat.
- o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku.
- o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období.
- mzdové listy.

Pokud propachtovatel uplatní paušální výdaje, zahrnou se v této částce všechny výdaje na dosažení a udržení příjmů z pachtu, tedy i odpisy (Vychopeň 2018).

Pachtýř s propachtovatelem se v pachtovní smlouvě dohodnou, kdo bude odpisovat majetek. Pokud propachtovatel poskytne právo na odpisování pachtýři, tak se pro něj pachtovné stane částečně uznatelným nákladem. Daňově uznatelná je pouze ta část, která převyšuje účetní odpisy. Pachtýř převezme daňové i účetní odpisy, převzetím musí zajistit kontinuitu v odpisování. Propachtovatel má právo uplatnit si poloviční odpis před předáním (Brychta 2014).

Brychta (2014) zmiňuje, že budou-li účetní odpisy vyšší než pachtovné, pak pachtýři žádný náklad z pachtovného nevznikne, zároveň zvýší svůj základ daně o rozdíl mezi účetními odpisy a pachtovným. Pokud budou účetní odpisy nižší než pachtovné, tak se pachtovné rozdělí na dvě části. První složka určuje výši odpisů, o něž pachtýř snižuje



závazek vůči propachtovateli. Druhou část tvoří daňově uznatelné pachtovné, které si pachtýř zaúčtuje do nákladů. Pokud pachtýř odpisuje oceňovací rozdíl, bude tento rozdíl korigovat závazek plynoucí z pachtu. Vrací-li pachtýř majetek propachtovateli s rozdílem, stane se tento rozdíl daňově uznatelným nákladem.

Jednodušší případ nastává, pokud se strany rozhodnou odpisování majetku přenechat propachtovateli. Majetek tedy není veden v účetnictví pachtýře ani se nesnižuje daňový náklad z pachtovného. Pro propachtovatele se stávají odpisy daňově účinným nákladem (Brychta 2014).

Brychta (2014) dále uvádí, že pachtovné vyšší než účetní odpisy se rozdělí na dvě složky obdobně, jako se popisuje u pachtýře. S tím rozdílem, že částka odpovídající odpisům snižuje pohledávku za pachtýřem a převyšující část se zaúčtuje do provozních výnosů. Bude-li pachtovné nižší než účetní odpisy, pak propachtovatel sníží pohledávku o přijaté pachtovné. Ke konci roku zaúčtuje rozdíl mezi přijatou částkou pachtovného a odpisy na vrub provozním nákladům. Propachtovatel tedy snižuje svůj základ daně.

Propachtovateli může vzniknout před započítáním pachtu oceňovací rozdíl k majetku. Tento rozdíl může být kladný nebo záporný. Kladný oceňovací rozdíl se promítne rovnoměrně do účetnictví během 180 měsíců pomocí nákladů. Záporný rozdíl naopak zvyšuje výsledek hospodaření. Při propachtování závodu může pokračovat při odpisování rozdílu pachtýř, záleží na domluvě obou stran. Pokud odpisuje oceňovací rozdíl pachtýř, bude odpis korigovat propachtovatelovu pohledávku plynoucí z pachtu (Brychta 2014).

Dalším daňovým nákladem u propachtovatele je prodej zásob v jejich zůstatkové ceně nebo případná ztráta z jeho prodeje. Rezervy ani peněžní prostředky se běžně neprevádějí. Rezervy by musel propachtovatel rozpustit a zdanit je ve výnosech. U peněžních prostředků by došlo k finančnímu vyrovnání. V případě vrácení majetku od pachtýře se rozdíl zdaní jako výnos z provozní činnosti (Brychta 2014).

## 6.1 Převod pohledávek a závazků

Pokud není úhrada smluvně dohodnuta mezi stranami, za úhradu ručí propachtovatel. Zvyšuje svůj základ daně o část, která nebyla pachtýři uhrazena nebo ji měl propachtovatel zaúčtovanou na podrozvahových účtech. Toto ustanovení se nevztahuje na smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze závazkových vztahů, jelikož ty se stávají daňově uznatelnými až po jejich uhrazení. Propachtovatel také rozpouští všechny opravné položky k pohledávkám, což ovlivní jeho výnosy (Brychta 2014).

Pachtýř tyto převzaté závazky a pohledávky vede na podrozvahových účtech ve jmenovitých hodnotách a nemůže k nim tvořit opravné položky. Daňový náklad vzniká při úhradě těchto dluhů a výnos při obdržení úhrad pohledávek (Brychta 2014).

Pokud se strany smluvně zavázaly k přechodu závazků a pohledávek, pohledávky přechází na pachtýře pomocí prodeje a závazky převzetím dluhů. Pachtýři nevznikne při úhradě závazku náklad a inkasuje-li pachtýř pohledávky, danit bude pouze rozdíl mezi jmenovitou a její nabývací hodnotou. Pachtýř může v tomto případě tvořit opravné položky (Brychta 2014).

## 7 Metodika

Cílem bakalářské práce je zachycení účetních operací, které jsou spojeny s pachtem obchodního závodu dle Českého účetního standardu č. 011 – Operace s podnikem. Tyto operace práce zobrazuje v komparaci leasingu podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V případě výrazných rozdílů v účetnictví doporučuje podnikatelskému subjektu výhodnější metodu pro vykazování pachtu obchodního závodu s ohledem na věrné a poctivé zobrazení skutečnosti v účetnictví.

Vybraným podnikatelským subjektem, který si propachtovává část obchodního závodu, se stala společnost s ručením omezeným. Podnik si nepřál být v bakalářské práci jmenován, a proto je označován jako firma XY. V bakalářské práci se zachycuje dopad pachtu účetního závodu od roku 2015 do roku 2020.

Praktická část se rozděluje na dvě části. V první části se zachycuje pacht obchodního závodu dle Českých účetních standardů 011 – Operace s podnikem a v druhé pomocí mezinárodních účetních standardů IFRS 16 – Leasingy.

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

- analýzu
- syntézu,
- komparaci.

Metoda analýzy spočívá v rozložení složitějších situací na jednodušší, které jsou následně řešeny. Protikladem je syntéza, která sloučí jednotlivé myšlenkové poznatky v celek. Poslední použitou metodou je komparace, která slouží k srovnání dvou skutečností. Pomocí komparace se určí vzájemné rozdíly mezi skutečnostmi (Lorenc 2013).

Pro správné vykázání pachtu obchodního závodu pomocí IFRS se musí vypočítat čistá současná hodnota minimálních leasingových plateb. Diskontování se provádí pomocí

$$\text{vzorce: } PV = \sum_{t=1}^n \frac{C}{(1+i)^t}, \text{ kde}$$

- „ $PV$ “ označuje současnou hodnotu plateb,
- „ $C$ “ minimální leasingové platby,
- „ $i$ “ implicitní úroková míra a
- „ $t$ “ čas.

Pro výpočet čisté současné hodnoty je potřeba stanovit implicitní úrokovou míru, která se vypočítá pomocí vzorce pro vnitřní výnosové procento, kde se úroková míra rovná diskontní sazbě, při které suma čistých současných hodnot leasingových plateb

odpovídá nule. Vzorec je následující:  $0 = \sum_{t=1}^n \frac{C}{(1+VVP)^t}$ , kde:

- „C“ označuje leasingové platby,
- „VVP“ vnitřní výnosové procento a
- „t“ čas.

## 8 Praktická část

Vybraným podnikatelským subjektem se stala firma XY. Její hlavní činností je zajištění a organizace nakládání s komunálním odpadem. Společnost vznikla v roce 2009 s právní formou společnost s ručením omezeným. Podnik má pouze jeden statutární orgán. Základní kapitál firmy tvoří 94 750 000 Kč.

Účetní jednotka oceňuje nehmotný majetek pořizovacími cenami a odepisuje jej rovnoměrně. Software je odpisován 36 měsíců a ocenitelná práva 72 měsíců. Za dlouhodobý nehmotný majetek považuje majetek nehmotného charakteru s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou převyšující 60 000 Kč. Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami a je odpisován rovnoměrně. Podmínky pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku je doba použitelnosti delší než jeden rok a vstupní ceny vyšší než 40 000 Kč.

Pro zajištění své činnosti uzavřela společnost v roce 2015 smlouvu o pachtu obchodního závodu, ve které vystupuje jako pachtýř. Společnost si propachtovala svozové vozy, nádoby na komunální odpad, zaměstnance, pohledávky a závazky, které se týkají propachtovaného majetku. Propachtovaný majetek odpovídá částce ve výši 97 948 057 Kč. Majetek se převedl do majetku pachtýře.

Veškerý propachtovaný majetek je zobrazen v následující tabulce. Aktiva se skládají z dlouhodobého a oběžného majetku. Dlouhodobý majetek zahrnuje vozy na svoz odpadu a kontejnery. Velkoobjemové kontejnery jsou zahrnuty u propachtovatele v dlouhodobém majetku i přes jejich nižší pořizovací cenu. Oběžný majetek obsahuje pohledávky vázající se k dlouhodobému majetku a drobné nádoby na sběr odpadů. Dále jsou propachtováni zaměstnanci propachtovatele. Pachtýř se zavázal navrátit po ukončení pachtu obdobný počet zaměstnanců. Pachtýř nesmí uzavřít nebo rozvázat pracovní poměr se zaměstnancem bez předchozího souhlasu propachtovatele. Pachtýř se zavázal k zaplacení závazků, které vznikly za zaměstnance před propachtováním.

Tabulka 12: Majetek spojený s pachtem obchodního závodu

Seznam propachtovaného majetku	Částka
Svozové vozy	108 800 000 Kč
Velkoobjemové kontejnery	676 000 Kč
Drobné kontejnery	364 000 Kč
Pohledávky	21 000 Kč
Závazky k zaměstnancům	222 000 Kč

Zdroj: Sběrka listin

Svozové vozy se odepisují lineárně sedm let od jejich pořízení. Firma XY si od propachtovatele propachtovala 34 svozových vozů značky Mercedes Benz. Kontejnery odepisuje také lineárně po dobu pěti let od pořízení. Za velkoobjemové kontejnery firma považuje nádoby o objemu 1 100 l a nádoby o objemu 80 l a větší. Velkoobjemových nádob si firma propachtovala 63 kusů.

Pacht byl zahájen 1. září 2015. Odměnou pro propachtovatele za sjednaný závazek je pachtovné ve výši 1 900 518,17 Kč měsíčně, tzn. 22 806 218 Kč ročně bez DPH. Ke sjednanému pachtovnému se připočítává daň ve výši 21 %. Strany sjednaly smlouvu o pachtu obchodního závodu na dobu určitou do 1. září 2018. V roce 2018 došlo k jejímu prodloužení o další 2 roky a snížení pachtovného na částku 1 705 596 Kč měsíčně, tzn. 20 467 152 Kč ročně bez DPH.

Tabulka 13: Základní údaje o dlouhodobém majetku

Inv. č.	Druh majetku	Vstupní cena	Doba životnosti	Měsíční odpis
001	Svozové vozy	108 800 000 Kč	84 měsíců	1 295 238 Kč
002	Velk. kontejnery	676 000 Kč	60 měsíců	11 267 Kč

Zdroj: Sběrka listin

Tabulka 14: Přehled oprav k 1. 9. 2015

Inv. č.	Druh majetku	Datum zařazení	Oprávk	Zůstatková cena
001	Svozové vozy	01. 12. 2014	11 657 142 Kč	97 142 858 Kč
002	Velk. kontejnery	01. 06. 2015	33 801 Kč	642 199 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 15: Odpisový plán propachtovaného majetku od roku 2015 do 2020

Období	Svozové vozy	Velkoobjem. kontejnery	Odpisy celkem
Do 1.9.2015	10 361 904 Kč	33 801 Kč	10 395 705 Kč
1.9.-31.12.2015	5 180 952 Kč	45 068 Kč	5 226 020 Kč
Rok 2016	15 542 856 Kč	135 204 Kč	15 678 060 Kč
Rok 2017	15 542 856 Kč	135 204 Kč	15 678 060 Kč
Rok 2018	15 542 856 Kč	135 204 Kč	15 678 060 Kč
Rok 2019	15 542 856 Kč	135 204 Kč	15 678 060 Kč
Rok 2020	11 657 142 Kč	56 335 Kč	11 713 477 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

## 8.1 Zachycení pachtu dle ČÚS 011

### Z pohledu propachtovatele

Propachtovatel pachtýři umožnil převedení majetku do jeho účetnictví, pachtýř má tedy právo pokračovat v odpisování majetku. Předání drobných kontejnerů se promítne do účetnictví jako prodej zásob. K pohledávkám nebyla zatím vytvořena žádná opravná položka, ty se převedou pomocí postoupení pohledávky. Závazky, které propachtovatel převádí na pachtýře, jsou mzdové závazky vůči jeho zaměstnancům za měsíc srpen. K 1. září 2015 provedl propachtovatel následující operace:

Tabulka 16: Zaúčtování převodu majetku u propachtovatele

Operace	Doklad	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MÁ DÁTI	DAL
1.	ID	Odpisování svozových vozů	10 361 904	551	082
2.	ID	Odpisování velk. kontejnerů	33 801	551	082
3.	ID	Převod svozových vozů	97 142 858	374	082
4.	ID	Převod velk. kontejnerů	642 199	374	082
5.	ID	Vyřazení svozových vozů	108 800 000	082	022
6.	ID	Vyřazení velk. kontejnerů	676 000	082	022
7.	ID	Převod drobných kontejnerů	364 000	378	642
8.	VYD	Vyskladnění drobných nádob	364 000	542	112
9.	VBÚ	Úhrada za drobné kontejnery	364 000	221	378
10.	ID	Postoupení pohledávek	21 000	378	646
11.	ID	Vyřazení pohledávek	21 000	546	311
12.	ID	Převedení závazků	222 000	331	378
13.	VBÚ	Úhrada pachtýři	201 000	378	221

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě převodu závazků a pohledávek nám vyšel závazek propachtovatele za pachtýřem. Tato skutečnost je způsobena tím, že převáděné závazky mají vyšší hodnotu než převáděné pohledávky.

Při zaúčtování pachtovného je důležité sledovat rozdíl mezi účetními odpisy a samotným pachtovným. V tomto případě jsou každý rok odpisy menší než samotné pachtovné. Z toho vyplývá, že se částka pachtovného rozdělí na dvě složky, jednu ve výši účetních odpisů, která snižuje pohledávku za firmou XY, a druhou zbytkovou složku, která se zaúčtuje do ostatních finančních výnosů. Propachtovatel platby pachtovného zanes do svého účetnictví následovně:

Tabulka 17: Platby pachtovného z pohledu propachtovatele

Operace	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MÁ DÁTI	DAL
1.	Pachtovné bez DPH za rok 2015:	7 602 072,67		
1a.	Pachtovné ve výši odpisů	5 226 020	221	374
1b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	2 376 052,67	221	602
1c.	DPH 21 %	1 596 435,26	221	343
2.	Pachtovné bez DPH za rok 2016:	22 806 218		
2a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	221	374
2b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	7 128 158	221	602
2c.	DPH 21 %	4 789 305,78	221	343
3.	Pachtovné bez DPH za rok 2017:	22 806 218		
3a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	221	374
3b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	7 128 158	221	602
3c.	DPH 21 %	4 789 305,78	221	343
4.	Pachtovné bez DPH za rok 2018:	22 026 529,33		
4a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	221	374
4b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	6 348 469,33	221	602
4c.	DPH 21 %	4 625 571,16	221	343
5.	Pachtovné bez DPH za rok 2019:	20 467 152		
5a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	221	374
5b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	4 789 092	221	602
5c.	DPH 21 %	4 298 101,92	221	343
6.	Pachtovné bez DPH za rok 2019:	13 644 768		
6a.	Pachtovné ve výši odpisů	11 713 477	221	374
6b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	1 931 291	221	602
6c.	DPH 21 %	2 865 401,28	221	343

Zdroj: Vlastní zpracování



V průběhu roku 2018 se změnila výše pachtovného z důvodu prodloužení smlouvy o pachtu části obchodního závodu firmě XY. Ke snížení pachtovného došlo z důvodu zastarání majetku. Zároveň v polovině roku 2020 pachtýř kompletně odepsal velkoobjemové kontejnery a došlo k jejich vyřazení z majetku.

## Z pohledu pachtýře

Pachtýř převede obchodní závod do svého majetku a zobrazí jej ve svém účetnictví. Dlouhodobý majetek zachytí v zůstatkové ceně, která vznikla u propachtovatele postupným snižováním o odpisy. Převod dlouhodobého majetku zaúčtuje pachtýř ve prospěch účtu 474 Závazky z pronájmu. Převod zásob proběhne formou prodeje přes účet 379 Jiné závazky. Převod pohledávek a závazků vůči zaměstnancům se uskuteční také prostřednictvím účtu 379 Jiné závazky. Jelikož se hodnota závazků a pohledávek liší, dojde k zaplacení rozdílu mezi pohledávkami a závazky od propachtovatele. Propachtovatel rozdíl uhradí prostřednictvím bankovního účtu – tím dojde k vynulování účtu 379. Všechny účetní záznamy jsou znázorněny v tabulce níže.

Tabulka 18: Zachycení pachtu obchodního závodu u pachtýře

Operace	Doklad	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MÁ DÁTI	DAL
1.	ID	Převod svozových vozů	108 800 000	022	474
2.	ID	Dosavadní odpisy vozů	11 657 142	474	082
3.	ID	Převod velkoob. kontejnerů	676 000	022	474
4.	ID	Dosavadní odpisy kontejnerů	33 801	474	082
5.	ID	Převod drobných kontejnerů	364 000	111	379
6.	PRIJ	Přijetí drobných kontejnerů	364 000	112	111
7.	VBÚ	Úhrada za drobné kontejnery	364 000	379	221
8.	ID	Postoupení pohledávek	21 000	311	379
9.	ID	Převedení závazků	222 000	379	331
10.	VBÚ	Úhrada od propachtovatele	201 000	221	379

Zdroj: Vlastní zpracování

Po zaúčtování těchto operací vypadá rozvaha společnosti XY následovně:

Tabulka 19: Rozvaha společnosti XY k 31. 12. 2015 v tis. Kč

<b>Rozvaha k 31. 12. 2015 (v tis. Kč)</b>			
<b>AKTIVA</b>	<b>139 255</b>	<b>PASIVA</b>	<b>139 255</b>
<b>Dlouhodobá aktiva</b>	101 706	<b>Vlastní kapitál</b>	-41 590
Dlouh. hmotný majetek	97 485	Základní kapitál	2 000
Svozové vozy	91 962	Fondy ze zisku	173
Velkoobj. kontejnery	597	VH minulých let	-1 517
Ostatní SMV	4 926	VH z běžného období	-42 246
Dlouhod. nehm. majetek	4 221	<b>Cizí zdroje</b>	180 783
Software	3 276	Dlouhodobé závazky	160 263
Ocenitelná práva	945	Krátkodobé závazky	20 520
<b>Oběžná aktiva</b>	34 536	<b>Časové rozlišení</b>	62
Zásoby	747		
Krátkodobé pohledávky	15 092		
Krátkodobý fin. majetek	18 534		
Peníze	163		
<b>Časové rozlišení</b>	3 013		

Zdroj: Sběrka listin

V rozvaze společnosti XY je zobrazen propachtovaný dlouhodobý majetek, ačkoliv pachtýř k tomuto majetku nemá vlastnická práva. Dlouhodobý hmotný majetek je nadále ve vlastnictví propachtovatele. Společnosti XY vznikl závazek z pronájmu ve výši propachtovaného majetku.

Jak již bylo uvedeno, pachtýř se zavázal platit propachtovateli pachtovné. Pachtovné se stanovilo na 1 900 518,17 Kč měsíčně do 1. 9. 2018. Poté byl od 1. 9. 2018 pacht obchodního závodu prodloužen o dva roky. Pachtovné se poté snížilo na částku 1 705 596 Kč měsíčně. Platby pachtovného jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 20: Zachycení platby pachtovného u pachtýře společnosti XY

<b>Operace</b>	<b>Popis účetního případu</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MÁ DÁTI</b>	<b>DAL</b>
1.	Pachtovné bez DPH za rok 2015	7 602 072,67		
1a.	Pachtovné ve výši odpisů	5 226 020	474	325
1b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	2 376 052,67	518	325
1c.	DPH 21 %	1 596 435,26	343	325
2.	Úhrada pachtovného	9 198 507,93	325	221
3.	Pachtovné bez DPH za rok 2016	22 806 218		
3a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	474	325
3b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	7 128 158	518	325

3c.	DPH 21 %	4 789 305,78	343	325
4.	Úhrada pachtovného	27 595 523,78	325	221
5.	Pachtovné bez DPH za rok 2017	22 806 218		
5a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	474	325
5b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	7 128 158	518	325
5c.	DPH 21 %	4 789 305,78	343	325
6.	Úhrada pachtovného	27 595 523,78	325	221
7.	Pachtovné bez DPH za rok 2018	22 026 529,33		
7a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	474	325
7b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	6 348 469,33	518	325
7c.	DPH 21 %	4 625 571,16	343	325
8.	Úhrada pachtovného	26 652 100,49	325	221
9.	Pachtovné bez DPH za rok 2019	20 467 152		
9a.	Pachtovné ve výši odpisů	15 678 060	474	325
9b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	4 789 092	518	325
9c.	DPH 21 %	4 298 101,92	343	325
10.	Úhrada pachtovného	24 765 253,92	325	221
11.	Pachtovné bez DPH za rok 2020	13 644 768		
11a.	Pachtovné ve výši odpisů	11 713 477	474	325
11b.	Rozdíl mezi pachtovným a odpisy	1 931 291	518	325
11c.	DPH 21 %	2 865 401,28	343	325
12.	Úhrada pachtovného	16 510 169,28	325	221

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Pachtýř zachytí částku odpovídající propachtovanému majetku jako dlouhodobý závazek vůči propachtovateli. Tento závazek postupně snižuje v jednotlivých letech o částku zaplaceného pachtovného, které odpovídá účetním odpisům majetku. Rozdíl mezi pachtovným a účetními odpisy se zachytí jako finanční náklad v případě, kdy je souhrn účetních odpisů nižší než částka placeného pachtovného. V opačném případě by se rozdíl zaúčtoval jako provozní výnos.

V následujících zjednodušených rozvahách je zobrazen dopad pachtu obchodního závodu na společnost XY. Rozvahy zároveň zachycují i jiné významné události, které jsou popsány níže.

Tabulka 21: Zjednodušené rozvahy společnosti XY

Rozvaha k 31. 12. 2015			
Dl. maj.	101 706	VK	2 173
Zásoby	747	Závazky	180 783
BÚ	163	Čas. roz.	62
Kr. pohl.	15 092	VH <sub>min</sub>	-1 517
Ost. OA	18 534	VH <sub>běž</sub>	-42 246
Čas. roz.	3 013		
Σ	139 255	Σ	139 255

Rozvaha k 31. 12. 2016			
Dl. maj.	83 355	VK	2 173
Zásoby	1 878	Závazky	205 803
BÚ	6 519	Čas. roz.	17
Kr. pohl.	19 553	VH <sub>min</sub>	-43 763
Čas. roz.	2 003	VH <sub>běž</sub>	-50 922
Σ	113 308	Σ	113 308

Rozvaha k 31. 12. 2017			
Dl. maj.	134 095	VK	94 750
Zásoby	2 311	Závazky	83 134
BÚ	20 180	Čas. roz.	35
Kr. pohl.	20 400	VH <sub>min</sub>	-22 124
Čas. roz.	1 023	VH <sub>běž</sub>	22 214
Σ	178 009	Σ	178 009

Rozvaha k 31. 12. 2018			
Dl. maj.	53 617	VK	94 923
Zásoby	2 944	Závazky	63 171
BÚ	64 245	Čas. roz.	1
Kr. pohl.	20 416	VH <sub>min</sub>	742
Čas. roz.	398	VH <sub>běž</sub>	-17 804
Σ	141 033	Σ	141 033

Zdroj: Sbíрка listin

Společnosti k roku 2015 přibyl propachtovaný majetek. Majetek si propachtovala po získání zakázky svozu odpadu pro rozsáhlé město. Také se jí po získání zakázky zvýšily osobní náklady. Společnost si propachtovala zároveň s potřebným majetkem i zaměstnance, ke konci roku jejich počet odpovídal počtu 76 osob, doposud si vystačila se sedmi zaměstnanci. V tomto roce vznikla ztráta 34,644 mil. korun. Ztráta je způsobena zvýšenými náklady na realizaci zakázky. Společnost je s městem domluvena na paušálních platbách. Na základě těchto plateb dojde k počáteční ztrátě, jelikož náklady dlouhodobě převýší výnosy ze zakázky. V roce 2017 stoupl počet zaměstnanců na 93.

K 1. 9. 2020 dojde k vypršení platnosti smlouvy o pachtu obchodního závodu mezi stranami. Strany mají možnost smlouvu prodloužit, nebo ukončit. V případě ukončení pachtu obchodního závodu je pachtýř povinen vrátit propachtovateli majetek, který nabyl propachtováním. Strany se dohodly při skončení pachtu obchodního závodu i na vrácení zaměstnanců, kteří byli spolu s částí obchodního závodu propachtováni. Operace spojené s ukončením pachtu obchodního závodu jsou popsány v tabulce níže.

Tabulka 22: Účtování ukončení pachtu obchodního závodu

Operace	Doklad	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MÁ DÁTI	DAL
1.	ID	Vrácení svozových vozů	97 142 858	474	022
2.	ID	Vyřazení opravek vozů	90 666 660	082	474

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Mezi vráceným majetkem budou pouze svozové vozy, jelikož velkoobjemové kontejnery podnik XY kompletně odepsal. Vrácení majetku se v účetnictví promítne pomocí obráceného zápisu, tedy na straně má dáti účet 474 – Závazky z pronájmu a na straně dal majetkový účet. Dále vyřadí ze svého účetnictví i dosavadní oprávky z propachtovaných vozů. Ukončení pachtu je pouze hypotetické. O ukončení musí podnik teprve rozhodnout. Dále se nepředpokládá, že by došlo k nějakému znehodnocení či naopak zhodnocení podniku, jeho hodnota tedy zůstala stále stejná.

## 8.2 Zachycení pachtu dle IFRS 16

Pacht obchodního závodu se v mezinárodním účetnictví zachytí pomocí standardu IFRS 16, který se věnuje leasingům. Slova nájem, pacht a leasing lze považovat v mezinárodním výkaznictví jako synonyma. Dochází i ke splnutí propachtovatele a pronajímatele, nájemce a pachtýře.

Standard IFRS 16 nehovoří o pachtu obchodního závodu jako o nájmu celku, jelikož úprava je založena na posuzování každé složky obchodního závodu odděleně. Z tohoto důvodu se posuzují zvlášť svozové vozy i velkoobjemové kontejnery. Zároveň se musí stanovit minimální leasingové platby podle jednotlivých aktiv. Výši minimálních leasingových plateb uvedou smluvní strany ve smlouvě o pachtu obchodního závodu. Výše minimálních leasingových plateb pro svozové vozy se stanovila na 22 655 449 Kč a u velkoobjemových kontejnerů na 150 769 Kč. Ve smlouvě se dále udává ocenění znalce pro jednotlivá aktiva.

Jelikož se jedná o pacht obchodního závodu, při kterém se vrací pronajatý majetek zpět pronajímateli, měla být znalcem stanovena i nezaručená zbytková hodnota aktiv. Nezaručenou zbytkovou hodnotu aktiv v prvních třech letech pronajímání účetní jednotka ohodnotila u svozových vozů na 50 514 290 Kč a u kontejnerů na 236 587 Kč. Mezi další potřebné údaje o aktivech se zařadí doba životnosti, implicitní úroková míra a čistá současná hodnota leasingových plateb. Na výpočet implicitní úrokové míry a čisté současné

hodnoty leasingových plateb jsou aplikovány vzorce uvedené v metodice. Reálná hodnota odpovídá zůstatkové ceně, která byla zaúčtována při převzetí majetku od propachtovatele.

Tabulka 23: Charakteristika aktiv do 1. 9. 2018

	Svozové vozy	Velk. kontejnery	Zdroj
<b>Doba trvání nájmu</b>	3 roky	3 roky	
<b>Ekonomická životnost</b>	7 let	5 let	Tabulka č. 13
<b>Reálná hodnota</b>	97 142 858 Kč	642 199 Kč	Tabulka č. 14
<b>Mín. leasing. platby roční</b>	22 655 449 Kč	150 769 Kč	Smlouva o pachtu OZ
<b>Implicitní úroková míra</b>	8,63 %	3,05 %	Viz výpočet níže
<b>SH leasingových plateb</b>	57 732 136,15 Kč	426 022,89 Kč	Viz výpočet níže
<b>Nezaručená zbytk. hodnota</b>	50 514 290 Kč	236 587 Kč	Smlouva o pachtu OZ

Zdroj: Vlastní zpracování

Implicitní úroková míra je počítána pomocí vzorce pro čistou současnou hodnotu, kde se reálná hodnota aktiva rovná diskontovaným leasingovým splátkám, ke kterým se přičte diskontovaná nezaručená zbytková hodnota aktiv.

$$RH = \sum_{t=1}^n \frac{c}{(1+i)^t} + \frac{NZH}{(1+i)^t}, \text{ kde}$$

- „RH“ odpovídá reálné hodnotě aktiva,
- „c“ minimálním leasingovým platbám,
- „t“ času,
- „NZH“ nezaručené zbytkové hodnotě a
- „i“ implicitní úrokové míře.

Současná hodnota minimálních leasingových plateb se vypočítala diskontováním leasingových plateb implicitní úrokovou mírou.

$$SH = \sum_{t=1}^n \frac{c}{(1+i)^t}, \text{ kde}$$

- „SH“ označuje současnou hodnotu leasingových plateb,
- „c“ minimální leasingové platby
- „t“ čas a
- „i“ implicitní úrokovou míru.

Z důvodu prodloužení smlouvy o pachtu obchodního závodu na další dva roky a snížení pachtovného se musí závazek přehodnotit. Při přeceňování závazku se využije nově vypočítaná implicitní úroková míra. U kontejnerů dojde k úplnému odepsání aktiv, a proto se neuvádí nezaručená zbytková hodnota, zatímco u svozových vozů se stanovila na 18 133 340 Kč. Minimální leasingové platby jsou stanoveny u svozových vozů na 20 331 848 Kč a u velkoobjemových kontejnerů na 236 587 Kč. Na výpočet implicitní úrokové míry a současné hodnoty leasingových plateb jsou aplikovány vzorce uvedené výše.

Tabulka 24: Charakteristika aktiv od 1. 9. 2018

	Svozové vozy	Velk. kontejnery	Zdroj
<b>Doba trvání nájmu</b>	2 roky	2 roky	
<b>Ekonom. životnost</b>	7 let	5 let	
<b>Reálná hodnota</b>	50 514 290 Kč	236 587 Kč	Tabulka č. 23
<b>Mín. leasing. platby roční</b>	20 331 848 Kč	135 304 Kč	Smlouva o pachtu OZ
<b>Implicitní úroková míra</b>	9,68 %	9,44 %	Viz výpočet výše
<b>SH leasingových plateb</b>	35 439 871,37 Kč	236 587 Kč	Viz výpočet výše
<b>Nezaručená zbytk. hodnota</b>	18 133 340 Kč	0 Kč	Smlouva o pachtu OZ

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále se stanoví osoba, která bude pronajatý majetek odpisovat. Právo odpisování bude náležet osobě na základě podstaty leasingu. Rozlišení, o jaký leasing se jedná, se provede na základě uvedených charakteristik. Z principu pachtu vyplývá, že budou aktiva po skončení pachtu vrácena zpět propachtovateli. Ovšem je možné dohodnout se na koupi obchodního závodu po skončení pachtu, tato dohoda by musela být uvedena ve smlouvě společně s cenou, za kterou by závod pachtýř odkoupil.

Standard v sobě neukrývá přesně definovanou hranici, při které lze již považovat, že podnik aktivum využívá podstatnou část ekonomické životnosti aktiva. Největší důraz se při IFRS 16 klade zejména na to, kdo má právo využívat majetek. V případě pachtu toto právo náleží pachtýři. Při posuzování druhu leasingu pacht nesplňuje všechny náležitosti (pacht nesplňuje první dva faktory ukazující na finanční leasing, u svozových vozů i třetí faktor), které by jasně vypovídaly o finančním leasingu, nicméně ho za finanční leasing považujeme. Jednotlivé faktory jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 25: Klasifikace leasingu

	<b>Svozové vozy</b>	<b>Kontejnery</b>
<b>Současná hodnota leasingových splátek odpovídá reálné hodnotě aktiva k datu zahájení</b>	Ne	Ne
<b>Převod vlastnictví po skončení pachtu</b>	Ne	Ne
<b>Doba nájmu odpovídá ekonomické životnosti aktiva</b>	Ne	Ano
<b>Nájemce nahrazuje pronajímatelovy ztráty při zrušení leasingu</b>	Ano	Ano
<b>Aktivum může využívat jen nájemce</b>	Ano	Ano
<b>Klasifikace leasingu</b>	<b>Finanční</b>	<b>Finanční</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování*

## **Zachycení pachtu z pohledu pronajímatele**

Z pohledu propachtovatele se jedná o úvěr, a proto rozděluje jednotlivé splátky na úhradu pohledávky a úroku. Část, která snižuje pohledávku, se nazývá úmor. Výnosem z této činnosti je pro propachtovatele úrok. Proto je nutné stanovit splátkový kalendář pro jednotlivé aktiva a určit pro ně výši úroků. Ve splátkových kalendářích je důležitá skutečnost, že se hodnota pohledávky na konci leasingu rovná částce nezaručené zbytkové hodnoty. Splatnost splátky se stanovila na 20. den v měsíci. Splátkové kalendáře jsou vypočtené a zachycené následovně.



Tabulka 26: Roční splátkový kalendář svozových vozů u pronajímatele (v Kč)

Datum	Poč. stav pohledávky	Splátka	Úrok	Úmor	Stav pohledávky
20. 9. 2016	97 142 858	22 655 449	8 379 433	14 276 016	82 866 842
20. 9. 2017	82 866 842	22 655 449	7 148 000	15 507 449	67 359 394
20. 9. 2018	67 359 394	22 655 449	5 810 345	16 845 104	50 514 290
20. 9. 2019	50 514 290	20 331 848	4 888 651	15 443 197	35 071 093
20. 9. 2020	35 071 093	20 331 848	3 394 095	16 937 753	18 133 340

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 27: Roční splátkový kalendář kontejnerů z pohledu pronajímatele (v Kč)

Datum	Poč. stav pohledávky	Splátka	Úrok	Úmor	Stav pohledávky
20. 9. 2016	642 199	150 769	19 611	131 158	511 041
20. 9. 2017	511 041	150 769	15 606	135 163	375 878
20. 9. 2018	375 878	150 769	11 478	139 291	236 587
20. 9. 2019	236 587	135 304	22 345	112 959	123 628
20. 9. 2020	123 628	135 304	11 676	123 628	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Pronajímatel přestane vykazovat dlouhodobý majetek ve svých aktivech a zaúčtuje si pohledávku z leasingu. Pohledávka odpovídá částce čisté investice do leasingu. Částka vychází z hrubé investice do leasingu, od které se odečtou výnosové úroky. Hrubá i čistá investice je znázorněna v následující tabulce.

Tabulka 28: Čistá investice do leasingu do 1. 9. 2018

	Svozové vozy	Velk. kontejnery	Zdroj
Hrubá investice	118 480 636 Kč	688 894 Kč	Tabulka č. 26, 27
Čistá investice	97 142 858 Kč	642 199 Kč	Tabulka č. 14

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 29: Čistá investice do leasingu po prosloužení smlouvy od 1. 9. 2018

	Svozové vozy	Velk. kontejnery	Zdroj
Hrubá investice	58 797 036 Kč	270 608 Kč	Tabulka č. 26, 27
Čistá investice	50 514 290 Kč	236 587 Kč	Tabulka č. 24

Zdroj: Vlastní zpracování

V počátku účtování o pachtu účetního závodu pronajímatel vyřadí aktiva ve výši čisté investice do leasingu a zaúčtuje i budoucí plynoucí výnos z pachtu v podobě úroků.

Tabulka 30: Počátek pachtu obchodního závodu z pohledu propachtovatele (v Kč)

Operace	Popis operace	Částka	MÁ DÁTI	DAL
1a.	Pronájem svozových vozů	97 142 858	Hrubá pohledávka	Dlouh. hm. majetek
1b.	Úroky z pronájmu svozových vozů	29 620 525	Hrubá pohledávka	Nerealizovaný výnos
2a.	Pronájem velkoob. kontejnerů	642 199	Hrubá pohledávka	Dlouh. hm. majetek
2b.	Úroky z pronájmu kontejnerů	80 716	Hrubá pohledávka	Nerealizovaný výnos

Zdroj: Vlastní zpracování

Za pronajmutí dlouhodobého hmotného majetku náleží pronajímateli nájemné, které pronajímatel zachytí za první rok následovně:

Tabulka 31: Zachycení pravidelných splátek z leasingu bez DPH v Kč

Datum	Popis operace	Částka	MÁ DÁTI	DAL
20.9.2016	Příjem splátky vozy	22 655 449		
	Úmor	14 276 016	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	8 379 433	Běžný účet	Výnosy
20.9.2016	Příjem splátky kontejnery	150 769		
	Úmor	19 611	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	131 158	Běžný účet	Výnosy
20.9.2017	Příjem splátky vozy	22 655 449		
	Úmor	15 507 449	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	7 148 000	Běžný účet	Výnosy
20.9.2017	Příjem splátky kontejnery	150 769		
	Úmor	15 606	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	135 163	Běžný účet	Výnosy
20.9.2018	Příjem splátky vozy	22 655 449		
	Úmor	16 845 104	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	5 810 345	Běžný účet	Výnosy
20.9.2018	Příjem splátky kontejnery	150 769		
	Úmor	11 478	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	139 291	Běžný účet	Výnosy
20.9.2019	Příjem splátky vozy	20 331 848		
	Úmor	15 443 197	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	4 888 651	Běžný účet	Výnosy

20.9.2019	Příjem splátky kontejnery	135 304		
	Úmor	112 959	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	22 345	Běžný účet	Výnosy
20.9.2020	Příjem splátky vozy	20 331 848		
	Úmor	16 937 753	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	3 394 095	Běžný účet	Výnosy
20.9.2020	Příjem splátky kontejnery	135 304		
	Úmor	123 628	Běžný účet	Pohl. z leasingu
	Úrok	11 676	Běžný účet	Výnosy

Zdroj: Vlastní zpracování

Ke konci platnosti smlouvy o pachtu obchodním závodem se strany mohou dohodnout na jejím prodloužení nebo ukončení. V případě ukončení pachtu se vrátí pronajatý majetek zpátky do vlastnictví propachtovatele a následně se o tuto částku sníží pohledávka z leasingu.

Tabulka 32: Ukončení pachtu k 1. 9. 2020

Operace	Popis operace	Částka v Kč	MÁ DÁTI	DAL	Zdroj
1.	Přijetí vozů	18 133 340	Dlouh. hm. majetek	Pohledávka z leasingu	Tabulka č. 24

Zdroj: Vlastní zpracování

## Zachycení pachtu z pohledu nájemce

Nájemce při vykazování pachtu pomocí IFRS 16 porovnává současnou hodnotu leasingových splátek s reálnou hodnotou aktiv. Nižší z těchto částek následně použije pro zobrazení aktiv a závazků ve svém účetnictví.

Ke správnému určení současné hodnoty minimálních leasingových plateb se musí určit výše minimální leasingové platby, doba trvání leasingu a úroková míra, jež bude sloužit jako diskontní sazba pro výpočet současné hodnoty leasingových plateb. Úroková míra by měla odpovídat implicitní úrokové míře. Ve většině případů ale nájemce implicitní úrokovou sazbu nezná, proto využívá přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbu. To odpovídá sazbě, kterou by za stejných podmínek nájemci poskytla banka. Nájemce využije pro diskontování implicitní úrokovou sazbu, která se vypočítá u pronajímatele.

Zobrazené současné hodnoty leasingových splátek níže v sobě ukrývají i změnu závazku z pachtového. Ke změně došlo z důvodu prodloužení smlouvy o pachtu obchod-

ního závodu, a to o dva roky. Pachtýř tento prodloužený závazek ocení pomocí nové implicitní úrokové míry. Níže uvedené současné hodnoty leasingových splátek jsou součtem současných hodnot leasingových splátek po prvních třech letech pachtu (tabulka číslo 23) a současné hodnotě leasingových splátek po prodloužení pachtu o další dva roky (tabulka číslo 24), avšak částka současné hodnoty po prodloužení pachtu se musí dále diskontovat původní implicitní mírou (tabulka číslo 23).

Tabulka 33: Reálné hodnoty a současné hodnoty splátek

<b>Položka</b>	<b>Reálná hodnota</b>	<b>Součas. hodnota splátek</b>
Svozové vozy	97 142 858 Kč	85 381 955 Kč
Velkoobj. kontejnery	642 199 Kč	642 199 Kč

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Jelikož jsou současné hodnoty splátek nižší než reálné hodnoty, bude pachtýř vykazovat ocenění aktiv i závazku pomocí současných hodnot minimálních leasingových splátek. Opět se sestaví splátkové kalendáře pro jednotlivá aktiva, ale tentokrát z pohledu nájemce.

Tabulka 34: Roční splátkový kalendář svozových vozů z pohledu nájemce

<b>Datum</b>	<b>Poč. stav závazku</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav závazku</b>
20. 9. 2016	85 381 955	22 655 449	7 364 951	15 290 498	70 091 457
20. 9. 2017	70 091 457	22 655 449	6 046 010	16 609 439	53 482 018
20. 9. 2018	53 482 018	22 655 449	4 613 299	18 042 150	35 439 868
20. 9. 2019	35 439 868	20 331 848	3 429 785	16 902 063	18 537 804
20. 9. 2020	18 537 804	20 331 848	1 794 044	18 537 804	0

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Tabulka 35: Roční splátkový kalendář velkoobj. kontejnerů z pohledu nájemce

<b>Datum</b>	<b>Poč. stav závazku</b>	<b>Splátka</b>	<b>Úrok</b>	<b>Úmor</b>	<b>Stav závazku</b>
20. 9. 2016	642 199	150 769	19 611	131 158	511 041
20. 9. 2017	511 041	150 769	15 606	135 163	375 878
20. 9. 2018	375 878	150 769	11 478	139 291	236 587
20. 9. 2019	236 587	135 304	22 345	112 959	123 628
20. 9. 2020	123 628	135 304	11 676	123 628	0

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Jelikož byla jednotlivá aktiva klasifikována jako finanční leasing, náleží nájemci právo odpisovat daný majetek. Nájemce má právo na odpisování majetku až do skončení pachtu obchodního závodu. Za dobu trvání pachtu kompletně odepíše velkoobjemové kontejnery, svozové vozy pouze z části. Odpisy nájemce stanoví na základě současné hodnoty minimálních leasingových plateb.

Tabulka 36: Roční odpisy u nájemce

	<b>Doba odpisování (v letech)</b>	<b>Roční odpis (v Kč)</b>
Svozové vozy	7	$85\,381\,955/7 = 12\,197\,422,1$
Velkoob. kontejnery	5	$642\,199/5 = 128\,439,8$

Zdroj: Vlastní zpracování

Zobrazení pronajatých aktiv je uvedeno v tabulce níže.

Tabulka 37: Zachycení finančního leasingu u nájemce

<b>Operace</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka (v Kč)</b>	<b>MÁ DÁTI</b>	<b>DAL</b>
1.	Pronájem svozových vozů	85 381 955	Dlouhodobá hmotná aktiva	Dlouhodobé závazky
2.	Pronájem velkoob. kontejnerů	642 199	Dlouhodobá hmotná aktiva	Dlouhodobé závazky

Zdroj: Vlastní zpracování

Leasingové platby se opět musí rozdělit na částku odpovídající úmoru závazku a na úroky, které jsou vykázány jako finanční náklad pachtýře. Uvedené údaje získáme ze splátkových kalendářů.

Tabulka 38: Zachycení pravidelných leasingových plateb u nájemce v prvním roce

<b>Ope- race</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka</b>	<b>MÁ DÁTI</b>	<b>DAL</b>
1.	Úhrada splátky vozy	22 655 449		
1a.	Úmor	15 290 498	Závazky z leasingu	Běžný účet
1b.	Úrok	7 364 491	Náklad. úroky	Běžný účet
2.	Odpisy vozů	12 197 422,1	Odpisy	Oprávkový účet
3.	Úhrada splátky nádoby	150 769		
3a.	Úmor	131 158	Závazky z leasingu	Běžný účet
3b.	Úrok	19 611	Náklad. úroky	Běžný účet
4.	Odpisy velk. kontejnerů	128 439,8	Odpisy	Oprávkový účet

Zdroj: Vlastní zpracování

Nájemce uvede v příloze k účetní závěrce souhrn budoucích očekávaných minimálních plateb. Rozčlení následující platby do 1 roku, od 1 do 5 let a nad 5 let.

Tabulka 39: Rozčlenění budoucích minimálních plateb dle splatnosti

Rok	Splatné do 1 roku	Splatné od 1 do 5 let	Splatné nad 5 let	Celkem
2015	7 602 073	101 750 885	0	109 352 958
2016	22 806 218	78 944 667	0	101 750 885
2017	22 806 218	56 138 449	0	78 944 667
2018	22 026 529	34 111 920	0	56 138 449
2019	20 467 152	13 644 768	0	34 111 920
2020	13 644 768	0	0	13 644 768

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro porovnání se provede analýza dopadu pachtu do rozvahy společnosti XY. Využijí se původní rozvahy, od kterých se odeberou položky pachtu zachyceného pomocí Českých účetních standardů a přičtou se operace zachycující pacht obchodního závodu pomocí IFRS 16. V následujících zjednodušených rozvahách je zobrazen dopad pachtu obchodního závodu.

Tabulka 40: Zjednodušené rozvahy společnosti XY pomocí IFRS 16

Rozvaha k 31. 12. 2015				Rozvaha k 31. 12. 2016			
Dl. maj.	91 063	Ost. VK	2 173	Dl. maj.	76 064	Ost. VK	2 173
Zásoby	747	Závazky	169 268	Zásoby	1 878	Závazky	194 064
BÚ	163	Čas. roz.	62	BÚ	6 519	Čas. roz.	17
Kr. pohl.	15 092	VH <sub>min</sub>	-1 517	Kr. pohl.	19 553	VH <sub>min</sub>	-42 891
Ost. OA	18 534	VH <sub>běž</sub>	-41 374	Čas. roz.	2 003	VH <sub>běž</sub>	-47 346
Čas. roz.	3 013			Σ	106 017	Σ	106 017
Σ	128 612	Σ	128 612				
Rozvaha k 31. 12. 2017				Rozvaha k 31. 12. 2018			
Dl. maj.	130 156	Ost. VK	94 750	Dl. maj.	53 030	Ost. VK	94 923
Zásoby	2 311	Závazky	69 623	Zásoby	2 944	Závazky	42 035
BÚ	20 180	Čas. roz.	35	BÚ	64 245	Čas. roz.	1
Kr. pohl.	20 400	VH <sub>min</sub>	-17 676	Kr. pohl.	20 416	VH <sub>min</sub>	5 190
Čas. roz.	1 023	VH <sub>běž</sub>	27 338	Čas. roz.	398	VH <sub>běž</sub>	-1 116
Σ	174 070	Σ	174 070	Σ	141 033	Σ	141 033

Zdroj: Vlastní zpracování

Po skončení platnosti smlouvy o pachtu obchodního závodu se strany dohodnou, zda pokračovat v pachtu obchodního závodu, či pacht ukončit. Při ukončení pachtu dojde k vyřazení aktiv z účetnictví nájemce a odúčtování závazku, který má pachtýř z leasingu za propachtovatelem.

Tabulka 41: Účtování ukončení pachtu obchodní závodu

<b>Operace</b>	<b>Popis operace</b>	<b>Částka</b>	<b>MÁ DÁTI</b>	<b>DAL</b>
1.	Vrácení svozových vozů	18 133 340 Kč	Závazek z leasingu	Dlouh. hmotný majetek

*Zdroj: Vlastní zpracování*

## 9 Analýza výsledků

Účetnictví poskytuje informace nejen svým vlastníkům, ale i mnoha dalším uživatelům, jimiž jsou například zaměstnanci, finanční instituce, dodavatelé, odběratelé i potenciální investoři. Vykázání účetních operací zobrazující pacht obchodního závodu není jednotné. Pacht obchodního závodu se zachycuje odlišně dle Českých účetních standardů i dle mezinárodních účetních standardů IFRS.

Zobrazení pachtu obchodního závodu pomocí české účetní legislativy je postaveno na základě jasně stanovených pravidel. Tato legislativa nabízí možnost odchylky pouze u operací, které neupravuje legislativa. Mezinárodní účetní standardy fungují na bázi obecně vymezených pravidel. Z této skutečnosti je jasné, že obě účetní úpravy pojednávají o pachtu obchodního závodu odlišně a mají i jiný dopad na výkazy účetní jednotky.

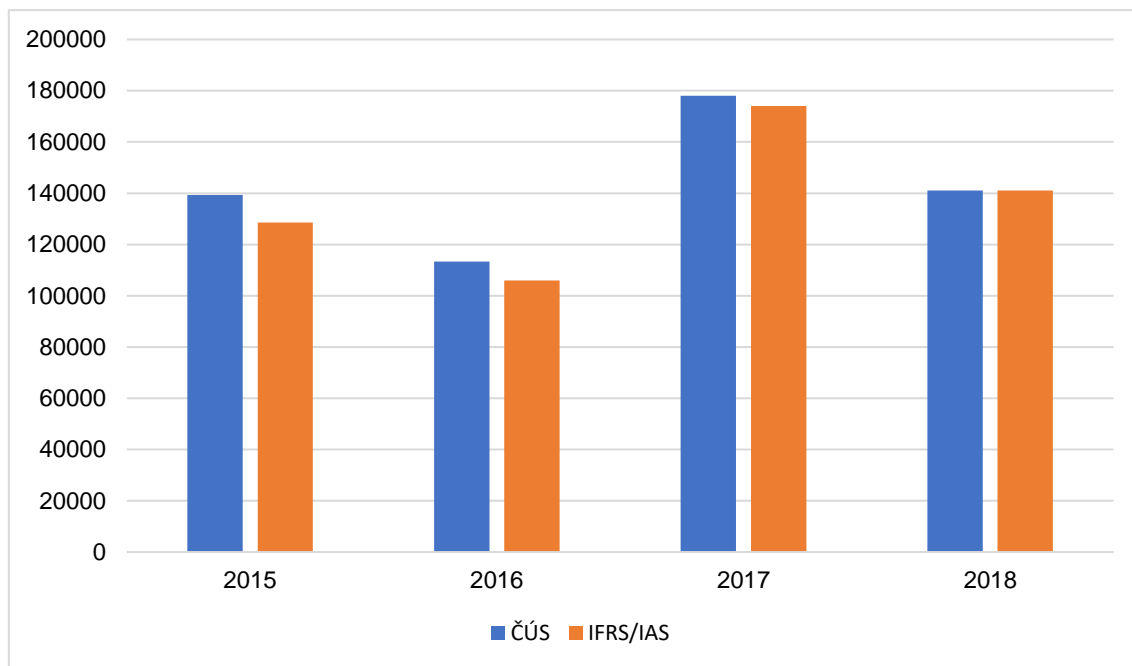
Mezinárodní účetní standardy nemají úpravu pouze pro pacht obchodního závodu, z toho důvodu se pro správné zobrazení pachtu využívá úprava IFRS 16, jež se věnuje leasingům. Mezinárodní účetní standardy neumožní stranám si vybrat, kdo bude majetek odpisovat. Právo odpisovat majetek je dáno na základě klasifikace leasingu. Dále mezinárodní standardy nedovolují vykázat pacht obchodního závodu jako celek, musí se vykazovat jednotlivá aktiva samostatně.

České účetní standardy upravují pacht obchodního závodu ve standardu č. 011 – Operace s obchodním závodem. Tento standard upravuje přesné vykazování pachtu obchodního závodu i příslušné účty, na které se zanesou. Právo na odpisování majetku může náležet oběma stranám, záleží na konkrétní domluvě stran.

Česká účetní legislativa ocení pachtýři majetek ve stejné výši jako je zachyceno u propachtovatele. Mezinárodní standardy v tomto ohledu lépe zachycují skutečnost, jelikož umožňují pachtýři ocenit majetek pomocí reálné hodnoty (tzv. fair value), která se stanoví pomocí ocenění znalce. Tato skutečnost má dopad na vývoj bilanční sumy u pachtýře. Ta je zobrazena v následujícím grafu.



Graf 1: Vývoj bilanční sumy společnosti XY (v Kč)

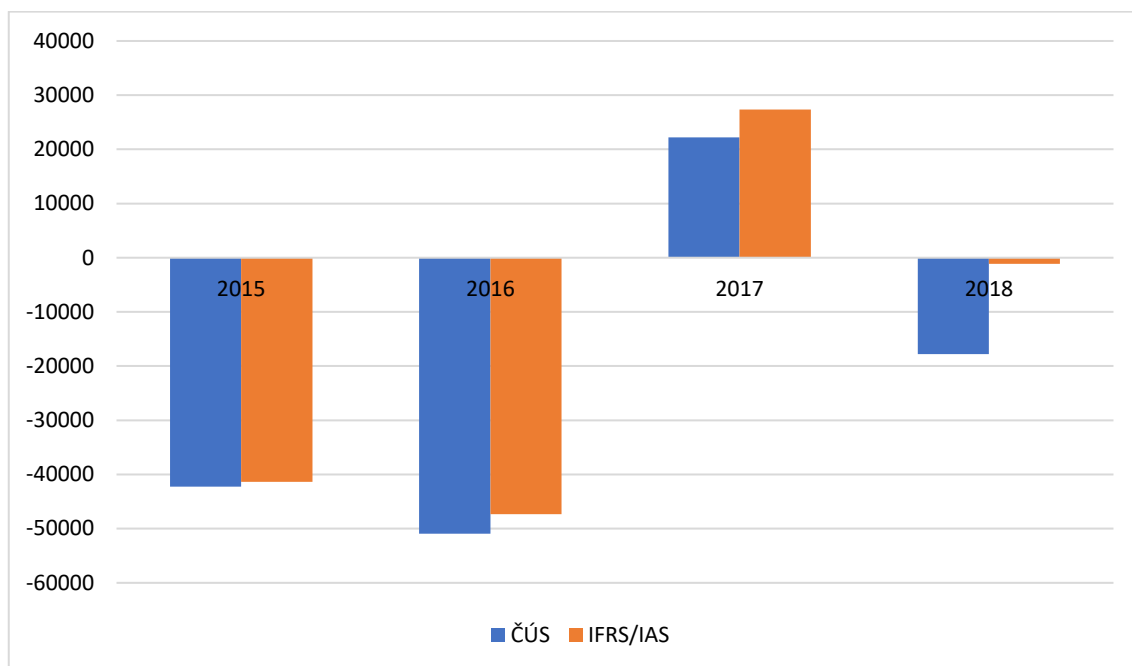


Zdroj: Vlastní zpracování

Bilanční suma, která je zobrazena pomocí Českých účetních standardů, je vyšší než bilanční suma zobrazena pomocí IFRS 16. Tento jev se dá odůvodnit rozdílnou výší účetních odpisů, které snižují hodnotu propachtovaných aktiv a rozdílným oceněním pronajatých aktiv. U Českých účetních standardů jsou aktiva oceněna dle zůstatkové ceny, kterou nám propachtovatel předal, zatímco u IFRS jsou aktiva oceněna reálnou hodnotou. Z této hodnoty se počítají i odpisy.

Oba standardy nemají dopad pouze na vývoj bilanční sumy, ale také i na vývoj výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření zachycený pomocí IFRS/IAS je vyšší než výsledek hospodaření pomocí ČÚS. Příčinou jsou především nižší odpisy, které vychází z reálné hodnoty aktiva. Dalším nákladem, který má IFRS/IAS navíc, jsou nákladové úroky z leasingu, avšak i přes tento fakt stále vychází výsledek hospodaření zobrazený pomocí IFRS/IAS vyšší. Vývoj výsledků hospodaření je zachycen v následujícím grafu.

Graf 2: Vývoj výsledku hospodaření u pachtýře (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nezobrazují úpravu pachtu obchodního závodu přímo, proto je možné se od standardu odchylovat. Možnou další překážkou pro účetní jednotku je jasná klasifikace leasingu – často se jednotka ocitne v situaci, kdy klasifikaci nelze s přesností určit.

Z analýzy dopadu pachtu a leasingu obchodního závodu podle obou úprav se nedá přesně posoudit, která z úprav zachycuje pacht obchodního závodu z pohledu účetní jednotky lépe. Z hlediska daňové úspory účetní jednotky je výhodnější vykazovat pacht obchodního závodu dle ČÚS, avšak z hlediska některých uživatelů obchodní závěrky (zaměstnanci, potenciální investoři, banky a další) je prospěšnější úprava pachtu obchodního závodu pomocí IFRS/IAS. Klady této úpravy využijí například zahraniční potenciální investoři, kteří se lépe orientují v účetní závěrce. Úprava podle IFRS/IAS přináší také menší zadluženost podniku. Ovšem lze tvrdit, že obě úpravy dodržují podmínku věrného a pozitivního obrazu účetnictví. U obou úprav dojde k vyřazení propachtovaných položek z účetnictví propachtovatele a vytvoření pohledávky v odpovídající výši. Následně pachtýř zařadí tyto položky do svého účetnictví a vykáže závazek vůči propachtovateli.

Ke konci této kapitoly je důležité podotknout, že změnit vykazování účetních operací upravené českou legislativou na úpravu pomocí IFRS/IAS není snadné. Pro účetní jednotku je to obtížný a dlouhodobý proces, avšak uživatelům účetních závěrek přinese řadu výhod.

## 10 Závěr

Hlavním cílem předkládané bakalářské práce bylo zachycení účetních operací, které se zabývaly pachtem obchodního závodu či jeho části dle ČÚS č. 011 – Operace s podnikem, včetně vazby na daňové a právní aspekty těchto operací. Účetní operace byly dále zobrazeny v komparaci leasingu dle IAS/IFRS s dopadem do účetních výkazů. Vybraná teoretická východiska byla aplikována u vybraného podnikatelského subjektu.

V literární rešerši byly představeny základní pojmy a rovněž odlišnosti mezi pachtem a nájem a jejich daňovými dopady. Rovněž zde byla zachycena problematika mezinárodního výkaznictví dle IFRS/IAS, především standardu IFRS 16, jenž se věnuje leasingům. Standard IFRS 16 vstoupil do platnosti od 1. 1. 2019 a nahradil standard IAS 17 věnovaný leasingům. V této části jsou popsány základní pojmy týkající se leasingu, základní klasifikace leasingů a faktory, jež vedou k jednotlivým klasifikacím. Důležitou součástí se stalo zobrazení pachtu obchodního závodu ve výkazech z pohledu propachtovatele i pachtýře.

Další výklad se zaměřil na úpravu pachtu obchodního závodu dle české legislativy, konkrétně pomocí Českého účetního standardu č. 011 – Operace s podnikem. Česká úprava nám jasně ukazuje způsob zachycení pachtu obchodního závodu oproti úpravě mezinárodní, včetně příslušných účtových skupin, na které má být účetní operace vykázány.

Poznatky zachycené v literární rešerši byly aplikovány při zachycení pachtu obchodního závodu u firmy XY, která vystupuje v tomto vztahu jako pachtýř. Nejprve došlo k charakteristice vybraného podniku a následně k zachycení pachtu obchodního závodu dle Českých účetních standardů z pohledu pachtýře i propachtovatele. Ve smlouvě o pachtu obchodního závodu se uvedlo právo pachtýře na odpisování majetku. Prvně došlo k vyřazení majetku u propachtovatele, následně se vytvořily pohledávky za pachtýřem ve výši propachtovaného majetku. Pachtýř zahrnul majetek do svého účetnictví a zachytí závazek za propachtovatelem ve stejné výši.

Druhá část práce se zabývá vykázáním pachtu obchodního závodu pomocí standardu IFRS 16. Při tomto standardu došlo k pronajmutí každého aktiva samostatně, jelikož standard neumožňuje závod pronajmout jako celek. U každého aktiva se klasifikuje druh leasingu, zda se jedná o finanční či operativní. Všechny pronajatý majetek byl klasifikován jako finanční leasing. U aktiv se vypočetla implicitní úroková míra a na základě této míry

byly sestaveny splátkové kalendáře. Z pohledu pronajímatele splátka zahrnovala snížení pohledávky za nájemcem a úrokové výnosy. U pachtýře byla aktiva vykázána pomocí čisté současné hodnoty minimálních leasingových plateb při vypočtené implicitní úrokové míře. Dále byly vypočteny splátkové kalendáře, kde je z pohledu nájemce zobrazeno snížení závazku za propachtovatelem a nákladové úroky. Nájemce tyto skutečnosti zachytil do svého účetnictví.

V závěru byla provedena analýza dopadu pachtu obchodního závodu na jednotlivé položky rozvahy a vývoj výsledku hospodaření. Na základě provedené analýzy bylo navrženo doporučení pro účetní jednotku týkající se vykazování pachtu obchodního závodu.

# 11 Seznam použité literatury

1. Brychta I., Bulla M., Krupová T., Kuchařová T., Pilařová I., Pšenková Y. & Strouhal J. (2018). *Účetnictví podnikatelů 2018*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
2. Dvořáková, D. (2017). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks.
3. Hruška, V. (2016). *Český účetní standard pro podnikatele č. 011 – Operace s obchodním závodem*. Účetnictví (26–39).
4. Hulmák, M. a kol. (2014). *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§2055-3014). Komentář*. Praha: C. H. Beck.
5. Kabelková, E. & Dejlová, H. (2013). *Nájem a pacht v novém občanském zákoníku. Komentář*. Praha: C. H. Beck.
6. Knápková, A. a kol. (2017)., *Finanční analýza komplexní průvodce s příklady*. Praha: Grada Publishing.
7. Krupová, L. (2017). *Leasingy podle IFRS*. Praha: Vox a. s.
8. Líbal, T. (2018). *Účetnictví principy a techniky* (5. aktualizované vydání). Praha: Institut certifikace účetních, a. s.
9. Ryneš, P. (2019). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka* (19. aktualizované vydání). Olomouc: ANAG.
10. Šrámková, A. & Křivánková, M. (2017). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* (Praktické aplikace). Praha: Institut certifikace účetních, a. s.
11. Valouch, P. (2012). *Leasing v praxi: praktický průvodce*. (5. aktualizované vydání). Praha: Grada Publishing.
12. Vychopenš, J. (2018). *Nemovitě věci v podnikání*, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR.

## Internetové zdroje

13. Advokátní kancelář Sofie Podnikavá (2013). *Nový občanský zákoník: Pacht. Tak trochu jiný nájem*. [online]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/podnikani/275262-novy-obcansky-zakonik-pacht-tak-trochu-jiny-najem>.
14. Brychta, I. (2014). *Pacht obchodního závodu*. [online]. Dostupné z: [https://www.du.cz/33/pacht-obchodniho-zavodu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh\\_Le1K1-iiUxUewwrBeAkw/?uri\\_view\\_type=1](https://www.du.cz/33/pacht-obchodniho-zavodu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh_Le1K1-iiUxUewwrBeAkw/?uri_view_type=1).

15. *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatele-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>.
16. Lorenc, M. (2013). *Závěrečná práce – metodika* [online]. Dostupné z: <https://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>.
17. PWC [PricewaterhouseCoopers], (2016). *A study on the impact of lease capitalisation*. [online]. Dostupné z: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-a-study-on-the-impact-of-lease-capitalisation.pdf>.
18. *Účetní osnova* [online]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>.
19. *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*. [online]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#f5112093>.
20. *Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník (nový)*. [online]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89?text=>.

## 12 Seznam tabulek

Tabulka 1: Srovnání nájmu a pachtu .....	5
Tabulka 2: Zaúčtování převodu pachtu obchodního závodu u propachtovatele .....	8
Tabulka 3: Účtování přijetí pachtu obchodního závodu u pachtýře .....	8
Tabulka 4: Odpisování majetku .....	9
Tabulka 5: Účtování pachtovného u propachtovatele.....	9
Tabulka 6: Účtování pachtovného u pachtýře .....	9
Tabulka 7: Odpisování oceňovacího rozdílu a goodwillu u propachtovatele.....	9
Tabulka 8: Odpisování oceňovacího rozdílu a goodwillu u pachtýře .....	10
Tabulka 9: Účtování ukončení pachtu u propachtovatele.....	10
Tabulka 10: Účtování ukončení pachtu u pachtýře .....	10
Tabulka 11: Srovnání finančního a operativního leasingu .....	21
Tabulka 12: Majetek spojený s pachtem obchodního závodu .....	28
Tabulka 13: Základní údaje o dlouhodobém majetku .....	28
Tabulka 14: Přehled opravek k 1. 9. 2015 .....	28
Tabulka 15: Odpisový plán propachtovaného majetku od roku 2015 do 2020 .....	29
Tabulka 16: Zaúčtování převodu majetku u propachtovatele.....	29
Tabulka 17: Platby pachtovného z pohledu propachtovatele .....	30
Tabulka 18: Zachycení pachtu obchodního závodu u pachtýře.....	31
Tabulka 19: Rozvaha společnosti XY k 31. 12. 2015 v tis. Kč .....	32
Tabulka 20: Zachycení platby pachtovného u pachtýře společnosti XY.....	32
Tabulka 21: Zjednodušené rozvahy společnosti XY .....	34
Tabulka 22: Účtování ukončení pachtu obchodního závodu.....	35
Tabulka 23: Charakteristika aktiv do 1. 9. 2018.....	36
Tabulka 24: Charakteristika aktiv od 1. 9. 2018.....	37
Tabulka 25: Klasifikace leasingu.....	38
Tabulka 26: Roční splátkový kalendář svozových vozů u pronajímatele (v Kč).....	39
Tabulka 27: Roční splátkový kalendář kontejnerů z pohledu pronajímatele (v Kč) .....	39
Tabulka 28: Čistá investice do leasingu do 1. 9. 2018 .....	39
Tabulka 29: Čistá investice do leasingu po prosloužení smlouvy od 1. 9. 2018.....	39
Tabulka 30: Počátek pachtu obchodního závodu z pohledu propachtovatele (v Kč).....	40
Tabulka 31: Zachycení pravidelných splátek z leasingu bez DPH v Kč .....	40
Tabulka 32: Ukončení pachtu k 1. 9. 2020 .....	41



Tabulka 33: Reálné hodnoty a současné hodnoty splátek .....	42
Tabulka 34: Roční splátkový kalendář svozových vozů z pohledu nájemce .....	42
Tabulka 35: Roční splátkový kalendář velkoobj. kontejnerů z pohledu nájemce .....	42
Tabulka 36: Roční odpisy u nájemce.....	43
Tabulka 37: Zachycení finančního leasingu u nájemce.....	43
Tabulka 38: Zachycení pravidelných leasingových plateb u nájemce v prvním roce ....	43
Tabulka 39: Rozčlenění budoucích minimálních plateb dle splatnosti .....	44
Tabulka 40: Zjednodušené rozvahy společnosti XY pomocí IFRS 16.....	44
Tabulka 41: Účtování ukončení pachtu obchodní závodu.....	45

## 13 Seznam obrázků

Obrázek 1: Znázornění pachtu obchodního závodu .....	7
Obrázek 2: Určení, zda se jedná o leasing .....	15
Obrázek 3: Operativní leasing .....	20
Obrázek 4: Finanční leasing .....	21

## 14 Seznam grafů

Graf 1: Vývoj bilanční sumy společnosti XY (v Kč) .....	47
Graf 2: Vývoj výsledku hospodaření u pachtýře (v Kč).....	48

# 15 Přílohy

## Příloha 1: Účetní osnova

Vytvořilo: www.uctovani.net

### ÚČETNÍ OSNOVA

VČETNĚ AKTUALIZACE DLE NOVELY ÚČETNICTVÍ PLATNÉ OD 1.1.2016

<p><b>0. Účtová třída - Dlouhodobý majetek (A)</b></p> <p><b>012</b> - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje <b>A</b></p> <p><b>013</b> - Software <b>A</b></p> <p><b>014</b> - Ocenitelná práva <b>A</b></p> <p><b>015</b> - Goodwill <b>A</b></p> <p><b>019</b> - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek <b>A</b></p> <p><b>021</b> - Stavby <b>A</b></p> <p><b>022</b> - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí <b>A</b></p> <p><b>025</b> - Pěstitelské celky trvalých porostů <b>A</b></p> <p><b>026</b> - Dospělá zvířata a jejich skupiny <b>A</b></p> <p><b>029</b> - Jiný dlouhodobý hmotný majetek <b>A</b></p> <p><b>031</b> - Pozemky <b>A</b></p> <p><b>032</b> - Umělecká díla a sbírky <b>A</b></p> <p><b>041</b> - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku <b>A</b></p> <p><b>042</b> - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku <b>A</b></p> <p><b>051</b> - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek <b>A</b></p> <p><b>052</b> - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek <b>A</b></p> <p><b>053</b> - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek <b>A</b></p> <p><b>061</b> - Podíly v ovládaných a řízených osobách <b>A</b></p> <p><b>062</b> - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem <b>A</b></p> <p><b>063</b> - Ostatní cenné papíry a podíly <b>A</b></p> <p><b>065</b> - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti <b>A</b></p> <p><b>066</b> - Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoby, podstatný vliv <b>A</b></p> <p><b>067</b> - Ostatní půjčky <b>A</b></p> <p><b>069</b> - Jiný dlouhodobý finanční majetek <b>A</b></p> <p><b>072</b> - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje <b>P*</b></p> <p><b>073</b> - Oprávky k softwaru <b>P*</b></p> <p><b>074</b> - Oprávky k ocenitelným právům <b>P*</b></p> <p><b>075</b> - Oprávky ke goodwillu <b>P*</b></p> <p><b>079</b> - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku <b>P*</b></p> <p><b>081</b> - Oprávky ke stavbám <b>P*</b></p> <p><b>082</b> - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí <b>P*</b></p> <p><b>085</b> - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů <b>P*</b></p> <p><b>086</b> - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům <b>P*</b></p> <p><b>089</b> - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku <b>P*</b></p> <p><b>091</b> - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku <b>P*</b></p> <p><b>092</b> - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku <b>P*</b></p> <p><b>093</b> - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku <b>P*</b></p> <p><b>094</b> - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku <b>P*</b></p> <p><b>095</b> - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek <b>P*</b></p> <p><b>096</b> - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku <b>P*</b></p> <p><b>097</b> - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku <b>P*</b></p> <p><b>098</b> - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku <b>P*</b></p> <p><b>1. Účtová třída - zásoby (A)</b></p> <p><b>111</b> - Pořízení materiálu <b>A</b></p> <p><b>112</b> - Materiál na skladě <b>A</b></p> <p><b>119</b> - Materiál na cestě <b>A</b></p>	<p><b>121</b> - Nedokončená výroba <b>A</b></p> <p><b>122</b> - Polotovary vlastní výroby <b>A</b></p> <p><b>123</b> - Výrobky <b>A</b></p> <p><b>124</b> - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny <b>A</b></p> <p><b>131</b> - Pořízení zboží <b>A</b></p> <p><b>132</b> - Zboží na skladě a v prodejnách <b>A</b></p> <p><b>139</b> - Zboží na cestě <b>A</b></p> <p><b>151</b> - Poskytnuté zálohy na materiál <b>A</b></p> <p><b>152</b> - Poskytnuté zálohy na zvířata <b>A</b></p> <p><b>153</b> - Poskytnuté zálohy na zboží <b>A</b></p> <p><b>191</b> - Opravná položka k materiálu <b>A</b></p> <p><b>192</b> - Opravná položka k nedokončené výrobě <b>A</b></p> <p><b>193</b> - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby <b>A</b></p> <p><b>194</b> - Opravná položka k výrobkům <b>A</b></p> <p><b>195</b> - Opravná položka ke zvířatům <b>A</b></p> <p><b>196</b> - Opravná položka ke zboží <b>A</b></p> <p><b>197</b> - Opravná položka k zálohám na materiál <b>A</b></p> <p><b>198</b> - Opravná položka k zálohám na zboží <b>A</b></p> <p><b>199</b> - Opravná položka k zálohám na zvířata <b>A</b></p> <p><b>2. Účtová třída - finanční účty (A+P)</b></p> <p><b>211</b> - Pokladna <b>A</b></p> <p><b>213</b> - Ceniny <b>A</b></p> <p><b>221</b> - Bankovní účty <b>A</b></p> <p><b>231</b> - Krátkodobé bankovní úvěry <b>P</b></p> <p><b>232</b> - Eskontní úvěry <b>P</b></p> <p><b>241</b> - Emitované krátkodobé dluhopisy <b>P</b></p> <p><b>249</b> - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci <b>P</b></p> <p><b>251</b> - Registrované majetkové cenné papíry k obchodování <b>A</b></p> <p><b>252</b> - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly <b>A</b></p> <p><b>253</b> - Registrované dluhové cenné papíry k obchodování <b>A</b></p> <p><b>255</b> - Vlastní dluhopisy <b>A</b></p> <p><b>256</b> - Dluhové cenné papíry se splat. do 1 roku držené do splatnosti <b>A</b></p> <p><b>257</b> - Ostatní cenné papíry k obchodování <b>A</b></p> <p><b>258</b> - Krátkodobý finanční majetek <b>A</b></p> <p><b>261</b> - Peníze na cestě <b>A</b></p> <p><b>291</b> - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku <b>A</b></p> <p><b>3. Účtová třída - zúčtovací vztahy (A+P)</b></p> <p><b>311</b> - Pohledávky z obchodních vztahů <b>A</b></p> <p><b>312</b> - Směnky k inkasu <b>A</b></p> <p><b>313</b> - Pohledávky za eskontované cenné papíry <b>A</b></p> <p><b>314</b> - Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé <b>A</b></p> <p><b>315</b> - Ostatní pohledávky <b>A</b></p> <p><b>321</b> - Dodavatelé - závazky z obchodních vztahů <b>P</b></p> <p><b>322</b> - Směnka k úhradě <b>P</b></p> <p><b>324</b> - Přijaté provozní zálohy <b>P</b></p> <p><b>325</b> - Ostatní závazky <b>P</b></p> <p><b>331</b> - Zaměstnanci <b>P</b></p> <p><b>333</b> - Ostatní závazky vůči zaměstnancům <b>P</b></p> <p><b>335</b> - Pohledávky za zaměstnanci <b>A</b></p> <p><b>336</b> - Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění <b>P</b></p> <p><b>341</b> - Daň z příjmů <b>P</b></p> <p><b>342</b> - Ostatní přímé daně <b>P</b></p>	<p><b>343</b> - DPH - Daň z přidané hodnoty A+P</p> <p><b>345</b> - Ostatní daně a poplatky <b>P</b></p> <p><b>346</b> - Dotace ze státního rozpočtu <b>P</b></p> <p><b>347</b> - Ostatní dotace <b>P</b></p> <p><b>349</b> - Vyrovnavací účet pro DPH <b>A</b></p> <p><b>351</b> - Pohledávky - ovládající a řídicí osoba <b>A</b></p> <p><b>352</b> - Pohledávky - podstatný vliv <b>A</b></p> <p><b>353</b> - Pohledávky za upsané základní kapitál <b>A</b></p> <p><b>354</b> - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty <b>A</b></p> <p><b>355</b> - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva <b>A</b></p> <p><b>358</b> - Pohledávky za účastníky sdružení <b>A</b></p> <p><b>361</b> - Závazky - ovládající a řídicí osoba <b>P</b></p> <p><b>362</b> - Závazky - podstatný vliv <b>P</b></p> <p><b>364</b> - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku <b>P</b></p> <p><b>365</b> - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva <b>P</b></p> <p><b>366</b> - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti <b>P</b></p> <p><b>367</b> - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů <b>P</b></p> <p><b>368</b> - Závazky k účastníkům sdružení <b>P</b></p> <p><b>371</b> - Pohledávky z prodeje podniku <b>A</b></p> <p><b>372</b> - Závazky z koupě podniku <b>P</b></p> <p><b>373</b> - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací <b>A</b></p> <p><b>374</b> - Pohledávky z pronájmu <b>A</b></p> <p><b>375</b> - Pohledávky z emitovaných dluhopisů <b>A</b></p> <p><b>376</b> - Nakoupené opce <b>A</b></p> <p><b>377</b> - Prodané opce <b>P</b></p> <p><b>378</b> - Jiné pohledávky <b>A</b></p> <p><b>379</b> - Jiné závazky <b>P</b></p> <p><b>381</b> - Náklady příštích období <b>A</b></p> <p><b>382</b> - Komplexní náklady příštích období <b>A</b></p> <p><b>383</b> - Výdaje příštích období <b>P</b></p> <p><b>384</b> - Výnosy příštích období <b>P</b></p> <p><b>385</b> - Příjmy příštích období <b>A</b></p> <p><b>388</b> - Dohadné účty aktivní <b>A</b></p> <p><b>389</b> - Dohadné účty pasivní <b>P</b></p> <p><b>391</b> - Opravná položka k pohledávkám <b>A</b></p> <p><b>395</b> - Vnitřní zúčtování <b>A</b></p> <p><b>398</b> - Spojovací účet při sdružení <b>A</b></p> <p><b>4. Účtová třída - kapitálové účty a dlouhodobé závazky (P)</b></p> <p><b>411</b> - Základní kapitál <b>P</b></p> <p><b>412</b> - Emisní ažio <b>P</b></p> <p><b>413</b> - Ostatní kapitálové fondy <b>P</b></p> <p><b>414</b> - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků <b>P</b></p> <p><b>417</b> - Rozdíly z přeměn společností <b>P</b></p> <p><b>418</b> - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností <b>P</b></p> <p><b>419</b> - Změny základního kapitálu <b>P</b></p> <p><b>421</b> - Zákonný rezervní fond <b>P</b></p> <p><b>422</b> - Nedělitelný fond <b>P</b></p> <p><b>423</b> - Statutární fondy <b>P</b></p> <p><b>426</b> - Jiný výsledek hospodaření minulých let <b>P</b></p> <p><b>427</b> - Ostatní fondy <b>P</b></p> <p><b>428</b> - Nerozdělený zisk minulých let <b>P</b></p> <p><b>429</b> - Neuhrazená ztráta minulých let <b>P</b></p> <p><b>431</b> - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení <b>P</b></p> <p><b>451</b> - Rezervy podle zvláštních právních předpisů <b>P</b></p>
--	---	--

#### Vysvětlivky:

**A** = Aktiva (Aktiva jsou položky majetku. Přínosy aktiv se účtují na stranu MÁ DÁTI a úbytky na stranu DAL)

**P** = Pasiva (Pasiva jsou zdroje financování majetku. Přínosy pasiv se účtují na stranu DAL a úbytky na stranu MÁ DÁTI)

**P\*** = Oprávky jsou technicky pasiva vyčíslená na straně aktiv. Ve výkazech je vidíme v aktivech s mínusem - je to tím, že snižují hodnotu majetku, který je v aktivech. Tedy jedná se o korekci hodnoty aktiv. V rozvaze musí být VŽDY hodnota aktiv rovna hodnotě pasiv ( $\Sigma A = \Sigma P$ )

## ÚČETNÍ OSNOVA

- 452 - Rezerva na důchody a podobné závazky **P**
- 453 - Rezerva na daň z příjmů **P**
- 459 - Ostatní rezervy **P**
- 461 - Bankovní úvěry **P**
- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba **P**
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv **P**
- 473 - Emitované dluhopisy **P**
- 474 - Závazky z pronájmu **P**
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy **P**
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě **P**
- 479 - Jiné dlouhodobé závazky **P**

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka A+P
- 491 - Účet individuálního podnikatele **P**

### 5. Účtová třída - Náklady

- 501 - Spotřeba materiálu **N-DU**
- 502 - Spotřeba energie **N-DU**
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek **N-DU**
- 504 - Prodané zboží **N-DU**
- 511 - Opravy a udržování **N-DU**
- 512 - Cestovné **N-DU**
- 513 - Náklady na reprezentaci **N-DN**
- 518 - Ostatní služby **N-DU**
- 521 - Mzdové náklady **N-DU**
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti **N-DU**
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva **N-DU**
- 524 - Zákonné sociální pojištění **N-DU**
- 525 - Ostatní sociální pojištění **N-DN**
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele **N-DN**
- 527 - Zákonné sociální náklady **N-DU**
- 528 - Ostatní sociální náklady **N-DN**
- 531 - Daň silniční **N-DU**
- 532 - Daň z nemovitostí **N-DU**
- 538 - Ostatní daně a poplatky **N-DU**
- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **N-DU**
- 542 - Prodaný materiál **N-DU**
- 543 - Dary **N-DN**
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení **N-DU**
- 545 - Ostatní pokuty a penále **N-DN**
- 546 - Odpis pohledávky **N-DN**
- 548 - Ostatní provozní náklady **N-DU**
- 549 - Manka a škody z provozní činnosti **N-DU**
- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **N-DU**
- 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů **N-DU**
- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv **N-DN**
- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období **N-DU**
- 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku **N-DN**
- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti **N-DU**
- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti **N-DN**

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly **N-DU**
- 562 - Úroky **N-DU**
- 563 - Kurzové ztráty **N-DU**
- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů **N-DU**
- 566 - Náklady z finančního majetku **N-DU**

- 567 - Náklady z derivátových operací **N-DU**
- 568 - Ostatní finanční náklady **N-DU**
- 569 - Manka a škody na finančním majetku **N-DU**
- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv **N-DN**
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti **N-DN**
- 581 - Změna stavu nedokončené výroby **N-DU**
- 582 - Změna stavu polotovárů vlastní výroby **N-DU**
- 583 - Změna stavu výrobků **N-DU**
- 584 - Změna stavu zvířat **N-DU**
- 585 - Aktivace materiálu a zboží **N-DU**
- 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb **N-DU**
- 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku **N-DU**
- 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku **N-DU**
- 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti **N-DN**
- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná **N-DN**
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená **N-DN**
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů **N-DN**
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům **N-DN**
- 597 - Převod provozních nákladů **N-DU**
- 598 - Převod finančních nákladů **N-DU**
- 599 - Rezerva na daň z příjmu **N-DN**

### 6. Účtová třída - Výnosy

- 601 - Tržby za vlastní výroby **V**
- 602 - Tržby z prodeje služeb **V**
- 604 - Tržby za zboží **V**
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku **V**
- 642 - Tržby z prodeje materiálu **V**
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení **V**
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek **V**
- 648 - Ostatní provozní výnosy **V**
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů **V**
- 662 - Úroky **V**
- 663 - Kursové zisky **V**
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů **V**
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku **V**
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku **V**
- 667 - Výnosy z derivátových operací **V**
- 668 - Ostatní finanční výnosy **V**
- 697 - Převod provozních výnosů **V**
- 698 - Převod finančních výnosů **V**

### 7. Účtová třída - Závěrkové a podrozvahové účty

- 701 - Počáteční účet rozvahový **Z**
- 702 - Konečný účet rozvahový **Z**
- 710 - Účet zisků a ztrát **Z**

Účetní osnova s odkazy na jednotlivé účty a jejich předkontace:



[uctovani.net/osnova](http://uctovani.net/osnova)

Nevíte jak něco začít? Vyhledejte vzor předkontace za pomoci

účtovního pomocníka



[uctovani.net/pomocnik](http://uctovani.net/pomocnik)

Zlepšete své znalosti z účetnictví v interaktivních online testech



[uctovani.net/testy](http://uctovani.net/testy)

#### Vysvětlivky:

**N-DU** = Nákladový Danově Uznatelný účet = tyto náklady můžeme odečíst od výnosů na daň z příjmu. **NÁKLADY** se ve většině případech účtují na stranu Má Dát.

**N-DN** = Nákladový Danově Neuznatelný účet = tyto náklady **NEMŮŽEME** odečíst od výnosů na daň z příjmu. **NÁKLADY** se ve většině případech účtují na stranu Má Dát.

**V** = Výnosový účet. Výnosy se ve většině případech účtují na stranu DAL.

**Z** = Závěrkový účet

Zdroj: [www.uctovani.net](http://www.uctovani.net)