

Vysoká škola: Vysoké učení technické v Brně

Akademický rok: 2006/2007

Fakulta: podnikatelská

Ústav: ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Dana Smejkalová

6208T090 - Podnikové finance a obchod

Ředitel ústavu v souladu se zákonem č. 111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů Vám zadává diplomovou práci s názvem:

Optimalizace vedení účetnictví ve vybrané firmě

Accounting Optimization in the Selected Firm

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce (zákon o účetnictví, zákon o dani z příjmů)

Analýza problému a současné situace (popis současného stavu vedení účetnictví, analýza požadavků na vedení účetnictví s ohledem na specifika firmy, závěrečná zjištění z analýzy)

Vlastní návrhy řešení (tvorba vnitropodnikových směrnic pro oblasti s nedostatečnou úrovní evidence, zajištění provázanosti vnitropodnikové evidence na účetnictví - například pomocí analytické evidence)

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Rozsah grafických prací:

dle potřeby

Rozsah původní zprávy:

cca 65 stran

Seznam odborné literatury:

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006. 6.vyd. Olomouc: Anag. 2006, 845 s. ISBN 80-7263-251-5

FIŠEROVÁ, E. Vnitřní předpisy účetní jednotky. Účetnictví v praxi 411999. 1.vyd. Adore s.r.o., 1999. ISSN 1211-7307

LOUŠA, F. Vnitřní podnikové směrnice v účetnictví. 3.vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. 112 s. ISBN 80-247-0762-4

Kolektiv autorů: Daně 2006. Praha: ASPI Publishing s.r.o. m 2006. 892 s. ISBN 80-7357-024-6

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Helena Hanušová, CSc.

Datum zahájení diplomové práce:

28. dubna 2006

Datum odevzdání diplomové práce:

25. května 2007



Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D
Ředitelka ústavu

Doc. Ing. Miloš Koch, CSc.
Děkan

V Brně dne: 23. března 2007

LICENČNÍ SMLOUVA
POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO
uzavřená mezi smluvními stranami:

1. Pan/paní

Jméno a příjmení: Dana Smejkalová

Bytem: U Studánky 157, 588 13 Polná

Narozen/a (datum a místo): 23.3.1979, Nové Město na Moravě

(dále jen „autor“)

a

2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta podnikatelská

se sídlem Kolejní 2906/4, 612 00, Brno

jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:

doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D., ředitelka Ústavu ekonomiky

(dále jen „nabyvatel“)

Čl. 1
Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):

- ☐ disertační práce
- ☒ diplomová práce
- ☐ bakalářská práce
- ☐ jiná práce, jejíž druh je specifikován jako

.....

(dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP: Optimalizace vedení účetnictví ve vybrané firmě

Vedoucí/ školitel VŠKP: Ing. Helena Hanušová

Ústav: ekonomiky

Datum obhajoby VŠKP: červen 2007

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v* :

× tištěné formě – počet exemplářů: 1

× elektronické formě – počet exemplářů : 1

* hodící se zaškrtněte

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.
3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

Článek 2

Udělení licenčního oprávnění

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizování výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
 - ☐ ihned po uzavření této smlouvy
 - ☒ 1 rok po uzavření této smlouvy
 - ☐ 3 roky po uzavření této smlouvy
 - ☐ 5 let po uzavření této smlouvy
 - ☐ 10 let po uzavření této smlouvy(z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

Článek 3

Závěrečná ustanovení

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne:

.....
Nabyvatel

.....
Autor

ABSTRAKT

Diplomová práce se zaměřuje na možné osobní náklady a seznamuje s jejich účetní a daňovou problematikou. Analyzuje daňovou účinnost nákladů a zachycení v účetním systému.

První část diplomové práce je zaměřena na ucelený přehled právní úpravy účetnictví v České republice, jeho podstaty a významu pro podnikání. Dále popisuje systém odměňování práce zaměstnanců prostřednictvím mzdy, platu a zaměstnaneckých výhod a objasňuje problematiku účtové skupiny 52-Osobní náklady spolu s jejich daňovými aspekty. Cílem diplomové práce je také definovat pojmy cestovní náhrady včetně aktuální právní úpravy.

ABSTRAKT

Thesis is focusing on the possible personal costs and is acquainting with their accounting and tax issues. It is analyzing the tax part of costs and their interception in accounting system.

First part of the thesis is focused on compact overview of legal definition of accounting in Czech Republic and its principles and purposes for business activities. Further is describing a system of remuneration via wages, salaries and employee's amenities and is explaining the group of accounts 52 – Personal costs issues in the connection with their tax aspects. The objective of diploma thesis is also defining mission allowances with relating valide.

Klíčová slova

Osobní náklady, účetnictví, cestovní náhrady, daňová uznatelnost

Keywords

Personal costs, accounting, mission allowances, tax admissibility

Bibliografická citace mé práce

SMEJKALOVÁ, D. *Optimalizace vedení účetnictví ve vybrané firmě*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2007. 139 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně podle pokynů
vedoucího diplomové práce a s použitím literatury, kterou uvádím v seznamu literatury
na konci této práce.

V Polné dne 6. května 2007

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat své vedoucí diplomové práce, paní Ing. Heleně Hanušové, CSc., za ochotu, vstřícnost a trpělivost, kterou mi věnovala. Mé poděkování rovněž patří Ing. Martině Hudečkové, která výrazně přispěla k předvedení dané problematiky v praxi.

Obsah

ÚVOD	11
1. CÍL PRÁCE	12
2. TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
2.1. Účetnictví	14
2.1.1. Vzájemná vazba účetního a daňového systému	22
2.1.2. Vztah účetnictví a základu daně z příjmů PO	24
2.2. Cestovní náhrady - právní východiska.....	25
3. AKTUALITY	27
3.1 Cestovní náhrady od 1.1.2007.	27
3.1.1. Cestovní náhrady - pracovní cesta vlastním vozidlem.....	35
3.1.2. Cestovní náhrady - tuzemská pracovní cesta	44
3.1.3. Cestovní náhrady - vedlejší výdaje v souvislosti s pracovní cestou	56
3.1.4. Cestovní náhrady - zahraniční pracovní cesty	65
3.1.5. Přehled změn platných pro zaměstnance uvedený v kostce	70
3.2. Přehled změn v zákoně o účetnictví.....	71
3.3. Nemocenské pojištění od 1. 1. 2007	72
4. PRAKTICKÁ ČÁST – POPIS SPOLEČNOSTI.....	75
4.1. Organizační struktura.....	77
5. PRAKTICKÁ ČÁST – ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU A NÁVRH ŘEŠENÍ.....	79
5.1. Účet 521 – mzdové náklady.....	79
5.2. Zhodnocení a navržení změn v oblasti mezd a náhrady mzdy	80
5.2.1. Účet 521/001 – Stálý pracovníci	81
5.2.2. Účet 521/002 – Vedlejší pracovní poměr	83
5.2.3. Účet 521/003 – Naturální mzda	87
5.2.4. Účet 521/004 – Ostatní plnění ve prospěch zaměstnanců.....	89
5.3. Zhodnocení a navržení změn pro účet 522	90
5.3.1. Účet 522/001 – Příjmy společníků s. r. o. z titulu závislé činnosti.....	92

5.3.2. Účet 522/002 – Příjmy za práci jednatelů s.r.o.	93
5.3.3. Účet 522/003 – Naturální plnění ve prospěch společníků s. r. o.	95
5.3.4. Účet 522/004 – Ostatní plnění ve prospěch společníků s.r.o.	96
5.4. Zhodnocení a navržení změn pro účet 524	96
5.4.1. Účet 524/001 – Pojistné na sociální zabezpečení	97
5.4.2. Účet 524/002 – Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.....	99
5.5. Zhodnocení a navržení změn pro účet 525	100
5.6. Zhodnocení a navržení změn pro účet 527	102
5.6.1. Účet 527/001 – Příspěvky na závodní stravování zaměstnanců, stravenky....	103
5.6.3. Účet 527/003 – Závodní preventivní lékařská péče a lékařské prohlídky	106
5.6.4. Účet 527/004 – Vzdělávání a rekvalifikace zaměstnanců	107
5.7. Účet 528 – Ostatní sociální náklady	108
6. CESTOVNÍ NÁHRADY	111
6.1. Zhodnocení a navržení změn v oblasti cestovních náhrad	111
6.2. Návrh vnitropodnikové směrnice pro cestovní náhrady.....	115
6.3. Posouzení výhodnosti cestovních náhrad	117
6.3.1. Výhodnost poskytování stravného	117
6.3.2. Výhodnost použití soukromého nebo služebního vozidla podnikatele.....	120
6.3.3. Rozdíl zaúčtování pracovní cesty služebním a soukromým vozidlem	121
7. ZÁVĚR.....	123
8. SEZNAM LITERATURY	126
8.1. Právní předpisy	127
9. SEZNAM PŘÍLOH.....	128

ÚVOD

Problematika optimalizace účetnictví patří k tématům, které jsou neustále předmětem zájmu podnikatelů. Z hlediska optimalizace vedení účetnictví je žádoucí, aby účastníci byli dostatečně informováni o platné právní úpravě vedení účetnictví.

Účetnictví je uspořádaná soustava informací, která v peněžním vyjádření zachycuje, měří a hodnotí hospodářskou činnost příslušného subjektu. Zachycuje stav a pohyb majetku a závazků, náklady a výnosy, příjmy a výdaje a výsledek hospodaření účetní jednotky. Výstupy z účetnictví slouží jako podklady pro sestavení finančních ukazatelů, na jejichž základě dochází k rozhodování o budoucích postupech řízení podniků, organizací a jiných ekonomických subjektů. Pro všechny hospodářské subjekty jsou údaje z účetnictví vhodným srovnávacím měřítkem mezi účastníky ekonomického dění.

Zavedení a dodržování správných postupů účtování ovlivňuje důvěryhodnost ukazatelů prezentovaných za celou naši republiku na mezinárodní úrovni.

Cílem této práce je optimalizace vedení účetnictví ve vybrané firmě. Protože jsem se již delší dobu věnovala účetnictví podnikatelských subjektů, chtěla bych si prohloubit a své znalosti a zkušenosti v této oblasti a vylepšit – zdokonalit vedení tohoto účetnictví. Společností s ručením omezeným stále více přibývá, a proto bych chtěla přispět k hlubšímu poznání problematiky týkající se účetnictví a zdanění těchto organizací a rozebrat případné kroky, se kterými by bylo vhodné počítat do budoucna.

Dílčím cílem je zaměření se na oblast poskytování cestovních náhrad. Od 1. 1. 2007 je účinný nový zákoník práce, který zrušil celou řadu právních předpisů, mimo jiné i zákon o cestovních náhradách, proto je toto téma nyní velice aktuální.

1. CÍL PRÁCE

Cílem této práce je optimalizace vedení účetnictví ve vybrané firmě. Protože jsem se již delší dobu věnovala účetnictví podnikatelských subjektů, chtěla bych si prohloubit a své znalosti a zkušenosti v této oblasti a vylepšit – zdokonalit vedení tohoto účetnictví.

V první části diplomové práce objasním základní předpisy a pojmy z oblasti účetnictví, daní z příjmů, sociálního a zdravotního pojištění a cestovních náhrad.

Pozornost budu věnovat problematice osobních a cestovních nákladů. Od 1. 1. 2007 je účinný nový zákoník práce, který zrušil celou řadu právních předpisů, mimo jiné i zákon o cestovních náhradách. Oblast poskytování cestovních náhrad je upravena přímo novým zákoníkem práce, a proto se zaměřím i na novou úpravu cestovních náhrad.

Zpracování mezd u zaměstnavatelů patří k velmi náročným činnostem. Touto prací bývá pověřena zpravidla mzdová účetní, i když toto funkční označení nemusí vždy odpovídat konkrétním podmínkám, daným velikostí a strukturou zaměstnavatele.

I při malém počtu zaměstnanců musí mzdová účetní – často zabezpečující i osobní (personální) a jinou agendu – obsáhnout značné kvantum vědomostí z oblasti pracovního práva, předpisů sociálního zabezpečení, zdravotního pojištění, daňových zákonů, účetnictví a řady jiných souvisejících oborů, jejichž obsah přímo nebo jen okrajově do oblasti mezd zasahuje.

V praktické části diplomové práce vysvětlím problematiku osobních nákladů, navrhnou možnosti členění účtů a kvantifikaci nákladů, které je možno účtovat v rámci účtové skupiny 52. Jako praktický model je použita konkrétní organizace a sice společnost s ručením omezeným.

Analyzuji náklady zachyceny na jednotlivých syntetických účtech. Posoudím jejich existenci u účetní jednotky, pokud ho účetní jednotka vykazuje, zhodnotím správnost účtování, případně navrhnou pro organizaci možné změny ke zlepšení vedení účetnictví.

U vybraných případů je provedeno srovnání možných způsobů řešení a navrženo řešení, které je pro sledovanou společnost, společníky, vybrané orgány společnosti, popř. i pro její zaměstnance nejvýhodnější.

Dílčím cílem, kterému se budu věnovat na závěr v praktické části je stanovení možností využití cestovních náhrad a jejich posouzení z daňového hlediska, jejich výhody jak na straně zaměstnanců tak na straně zaměstnavatelů. Smyslem je upozornit na možnost úspor odvodových povinností. Celá práce je orientována na společnost s ručením omezeným a posuzována ke stavu platnému k 1. 1. 2007.

Značná část textu je věnována osvětlení teoretických souvislostí a z hlediska účetnictví jsem se zaměřila zvláště na účtování cestovních náhrad, protože patří mezi náročnější, zejména pro obtížnost praktického naplňování zákonem daných požadavků.

Diplomová práce jako celek se může stát průvodcem při orientaci v daňové problematice osobních nákladů u společnosti s ručením omezeným.

V diplomové práci použiji metodu deskripce, protože touto snahou chci popsat zkoumanou problematiku. Použité účty jsou pouze doporučené, protože od 1. 1. 2003 je směrná účtová osnova pro podnikatele vymezena na bázi účtových skupin v příloze č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Syntetické a analytické účty si účetní jednotka volí sama ve svém účtovém rozvrhu sestaveném v mantinelech vymezených směrnou účtovou osnovou. V praxi se většina firem řídí již zažitými účty z minulosti, kdy takovéto označení účtů bylo povinné.

2. TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Chyb se dopouští většinou každý, kdo na něčem pracuje, protože nikdo není dokonalý. Dobré je vědět o možných zdrojích chyb, kontrolovat si svoji práci, popř. si ji nechat zkontrolovat jinými osobami. Jak je známo, díky tzv. provozní slepotě se chyby jiných odhalují snáze než chyby vlastní.

Příčin vzniku chyb v účetnictví je hned několik. Mezi ty obyčejné, lidské chyby patří např. přehlédnutí, chyby v počtech, selhání paměti apod. Výsledkem je např. to, že nejsou zaúčtovány všechny účetní případy nebo je jeden účetní případ zaúčtován dvakrát, v důsledku přehlédnutí jsou zaúčtovány nesprávné částky apod.

Závažnější chyby vznikají z důvodu neznalosti účetních, daňových aj. právních předpisů. Výsledkem může být nesprávný nebo nepřesný výklad některých jejich ustanovení, a tudíž i nesprávné zachycení některých skutečností v účetnictví. Při současné absenci kvalitního vnitřního kontrolního systému se na některé chyby přijde až v následujícím účetním období, např. při ověřování účetní závěrky auditorem nebo při daňové či jiné kontrole. Opravy chyb potom bývají složitější, protože je nutné je promítnout do celé řady účetních záznamů.

2.1. Účetnictví

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., se vztahuje na:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů.

Účetní jednotky účtují v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech nebo o výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření.

Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami zákona o účetnictví; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, zatímco o veškerých výdajích a příjmech účtují až v okamžiku jejich skutečného zaplacení nebo přijetí.

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden.

Účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů, přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení.

Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do účetních záznamů nesoucích souhrnnou informaci, takovými účetními záznamy jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v českém jazyce. Účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce jen tehdy, je-li splněna podmínka srozumitelnosti

Účetní jednotky jsou povinny v příslušném účetním období použít účetní metody ve znění platném na jeho počátku.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.

Účetní záznam

Jednoznačně je stanoveno, že účetní jednotky jsou povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek a dále jako soustavu účetních záznamů. Účetním záznamem se rozumí data, která jsou nositeli informací týkajících se předmětu účetnictví nebo jeho vedení. Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do účetních záznamů nesoucích souhrnnou informaci; takovými účetními záznamy jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka, výroční zpráva.

Věrný a poctivý obraz

Účetní jednotky jsou tedy povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Pokud lze volit mezi více možnostmi dané účetní metody, musí se zvolit ta metoda, která lépe vyjádří skutečný stav.

Jestliže ve výjimečných případech dojde k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s obecnou povinností věrného a poctivého obrazu účetnictví, lze zvolit jiné metody. Tyto pak účetní jednotka popíše v příloze k účetní závěrce.

Úplné a správné účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Proto také zákon o účetnictví hovoří o úplném účetnictví, účetní jednotka musí zaúčtovat v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestaví účetní závěrku a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané. Zdůrazněn je také předpoklad nepřetržitého pokračování v činnosti účetní jednotky - tj. nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí bránila v činnosti v dohledné budoucnosti.

Náležitosti účetních dokladů

V § 11 se upravují náležitosti účetního dokladu:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníci,
- peněžní částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Zákon také stanoví, že se účetní zápisy provádějí průběžně v účetním období tak, aby byly splněny povinnosti stanovené zákonem o účetnictví, případně i jinými právními předpisy, např. zákonem o DPH.

Účetní závěrka

Účetní závěrka tvoří nedílný celek a skládá se z:

- rozvahy (balance),
- výkazu zisku a ztráty,
- přílohy.

Obsah přílohy

V příloze účetní jednotka vysvětluje a doplňuje:

- - údaje obsažené v rozvaze a výsledovce,
- - informace k použití účetních metod,
- - skutečnosti, které poskytují další informace o podmínkách či situacích existujících ke konci rozvahového dne, a také těch, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.

Plný / zjednodušený rozsah

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky uvedené v § 20, pokud nemají povinnost auditu. Ministerstvo financí upraví uspořádání a označování a obsahové vymezení položek závěrky a rozsah sestavování účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem.

Účetní jednotky samozřejmě mohou sestavovat účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad. Nejde však o alternativní možnost, resp. nejde o účetní závěrku ve smyslu zákona o účetnictví.

Povinnost auditu

Účetní jednotky, které splňují podmínky uvedené v § 20, jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Jde o tyto účetní jednotky:

- a) akciové společnosti,
- b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:
 - úhrn rozvahy více než 40 mil. Kč; úhrnem rozvahy se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,
 - čistý obrat více než 80 mil. Kč; čistým obratem se pro účely tohoto zákona rozumí výnosy snížené o prodejní slevy, daň z přidané hodnoty a ostatní daně přímo spojené s obratem,
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců včetně případů pracovního vztahu člena k družstvu v průběhu účetního období, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu, je více než 50,
- c) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b), které jsou podnikateli, a to za podmínek podle písm. ,
- d) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) účtující v soustavě podvojného účetnictví za podmínek podle písm. b),
- e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Výroční zpráva

Daleko větší důraz je kladen na zpracování výroční zprávy. Povinně auditovaná účetní jednotka vyhotovuje také povinně výroční zprávu. Výroční zpráva obsahuje minimálně tyto informace:

- o minulém vývoji činnosti účetní jednotky a o jejím postavení nejméně za dvě bezprostředně předcházející účetní období,

- o skutečnostech, které poskytují informace o podmínkách či situacích, jež nastaly až po konci rozvahového dne,
- o předpokládaném budoucím vývoji činnosti účetní jednotky,
- o výdajích na činnost v oblasti výzkumu a vývoje,
- o pořizování vlastních akcií, zatímních listů a obchodních podílů, jakož i akcií, zatímních listů a obchodních podílů ovládající osoby,
- v rozsahu účetní závěrky za účetní období a výrok auditora o této účetní závěrce, nestanoví-li jinak zvláštní právní předpis, a v rozsahu účetní závěrky za bezprostředně předcházející dvě účetní období,
- požadované podle zvláštních právních předpisů,
- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku v zahraničí.

Součástí výroční zprávy může být i zpráva o auditu podle zvláštního právního předpisu. Povinnost ověřit výroční zprávu auditorem se posuzuje obdobně jako ověření účetní závěrky.

Rozvahový den

Podstatný je samozřejmě obecný přístup k ocenění k rozvahovému dni. Obecné účetní principy se mj. projeví v tom, že pro ocenění bereme v úvahu:

- jen zisky, které byly dosaženy,
- všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou nám známy do okamžiku sestavení účetní závěrky,
- všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je hospodářským výsledkem účetního období zisk nebo ztráta.

Závazky

Korekce vedoucí ke správnému ocenění se týká beze zbytku i závazků. Jestliže se při inventarizaci zjistí, že hodnota závazků je vyšší, popř. nižší než jejich výše v účetnictví, uvedou se závazky v účetnictví a v účetní závěrce v tomto zjištěném ocenění.

Syntetické a analytické účty

Účetní zápisy účtované na syntetických účtech hlavní knihy jsou podrobněji rozváděny v knihách analytických účtů.

Peněžní částky v knihách analytických účtů musí odpovídat příslušným souhrnným peněžním částkám obrátů nebo zůstatků syntetických účtů, k nimž se tyto účty vedou.

Prokazování shody účetních záznamů na syntetických a analytických účtech je u účetních jednotek, které vedou své účetnictví s využitím programu, jednoduché.

Shoda syntetických a analytických účtů je prokazována předvahou, která obsahuje počáteční a konečné zůstatky i obraty stran MD a Dal jak syntetických, tak analytických účtů, jsou-li ovšem částky analytických účtů sečteny.

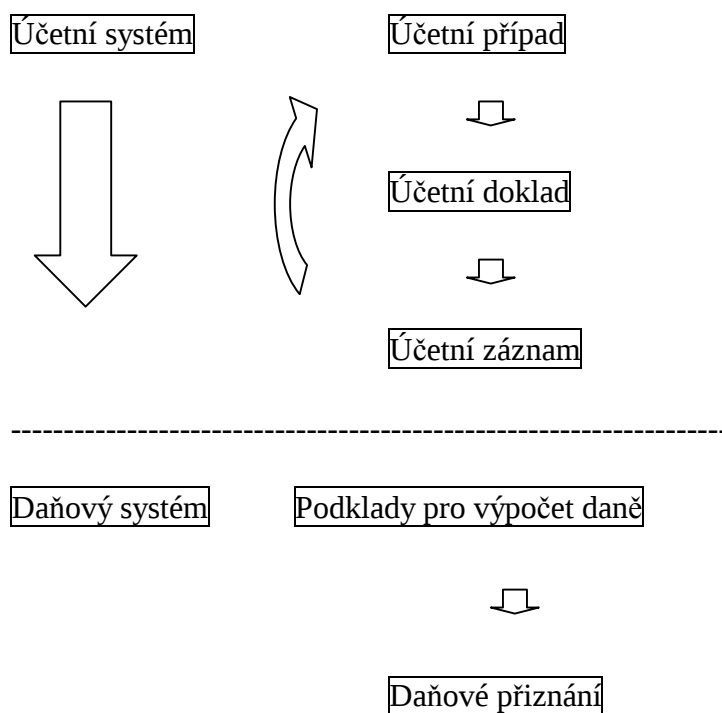
Kontrolní soupiska analytických účtů obsahuje podobně jako tabulková předvaha počáteční zůstatky, obraty stran MD a Dal a konečné zůstatky syntetických a analytických účtů.

Na prvním řádku je uveden počáteční zůstatek, obraty stran MD a Dal a konečný zůstatek syntetického účtu. Na dalších řádcích jsou uvedeny jednotlivé analytické účty a na posledním je uveden součet částek analytických účtů. Kontrola spočívá v porovnání shody částek na prvním a posledním řádku. U tabulek nezpracovaných programem vyžadují kontrolní orgány, aby byla správnost součtů zůstatků a obrátů analytických účtů prokázána kontrolními páskami.

2.1.1. Vzájemná vazba účetního a daňového systému

Informační tok vyjadřuje průchod účetní informace od jejího vzniku, přes její transformaci na daňovou informaci až po sestavení daňového přiznání, ve kterém jsou zahrnuty souhrnně všechny daňové informace za zdaňovací období.

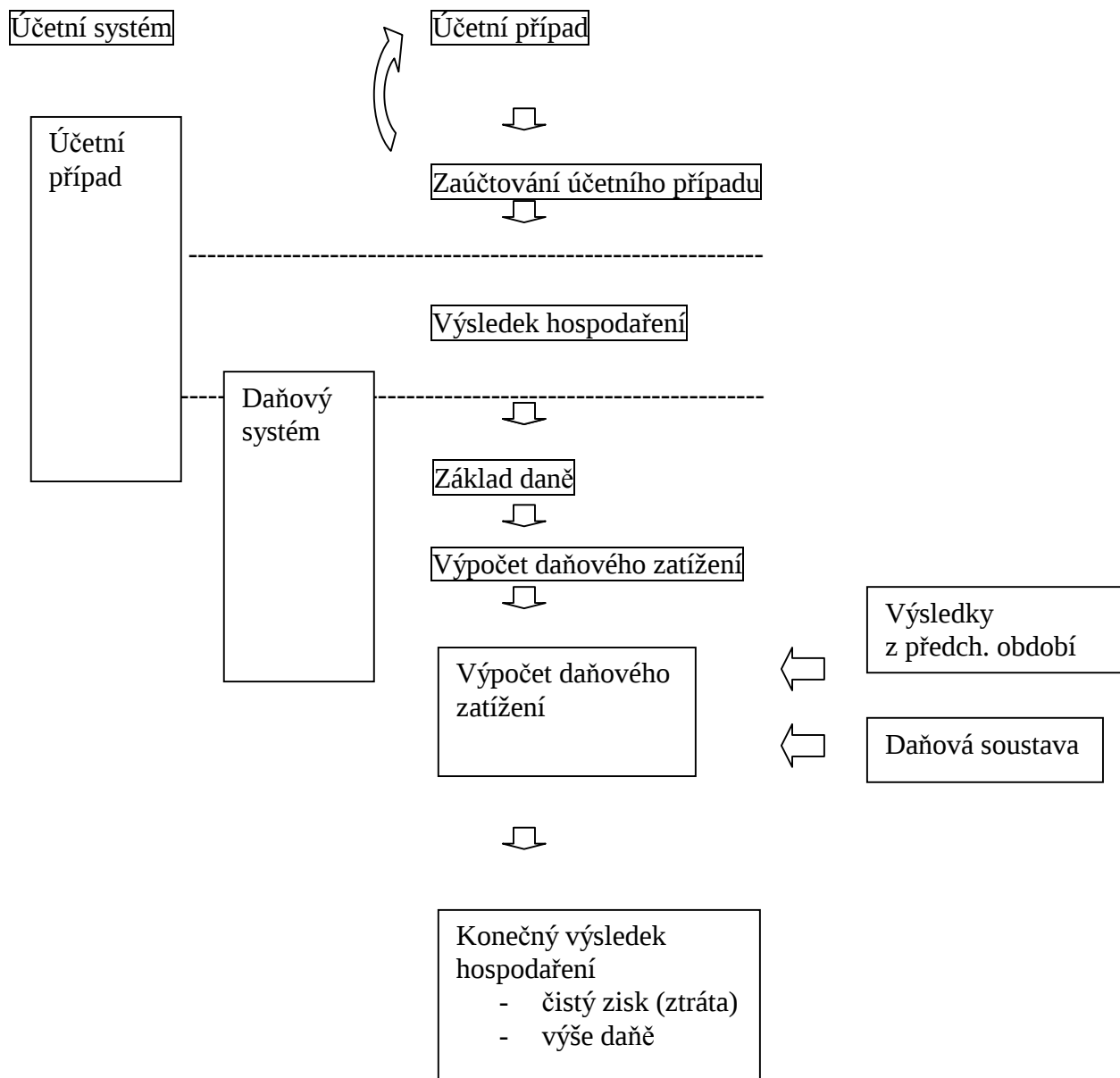
Schéma č. 1: Informační toky účetního a daňového systému



Pramen: autorka

Schéma č. 1 znázorňuje průchod účetní informace účetním systémem až do systému daňového, kde se mění v informaci daňovou s výstupem zahrnutým do daňového přiznání.

Schéma č. 2: Finanční toky účetního a daňového systému



Pramen: autorka

Schéma č. 2 znázorňuje finanční toky představující přechod výsledku hospodaření vyjádřený v peněžních jednotkách na daňový základ za účelem výpočtu daně.

Schéma č. 3: Obecné schéma výpočtu daně z příjmů u podnikatelských subjektů

	VEŠKERÉ PŘÍJMY
-	příjmy, které nejsou předmětem daně
=	příjmy, které podléhají dani
-	příjmy osvobozené od daně
-	příjmy nezahrnované do základu daně
-	uznané daňové náklady (výdaje) se souvisejícími příjmy
=	ZÁKLAD DANĚ
-	odčitatelné položky
=	ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ
x	sazba daně
=	DANĚ
-	slevy na dani
=	DANĚ PO SLEVĚ

Pramen: autorka

2.1.2. Vztah účetnictví a základu daně z příjmů PO

Jedině výsledky správně vedeného účetnictví mohou být podkladem pro sestavení základu daně a spočítání daňové povinnosti. Pro správné stanovení daňové povinnosti je proto nezbytné vycházet ze správného výsledku hospodaření, který je výstupem správného, úplného, průkazného, přehledného a srozumitelného účetnictví.

Aby se z účetního výsledku hospodaření stal základ daně, je třeba provést transformaci (úpravu účetního výsledku hospodaření). Není možné tento proces zjednodušovat tím, že účetní hospodářský výsledek bude považován za základ daně. Mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně je zásadní rozdíl. Účetní by měli již při běžném účtování nákladů a výnosů brát v úvahu daňové hledisko a členit nejen nákladové, ale i výnosové účty podle toho, zda se stávají či nestávají součástí

základu daně. Účetní jednotky by neměli šetřit na vzdělávání svých účetních, uvážlivě si vybírat své zástupce, účetní firmy a daňové poradce.

2.2. Cestovní náhrady - právní východiska

Náhrada výdajů, které zaměstnancům vznikají při pracovních cestách a cestách mimo pravidelné pracoviště, představuje pro zaměstnavatele nezanedbatelnou částku nákladů.

Způsob a výše poskytovaných cestovních náhrad je také předmětem celé řady kontrol prováděných zejména finančními úřady, které kontrolují správnost daňového základu, a také inspektoráty práce, které kontrolují dodržování pracovněprávních předpisů.

Problematika cestovních náhrad je poměrně obsáhlá a ekonomičtí pracovníci, kteří se jí zabývají, se musí seznámit s celou řadou právních předpisů. Zejména jde o tyto právní normy:

- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, který s účinností od 1. 1. 2007 nahradil zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách;
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; problematika cestovních náhrad je v tomto zákoně řešena zejména v ustanoveních:
 - § 6 odst. 7 písm. a), kde jsou uvedeny limity, do kterých nejsou cestovní náhrady předmětem daně ze závislé činnosti zaměstnanců,
 - § 24 odst. 2 písm. zh), který stanoví hranici cestovních náhrad ve vazbě na daňové náklady zaměstnavatele,
 - § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 - 4, kde jsou vymezeny odlišnosti uplatňování cestovních náhrad zaměstnanců a podnikajících fyzických osob;
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; podnikatelé musí při účtování o pracovních cestách dodržovat zákon o účetnictví a doklady, kterými prokazují jednotlivé nároky, musí mít náležitosti účetních dokladů stanovené § 11
- zákon č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním; podle tohoto zákona postupují zaměstnavatelé při zaměstnávání cizinců, zejména při volbě pracovního práva zainteresovaných států;

- pokyn D-300, kterým je stanoven jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů;
- prováděcí právní předpisy vydávané na základě zmocňovacího ustanovení § 189 zákoníku práce:
 - Ministerstvo práce a sociálních věcí v pravidelném (případně i mimořádném) termínu stanoví vyhláškou sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel, stravné při tuzemských pracovních cestách, průměrnou cenu PHM,
 - Ministerstvo financí v pravidelném (případně i mimořádném) termínu stanoví vyhláškou sazby základní náhrady sazeb zahraničního stravného,
 - vláda stanoví nařízením úhradu zvýšených životních nákladů pro zaměstnance, se kterými sjednává zaměstnavatel, který je neziskovou organizací, místo výkonu práce mimo území ČR.

Z výše uvedeného jsou základní ustanovení nové úpravy tyto:

1. Zákoník práce sedmá část § 151 - 190
2. Zákoník práce § 34 odst 2; § 42; § 43
3. Zákon o daních z příjmů § 6 odst. 7
4. Zákon o daních z příjmů § 24 odst. 2, písm. zh
5. Vazba na jiné, než zaměstnance § 24 odst. 2, písm. k

3. AKTUALITY

Cestovní náhrady od 1.1.2007

Od 1. 1. 2007 je účinný nový zákoník práce, který zrušil celou řadu právních předpisů, mimo jiné i zákon o cestovních náhradách. Oblast poskytování cestovních náhrad **je upravena přímo novým zákoníkem práce**, a to především v části sedmé.

I když mnoho ze zažitých principů vyplývajících ze zákona o cestovních náhradách platí i nadále, přináší nový zákoník práce hodně změn. V první řadě je nutné se seznámit s novou filozofií pro poskytování cestovních náhrad, podle které je upraveno poskytování náhrad **zvlášť** pro podnikatelskou sféru a **zvlášť** pro nepodnikatelskou sféru.

Přitom se v **nepodnikatelské** sféře postupuje tak, že jsou stanoveny **pouze odchylky** od úpravy platné pro podnikatelskou sféru.

Účetní pracovníci podnikatelské sféry se však musí seznámit s celým zákonem, neboť **limity** pro daňové účely jsou nastaveny pouze do výše náhrad poskytovaných zaměstnancům neziskových organizací.

Stejně tak účetní pracovníci nepodnikatelské sféry se musí seznámit s celým zákonem, neboť jsou v hlavě třetí (§173-181) stanoveny pouze odchylky od náhrad uvedených v hlavě druhé (§156 - §172) upravujících cestovní náhrady v podnikatelské sféře. To znamená, že podmínky poskytování náhrad zaměstnancům neziskových organizací, které se neliší, nejsou již v hlavě třetí zopakovány a platí ustanovení uvedená v hlavě druhé.

Nový zákoník práce vychází z obecné zásady, podle které má zaměstnavatel nést náklady spojené s výkonem práce. Pokud tedy zaměstnanci vzniknou při výkonu práce náklady, je zaměstnavatel povinen mu je uhradit.

Kdy lze poskytnout cestovní náhrady

Zákoník práce v §152 stanoví postup, podle kterého je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci cestovní náhrady, které vzniknou při:

1. pracovní cestě,
2. cestě mimo pravidelné pracoviště,
3. cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
4. přeložení,
5. přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
6. výkonu práce v zahraničí.

Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci náhrady v jiných případech, nepůjde o cestovní náhrady.

Pracovní cesta

Paragraf 42 zákoníku práce definuje pracovní cestu jako časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Ujednání o místě výkonu práce je jednou z povinných náležitostí pracovní smlouvy. V souladu s ustanovením § 34 musí být pracovní smlouva uzavřena písemně a musí obsahovat následující ujednání, jinak je neplatná:

- druh práce, který má zaměstnanec vykonávat,
- místo nebo místa výkonu práce; přitom počet míst výkonu práce a jejich rozsah není nijak omezen,
- den nástupu do práce.

Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby na pracovní cestu jen tehdy, jestli s tím zaměstnanec souhlasí. Zaměstnanec na pracovní cestě koná práci podle pokynů vedoucího zaměstnance, který ho na pracovní cestu vyslal.

Cesta mimo pravidelné pracoviště

Místo pravidelného pracoviště mohou sjednat zaměstnavatel a zaměstnanec v pracovní smlouvě. Pokud však místo pravidelného pracoviště nebylo sjednáno, považuje se za pravidelné pracoviště místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. V souladu se zákonem o cestovních náhradách bylo umožněno sjednat pravidelné pracoviště i jinou samostatnou dohodou, která nemusela být součástí pracovní smlouvy.

Ze znění nového zákoníku práce vyplývá, že od 1. 1. 2007 může být místo pravidelného pracoviště sjednáno pouze v pracovní smlouvě. Nově je také řešena situace, kdy mezi účastníky nebylo pro účely cestovních náhrad sjednáno pravidelné pracoviště a místo výkonu práce, které se považuje za pravidelné pracoviště, bylo v pracovní smlouvě sjednáno v širším rozsahu, než je jedna obec. Zákoník práce reaguje na tyto případy právní fikcí, že jde o takovou obec, ve které nejčastěji začínají pracovní cesty zaměstnance. V případě nejasností bude rozhodovat a podmínky pracovní cesty určovat zaměstnavatel.

Z uvedených skutečností vyplývá, že nový zákoník práce diferencuje mezi pracovní cestou a cestou mimo pravidelné pracoviště. Cestovní náhrady však zaměstnanci náleží za oba případy. Správné rozlišení může mít v pracovněprávních vztazích vliv na potřebu souhlasu zaměstnance s pracovní cestou, jak to potvrzuje následující příklad.

Zaměstnanec pan Zuna má v pracovní smlouvě sjednáno místo výkonu práce - obec Nový Jičín a pravidelné pracoviště Nový Jičín, Smetanova 12. Zaměstnanec bude vyslán k výkonu práce dne 11. 12. 2007 do Ostravy a dne 14. 12. 2007 do Nového Jičína, Antonínská 151.

- V případě cesty do Ostravy je zaměstnanec na pracovní cestě, neboť byl ve smyslu ust. §42 zákoníku práce zaměstnavatelem vyslán k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance jen na základě vzájemné dohody. Zaměstnanci budou náležet cestovní náhrady.
- V případě cesty do Nového Jičína, Antonínská 151, bude zaměstnanec plnit pracovní úkoly mimo pravidelné pracoviště (mimo adresu Nový Jičín, Smetanova 12). V uvedeném případě se však nebude jednat o pracovní cestu a k

vyslání zaměstnance nebude zapotřebí jeho souhlasu, neboť k takovému výkonu práce (v obci Nový Jičín) se zavázal v pracovní smlouvě. Zaměstnanec bude mít nárok na cestovní náhrady.

Nová právní úprava přinesla pozitivní změny i pro ty zaměstnance, kteří měli v pracovní smlouvě sjednáno místo výkonu práce v širším rozsahu a jejichž pravidelné pracoviště nebylo sjednáno (případně bylo sjednáno v širším rozsahu než jedna obec).

- a. Právní úprava platná do 31. 12. 2006 - zaměstnanec pan Holý měl v pracovní smlouvě sjednáno místo výkonu práce: Zlínský kraj. Pravidelné pracoviště pro účely poskytování cestovních náhrad nebylo dohodnuto. Zaměstnanec vykonával časté cesty, které začínaly ve Zlíně. Podle zákona o cestovních náhradách vznikl zaměstnanci nárok na cestovní náhrady až v případě, kdy vykonal pracovní cestu mimo Zlínský kraj.
- b. Od 1. 1. 2007 zákon stanoví právní fikci, že jde o takovou obec, kde nejčastěji začínají pracovní cesty zaměstnance (v popisovaném příkladě ve městě Zlín). To znamená, že pokud pan Holý z pracovních důvodů vyjede ze Zlína, bude mít nárok na cestovní náhrady. Nová právní úprava je určitě spravedlivá, zejména s ohledem na možnost sjednat místo či místa výkonu práce bez jakéhokoli omezení.



Mimořádný výkon práce

Od 1. 1. 2007 lze také poskytovat výdaje vzniklé zaměstnanci při cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště. Tato změna je dobrou zprávou pro celou řadu zaměstnanců, z charakteru jejichž práce vyplývá potřeba vykonávat práci i mimo rozvrh směn, jde např. o opraváře, veterináře apod. Toto nové ustanovení zákoníku práce bude možné využít také v případech, kdy byl zaměstnanec z naléhavých pracovních důvodů odvolán z řádné dovolené. Uvedený postup byl doporučovaný i v minulosti, ale jelikož pro toto řešení nebyla právní opora, vyvolával ze strany účetních pochybnosti a diskuze.

Postup uplatňovaný do 31. 12. 2006, tj. před účinností nového zákoníku práce - pan Nový pracoval jako opravář. V pracovní smlouvě měl sjednáno pravidelné pracoviště: Jablunka 25. Pokud byla např. z důvodu nutné opravy v nočních hodinách potřebná přítomnost pana Nového v místě jeho pravidelného pracoviště, nebyl při cestě do místa pravidelného pracoviště na pracovní cestě a neměl nárok na cestovní náhrady. Zákon o cestovních náhradách sice v podnikatelské sféře dovoľoval poskytnutí náhrad nad rámec zákona, ale se všemi daňovými důsledky: vyloučení nadlimitních výdajů ze základu daně zaměstnavatele a zvýšení zdanitelného příjmu zaměstnance. Od 1. 1. 2007 lze při uvedených cestách zaměstnanci poskytnout cestovní náhrady.

Vysílání zaměstnance (§153)

Zaměstnance vysílá na pracovní cestu zaměstnavatel, který určuje všechny podmínky rozhodné pro výši cestovních náhrad, zejména dobu a místo nástupu a ukončení pracovní cesty, místo plnění pracovních úkolů, způsob dopravy a ubytování.

Zaměstnavatel je povinen přihlížet k oprávněným zájmům zaměstnance. Zaměstnanec není oprávněn cokoli jednostranně měnit. Podmínky, za kterých bude pracovní cesta vykonána, určí zaměstnavatel písemně před vysláním zaměstnance na pracovní cestu.

Cestovní příkaz

Zákon nenařizuje žádný obecně závazný tiskopis cestovních příkazů. Účetní jednotka si může zakoupit tiskopis, který je volně v prodeji, nebo si může podle provozních podmínek ve firmě cestovní příkaz sama vytvořit.

Určování podmínek pracovní cesty písemnou formou má značný význam, přihodí-li se zaměstnanci úraz či škoda. V případě písemné formy je možné prokázat, zda skutečně šlo o pracovní cestu a za jakých podmínek měla být podle nařízení zaměstnavatele vykonána. Při prošetřování okolností, za kterých škoda vznikla, budou okolnosti vzniku škody porovnány s příkazem zaměstnavatele.

Pokud nastanou změny v podmínkách pracovní cesty z důvodu nepředvídatelných okolností (např. z důvodu nemoci, povětrnostních podmínek apod.), je i v těchto případech nutný dodatečný souhlas zaměstnavatele. Nový zákoník práce nevyžaduje písemnou formu vysílání zaměstnance v případech, kdy jsou vzhledem k okolnostem práva zaměstnance na cestovní náhrady nezpochybnitelné. S tímto postupem však musí zaměstnanec souhlasit. Písemné vysílání zaměstnance je výhodné zejména pro zaměstnance a může být důležité pro pozdější důkazní řízení při nečekané události.

Cestovní příkaz by měl obsahovat tyto údaje:

- zahájení pracovní cesty (místo, den, hodina; u zahraniční pracovní cesty: přechod české státní hranice, při letecké přepravě odlet letadla),
- místo výkonu práce,
- dobu trvání,
- způsob dopravy (firemní automobil, soukromý automobil, vlak, autobus, letadlo apod.),
- ukončení pracovní cesty (místo, den, hodina; u zahraniční pracovní cesty: přechod české státní hranice, při letecké přepravě přílet letadla podle letového řádu),

- další podmínky pracovní cesty.

Při vyúčtování pracovní cesty se přikládají doklady s pracovní cestou související. Stravné a kapesné se nedokládají, neboť jejich výše vyplývá z vyplněného cestovního příkazu.

Důležitou součástí cestovního příkazu jsou podpisy zaměstnance a zaměstnavatele při vyslání na služební cestu. Při jejím vyúčtování je to navíc podpis osoby odpovědné za vyúčtování pracovní cesty a kontrolu.

Směrnice

Postup při vysílání zaměstnance na pracovní cesty zaměstnavatelé stanoví vnitřním předpisem (dohodnou v kolektivní smlouvě). Vnitřním předpisem určí zaměstnavatel odpovědnou osobu oprávněnou vysílat zaměstnance a určovat podmínky pracovní cesty, upřesňuje povinné nároky a také určuje dobrovolné dávky. Zaměstnavatel může na základě vnitřního předpisu stanovit sobě nebo zaměstnanci další povinnosti, např. určí, zda bude výsledek pracovní cesty zaměstnancem sdělen ústně, nebo zda je nutné vyhotovit v určitém termínu písemnou zprávu apod.

Dohody mimo pracovní poměr

Náhrady zaměstnancům, kteří konají pro zaměstnavatele práci na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, se příliš neliší od úpravy obsažené v zákoně o cestovních náhradách. Při poskytování cestovních náhrad je nutné neopomenout následující skutečnosti:

1. Cestovní náhrady lze poskytnout pouze v případě, kdy toto právo bylo sjednáno. Pokud nebude dohodnuto poskytování cestovních náhrad, bude jejich případné poskytnutí posouzeno jako plnění bez právního titulu. Poskytnutí cestovních náhrad by mělo být ujednáno odděleně od ujednání o odměně za vykonanou práci.

Pokud by byla uzavřena dohoda s ujednáním o poskytování cestovních náhrad, ale neobsahovala by ujednání o výši odměny za provedenou práci, byla by tato

právní forma neplatná. Pokud by z této neplatné formy byly poskytnuty cestovní náhrady, byly by posouzeny jako neoprávněné plnění bez právního titulu. V dohodě je také vhodné ujednat rozsah poskytovaných náhrad. Zákon umožňuje sjednat výši a druh jednotlivých plnění, náhrada nemusí být poskytnuta v plné výši. Pokud se však zaměstnavatel v dohodě zaváže k poskytování všech náhrad podle zákoníku práce, je k jejich poskytnutí v plném rozsahu povinen.

2. Zákon rozlišuje podmínky sjednání pravidelného pracoviště podle toho, zda jde o dlouhodobější pracovní vztah, nebo o výkon jednorázového úkolu:

- U zaměstnanců činných na základě dohod o pracovní činnosti lze poskytnout cestovní náhrady pouze v případech, kdy bylo sjednáno pravidelné pracoviště zaměstnance.
- U zaměstnanců, kteří mají na základě dohody o provedení práce vykonat pracovní úkol v místě mimo obec bydliště, není stanovena povinnost sjednat pravidelné pracoviště. K tomuto rozlišení bylo přistoupeno z toho důvodu, že u dohod o provedení práce se předpokládá jednorázový výkon a sjednávání pravidelného pracoviště by bylo zbytečně administrativně náročné.

Nový zákoník práce zvýšil oproti dosavadní právní úpravě časový limit u dohody o provedení práce z dosavadních 100 hodin na 150 hodin v kalendářním roce. Do tohoto limitu se plně započítává doba trvání pracovní cesty, na kterou byl zaměstnanec vyslán. Povinnost rozvrhnout zaměstnanci pracovní dobu při uzavření dohody o provedení práce není zákoníkem práce stanovena. Pokud však je v dohodě o provedení práce trvání denní pracovní doby sjednáno, pak se do limitu 150 hodin za rok započítává jen ta část trvání pracovní cesty, která probíhá v době stanovené denní pracovní doby. Čas trvání pracovní cesty mimo stanovenou denní pracovní dobu se do limitu nezapočítává.

3.1.1. Cestovní náhrady - pracovní cesta vlastním vozidlem

Ve srovnání se zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách (platným do 31. 12. 2006), dochází k upřesnění a změnám při poskytování náhrad. Na rozdíl od dosavadní právní úpravy je novým zákoníkem např. řešeno zaokrouhlování, nastávají změny ve stanovení jízdních náhrad, stravného při tuzemských i zahraničních pracovních cestách, mění se postup při poskytování záloh a při vyúčtování pracovních cest, nově je řešeno například přerušení pracovní cesty.

Náhrady za použití vozidla zaměstnance při pracovní cestě

Náhrada jízdních výdajů při použití automobilu zaměstnance při pracovní cestě pro zaměstnavatele je řešena zákoníkem práce v ustanovení §§ 157 až 160. Tato část zákona se netýká vozidel, která jsou v majetku zaměstnavatele nebo jsou zaměstnavatelem pronajata (tzv. služebních vozidel), neboť uplatňování souvisejících nákladů při použití těchto služebních vozidel je řešeno zákonem o daních z příjmů.

Náhrada jízdních výdajů tedy náleží zaměstnanci v případech, kdy na žádost zaměstnavatele použije jiné než služební vozidlo. Jde například o vozidlo v osobním majetku zaměstnance, pronajaté zaměstnancem formou finančního pronájmu, bezplatně vypůjčené zaměstnancem (např. od rodičů), pronajaté zaměstnancem za úplaty od jiné osoby.

Náhrady za použití silničního motorového vozidla

Způsob vysílání zaměstnanců na pracovní cesty dohodne zaměstnavatel se zaměstnancem v kolektivní smlouvě (nařídí ve vnitřním předpise) podle vlastních potřeb a podmínek výkonu činnosti. Zaměstnanci, který použije při pracovní cestě jiné než služební vozidlo, náleží za každý ujetý kilometr: součet sazby základní náhrady a spotřebované PHM.

Sazby základní náhrady

Při použití soukromého motorového vozidla k pracovní cestě náleží zaměstnanci za každý ujetý kilometr sazba základní náhrady nejméně ve výši:

- 1,00 Kč u jednostopých vozidel a tříkolek,
- 3,80 Kč u osobních silničních motorových vozidel,
- 7,60 Kč u nákladních automobilů, autobusů a traktorů.

Tyto částky vyjadřují určitou náhradu za drobné opravy, náhradní díly, oleje a také amortizaci, ke které dojde použitím vozidla zaměstnance při pracovních cestách pro zaměstnavatele. Sazby základní náhrady nezávisí na pořizovací ceně automobilu, a tak částku nejméně 3,80 Kč za jeden ujetý kilometr dostane zaměstnanec při použití mercedesu stejně jako při použití trabantu. Použije-li zaměstnanec k motorovému vozidlu přívěs, zvýší se sazba základní náhrady nejméně o 15 %.

Někteří zaměstnavatelé se mylně domnívají, že sazbu základní náhrady lze o 15 % zvýšit pouze v případech, kdy byl pro pracovní cestu zaměstnance použit přívěs, který je v osobním majetku zaměstnance. Vzhledem k tomu, že se jedná o náhradu za zvýšenou „amortizaci“ vozidla, lze sazbu základní náhrady zvýšit i při použití přívěsu zaměstnavatele. Někteří podnikatelé chybně zvýší nejméně o 15 % nejen sazbu základní náhrady, ale součet sazby základní náhrady a spotřeby PHM.

Pro přehled uvedu příklad. Při pracovní cestě bylo se souhlasem zaměstnavatele použito motorové vozidlo zaměstnance s přívěsem:

- celkem bylo ujeto 600 km,
- sazba ZN 3,80 Kč,
- spotřeba PHM na km činí 2,00 Kč,
- zvýšená sazba ZN $(3,80 + 15 \%) = 4,37$ Kč,
- správná náhrada: $600 \times (4,37 + 2) = 3\,822,00$ Kč,
- chybná náhrada, kdy je o 15 % zvýšená i spotřeba PHM: $600 \times (4,37 + 2,30) = 4\,002,00$ Kč.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že jde o velmi malé částky, ale v součtu za celé období může mít předmětné pochybení na podnikatele velmi negativní finanční dopad.

Náhrada za spotřebované pohonné hmoty

Náhradu za spotřebovanou PHM určí zaměstnavatel násobkem ceny pohonné hmoty a množství spotřebované PHM. Pro správný výpočet náhrady musí zaměstnavatel znát průměrnou spotřebu vozidla a cenu PHM.

Cena pohonných hmot

1. Cena prokázaná zaměstnancem

Při stanovení náhrady za spotřebované PHM se vychází z ceny PHM včetně DPH prokázané zaměstnancem. Jde o postup, kdy zaměstnanec prokáže cenu dokladem o nákupu, ze kterého je zřejmá souvislost s pracovní cestou. Pokud zaměstnanec předloží více dokladů o nákupu PHM, vypočítá se cena PHM pro určení výše náhrady aritmetickým průměrem cen prokázaných zaměstnancem. Tento postup byl v odborném tisku doporučován i v dřívějším období, ale jeho zákonná úprava je obsažena až v novém zákoníku práce platném od 1. 1. 2007.

2. Průměrné ceny PHM

Pokud zaměstnanec cenu PHM neprokáže, vypočte se výše náhrady z průměrné ceny PHM stanovené vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí. Záleží tedy na rozhodnutí zaměstnance, jaký způsob při stanovení ceny PHM zvolí. V některých případech, kdy cena benzínu klesá a ve vyhlášce je vyšší cena než ve skutečnosti, může zaměstnanec i spekulovat.

Někteří zaměstnavatelé chtěli prokazování náhrad za PHM zjednodušit a ve vnitřní směrnici stanovili, že při výpočtu spotřebované PHM budou vycházet z průměrných cen podle vyhlášky MPSV. Tento postup není možný. Zaměstnanec si může vybrat, a jestliže doloží hodnotu PHM dokladem o nákupu, musí se z ní při stanovení náhrady za spotřebované PHM vycházet.

V některých případech je v technickém průkazu vozidla uvedeno, že motor vozidla je poháněn PHM, která není uvedena ve vyhlášce MPSV. V těchto případech musí být cena vždy doložena dokladem, jinak nelze náhradu za spotřebované PHM vypočítat a následně proplatit.

Ve vyhlášce se např. nedozvíme průměrnou cenu za LPG, i když je poměrně dost automobilů, které jsou na autoplyn „předělány“. Při použití těchto vozidel je nutné vždy předložit doklad o nákupu LPG, jinak by nebylo možné náhradu vypočítat.

Spotřeba PHM

Zaměstnanec je povinen zaměstnavateli předložit technický průkaz silničního motorového vozidla.

Při určení spotřeby PHM použije zaměstnavatel údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropských společenství. Také tato úprava je zakotvena až v novém zákoníku práce, i když byl tento postup doporučován i v dřívějším období. Mnozí zaměstnavatelé se bránili použít při výpočtu náhrady tento údaj, který je pro zaměstnance nejvýhodnější, neboť se obávali, aby neoprávněně nekrátili nároky zaměstnance a tím se vystavovali případnému postihu kontrolních orgánů (např. při kontrole podle zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce). Nyní, když právní úprava tento postup obsahuje, nemusí se zaměstnavatel sankcí obávat.

Není-li údaj pro kombinovaný provoz podle norem Evropských společenství v technickém průkazu uveden, vypočítá zaměstnavatel spotřebu PHM vozidla aritmetickým průměrem z údajů uvedených v technickém průkazu vozidla.

V poslední době v technických průkazech stále častěji scházejí údaje o spotřebě motorového vozidla. Podle názorů některých podnikatelů se takto prodávající údajně chtějí vyhnout případným reklamacím a sporům v případech, kdy je skutečná spotřeba vyšší než spotřeba deklarovaná v technickém průkazu. Zaměstnanci, který je majitelem takového vozidla, přísluší náhrada za pohonné hmoty, jen pokud spotřebu prokáže technickým průkazem vozidla shodného typu se shodným objemem válců.

Údaje o spotřebě lze do technického průkazu nechat doplnit na základě certifikátu o průměrné spotřebě u Ústavu pro výzkum silničních motorových vozidel v Praze 9, Lihovarská ulice 12. Související výdaje hradí zaměstnanec ze svých prostředků, nelze je považovat za nutný výdaj při pracovní cestě.

Pro lepší přehled opět uvedu příklady. Zaměstnanec se souhlasem zaměstnavatele vykonal pracovní cestu v délce 330 km. Zaměstnanci bylo při pracovní cestě zajištěno stravování a nevznikl mu žádný související nutný vedlejší výdaj. Zaměstnavateli předložil více dokladů o nákupu PHM, na kterých byly uvedeny ceny PHM: 29,50 Kč, 30,50 Kč, 28,50 Kč, 31,50 Kč.

Zaměstnavatel aritmetickým průměrem vypočetl cenu PHM - 30 Kč.

Zaměstnavatel při výpočtu průměrné spotřeby automobilu vycházel z aritmetického průměru údajů v technickém průkazu, protože neobsahoval údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropských společenství.

Výpočet průměrné spotřeby: $(7,4 + 7,6 + 7,8) : 3 = 7,60$ litru na 100 km

Výpočet náhrady za 1 kilometr jízdy: $(30 \times 7,6) : 100 = 2,28 + 3,8 = 6,08$ Kč

Výpočet náhrad jízdních výdajů: $330 \times 6,08 = 2\,006,40$ Kč

Zaokrouhlení podle § 183 odst. 5 ZP: **2 007 Kč**

Zaměstnanec vykonal se souhlasem zaměstnavatele pracovní cestu v délce 90 km. Předložil doklad o nákupu pohonných hmot za cenu 30 Kč. V technickém průkazu vozidla je uvedena spotřeba paliva: ES 1999/100; na 100 km/litrů: 8,0/5,2/6,2. První údaj uvádí spotřebu ve městě, druhý na dálnici a třetí uvádí údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz.

Výpočet náhrady: $(30 \times 6,2) : 100 = 1,86 + 3,8 = 5,66$

Výpočet náhrad jízdních výdajů: $90 \times 5,66 = 509,40$ Kč

Zaokrouhlení podle § 183 odst. 5 zákoníku práce: **510,00 Kč**

Náhrada ve výši ceny jízdného za určený hromadný dopravní prostředek

Pokud zaměstnanec k pracovní cestě namísto určeného dopravního prostředku dálkové přepravy se souhlasem zaměstnavatele použije vlastní vozidlo, bude mu poskytnuta náhrada ve výši odpovídající ceně jízdenky hromadného dopravního prostředku (§157 odst. 2 zákoníku práce). Náhradu lze uplatnit ve výši, která bude prokázána, např. ceníkem jízdného ČSAD, informací z internetu apod.

Zaměstnavatel určil zaměstnanci, že vykoná pracovní cestu z Ostravy do Brna autobusem. Zaměstnanec požádal zaměstnavatele, aby mu povolil vykonat pracovní cestu automobilem. Zaměstnavatel souhlasil s podmínkou, že zaměstnanci bude příslušet náhrada odpovídající ceně určeného hromadného dopravního prostředku - tedy autobusu. Zaměstnanec vykonal pracovní cestu vlastním automobilem a při vyúčtování uplatnil náhradu v hodnotě ceny jízdenky autobusu. Na náhradu jízdného má v těchto případech nárok pouze řidič vozidla.

V praxi se občas stává, že v případech, kdy vozidlem cestují dva zaměstnanci, nárokují tuto náhradu oba. Jde o chybný postup - druhý zaměstnanec nárok na předmětnou náhradu nemá, neboť mu v souvislosti s dopravním prostředkem nevznikl žádný jízdní výdaj.

V jiném případě zaměstnavatel rozhodl, že zaměstnanec vykoná pracovní cestu z Ostravy do Brna vlakem. Zaměstnanec bez souhlasu zaměstnavatele použil k přepravě vlastní vozidlo a nárokoval náhradu v ceně jízdenky za vlak. Jde o chybný postup, neboť zaměstnavatel, který stanoví podmínky, za kterých bude pracovní cesta vykonána, jednoznačně určil jako přepravní prostředek vlak a k použití vlastního vozidla zaměstnance nedal souhlas.

Zaměstnanec nemá právo jednostranně měnit podmínky pracovní cesty stanovené zaměstnavatelem. V případě, že by zaměstnanci v průběhu pracovní cesty vznikla škoda, neměl by zaměstnanec nárok na náhradu.

Vozidlo určené k pracovní cestě zaměstnance

Podmínky, za kterých bude pracovní cesta vykonána, stanoví zaměstnavatel. Souhlasem k použití vozidla zaměstnance k pracovní cestě se zaměstnavatel stává provozovatelem tohoto vozidla.

Současně je však nutné zdůraznit, že předmětné podmínky nemají vazbu na poskytnutí cestovních náhrad.

Mnozí zaměstnavatelé požadují, aby vozidlo, které zaměstnanci použijí při pracovních cestách, bylo havarijně pojištěno. Nejde o povinnost, kterou je zákoníkem práce podmíněna výplata cestovních náhrad zaměstnanci. Zaměstnavatel tedy může souhlasit i s použitím vozidla zaměstnance, které není havarijně pojištěno. Zaměstnavatelé však v rámci obecné odpovědnosti za škody vzniklé zaměstnanci při výkonu práce odpovídají za škodu vzniklou zaměstnanci při pracovní cestě. Pokud je vozidlo havarijně pojištěno, spolupodílí se na náhradě škody zaměstnavatel spolu s pojišťovnou.

Pro souhrn opět uvedu příklad. Společnost povolila svému zaměstnanci, aby při pracovní cestě použil vlastní automobil. Zaměstnavatel požadoval, aby předmětné vozidlo bylo havarijně pojištěno. V průběhu pracovní cesty vznikla zaměstnanci na vozidle škoda ve výši 80 000 Kč. Pracovní cesta probíhala za podmínek stanovených zaměstnavatelem. Vzhledem k tomu, že předmětná škoda vznikla zaměstnanci při plnění pracovních úkolů, je nutné aplikovat ustanovení § 264 zákoníku práce - obecnou odpovědnost zaměstnavatele. Vzniklá škoda na vozidle byla z titulu ujednání v pojistné smlouvě „o spoluúčasti“ uhrazena pouze ve výši 70 000 Kč. Zaměstnavatel je povinen zaměstnanci rozdíl ve výši 10 000 Kč uhradit.

Č.	Text	Kč	MD	D
1.	Nárok zaměstnance na náhradu škody	10 000	549	333
2.	Úhrada závazku vůči zaměstnanci	10 000	333	211 (221)

Daňové posouzení úhrady vzniklé škody

Z daňového hlediska může společnost škodu uhrazenou zaměstnanci ve výši 10 000 Kč zahrnout do daňových výdajů v souladu s §24 zákona o dani z příjmů, neboť jde o výdaj, ke kterému je zaměstnavatel povinen.

Daňové posouzení úhrady havarijního pojištění zaměstnavatelem

V žádném zákonném ustanovení není nařízeno, že k pracovním cestám může být použito pouze havarijně pojištěné vozidlo. Zaměstnavatelé většinou požadují, aby havarijní pojištění soukromého vozidla používaného zaměstnancem bylo uzavřeno, aby se v případě vzniku škody na její úhradě spolupodílela pojišťovna. Pokud by zaměstnavatel dovolil zaměstnanci použít nepojištěné vozidlo, musel by případnou škodu v plné výši uhradit sám. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 24 odst. 2 písm. Zh povoluje zahrnout platbu havarijního pojištění do daňově uznatelných nákladů zaměstnavatele. Z hlediska zaměstnance jde o cestovní náhradu, která není předmětem daně.

Náhrada za pohonné hmoty v cizí měně

Zaměstnanec, který vykonává vlastním vozidlem pracovní cestu v zahraničí, má nárok na náhradu pohonných hmot v cizí měně pouze za kilometry ujeté mimo území ČR. Ve srovnání s právní úpravou platnou do 31. 12. 2006 přináší nový zákoník práce změnu, neboť podle zákona platného do 31. 12. 2006 bylo možné poskytnout zaměstnanci náhradu za v cizí měně až po ujetí 350 km na území cizího státu. Cenu pohonných hmot v zahraničí prokáže zaměstnanec nejlépe dokladem o nákupu.

Zákoník práce v § 167 připouští i možnost, aby zaměstnavatel poskytl náhradu za pohonné hmoty v cizí měně i na základě prohlášení zaměstnance o skutečně vynaložené ceně a důvodech jejího nedoložení. Zákon předpokládá, že tato možnost bude využívána pouze v odůvodněných případech, pokud zaměstnanec nemůže doklad doložit z vážných důvodů.

V souvislosti s tímto ustanovením je někdy zákon chybně vykládán a zaměstnanci je vyplacena v cizí měně i sazba základní náhrady. Ustanovení § 167 zákoníku práce platí

pouze pro vlastní vozidla zaměstnanců. Pokud použije zaměstnanec služební vozidlo (vozidlo zaměstnavatele), nakupuje PHM podle potřeby v ČR i v zahraničí. Zaměstnavatel proúčtuje do nákladů organizace nákupy PHM bez ohledu na množství ujetých kilometrů v zahraničí nebo v ČR.

Uvedu další příklad. Zaměstnanec ujel při pracovní cestě vlastním vozidlem celkem 950 km, z toho 200 km v ČR a 750 km na území cizího státu. Průměrná spotřeba PHM vlastního vozidla: 7 litrů/100 km. Cena PHM v ČR: 35 Kč/1 litr PHM. Cena PHM v zahraničí na základě dokladu o nákupu: 1 euro/1 litr PHM.

Výpočet náhrady PHM v cizí měně: $(7 \times 1) : 100 = 0,07$ eura

Výpočet náhrady PHM v Kč: $(35 \times 7) : 100 = 2,45$ Kč

Celkem náhrada PHM v Kč: $200 \times 2,45 = 490$ Kč

Celkem náhrada PHM v cizí měně: $750 \times 0,07 = 52,5$ eura

Celkem sazba základní náhrady: $950 \times 3,80 = 3\,610$ Kč

Zaměstnanci náleží za použití vlastního vozidla náhrada ve výši: 52,5 eura + 3 610 Kč

Pan Holý byl svým zaměstnavatelem vyslán na pracovní cestu, v průběhu které utrpěl úraz. Vzhledem k tomu, že úraz zaměstnance vznikl v souvislosti s výkonem práce a zaměstnanec při pracovní cestě postupoval podle příkazů zaměstnavatele, jde o pracovní úraz.

Zaměstnavatel nařídil svému zaměstnanci panu Kučnému, aby vykonal pracovní cestu do Brna. Zaměstnavatel určil počátek pracovní cesty v pondělí 27. února a jako dopravní prostředek určil autobus. Pan Kučný měl v Brně příbuzné, které se rozhodl navštívit. Z toho důvodu pan Kučný vyjel do Brna již v sobotu 25. února a současně se bez povolení zaměstnavatele namísto autobusem přepravoval vlastním vozidlem. Pan Kučný při cestě do Brna porušil dopravní předpisy a tím způsobil dopravní nehodu, při které se zranil. Vzhledem k tomu, že zaměstnanec nepostupoval podle příkazu svého zaměstnavatele, a také z důvodu porušení dopravních předpisů zaměstnavatel neodpovídá za vzniklou škodu.

Zaměstnanci v nepodnikatelské sféře

Speciální úpravu mají náhrady jízdních výdajů zaměstnanci zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů, nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona.

Poskytování cestovních náhrad této skupině zaměstnanců se v mnohém liší od plnění, které podle zákona mohou poskytovat svým zaměstnancům podnikatelé. V nepodnikatelské sféře je sazba základní náhrady stanovená podle § 157 zákoníku práce (3,80 Kč) pro zaměstnavatele závazná a nemůže ji sjednat nebo před pracovní cestou určit odchýlně. Výpočet náhrady za spotřebovanou PHM je shodný u zaměstnance v nepodnikatelské sféře jako u zaměstnance podnikatele.

3.1.2. Cestovní náhrady - tuzemská pracovní cesta

Nepodnikatelská sféra

Zaměstnanci neziskových organizací jsou zaměstnanci zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvků na provoz poskytované z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníckou osobou zřízenou podle školského zákona. Zaměstnavatel v nepodnikatelské sféře může disponovat svěřenými prostředky jen na základě právních předpisů. Zákoník práce v některých případech zúžil meze pro rozhodování o výši náhrad a upravil i dobrovolné náhrady. Pro tyto zaměstnavatele jsou stanoveny kategorické náhrady, které nelze zvyšovat ani snižovat.

Podnikatelská sféra

Ze zákoníku mimo jiné vyplývá, že vše, **co není zakázáno, je dovoleno**. Záleží tedy pouze na dohodě mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem na výši a druhu jednotlivých náhrad. Tímto přístupem je výrazně posílena úloha kolektivních smluv, vnitřních předpisů, pracovních a jiných smluv. Zákoník práce nijak neomezuje poskytování cestovních náhrad, stanoví pouze minimální nároky, které zaměstnanec musí dostat.

Povinnost poskytnout cestovní náhrady

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě náhradu výdajů za ubytování, zvýšených stravovacích výdajů (stravného), jízdních výdajů k návštěvě rodiny, nutných vedlejších výdajů.

Náhrada výdajů za ubytování

O způsobu a místě ubytování zaměstnance v průběhu pracovní cesty rozhodne zaměstnavatel, který určí hotel, ubytovnu nebo jiné místo ubytování. V případech, kdy zaměstnavatel nezná konkrétní ubytovací zařízení, určí alespoň kategorii nebo stanoví finanční limit v závislosti na činnosti, kterou zaměstnanec při pracovní cestě vykonává. V souladu s těmito podmínkami je potom zaměstnavatel povinen uhradit výdaje za ubytování, které mu zaměstnanec prokáže. Při svévolné změně způsobu ubytování ze strany zaměstnance tuto povinnost zaměstnavatel nemá.

Zaměstnanec je povinen prokázat výdaj za ubytování dokladem, např. hotelovým účtem, dokladem ze soukromého ubytování, z ubytovny apod. Aby tento doklad mohl být zaúčtován, musí obsahovat alespoň základní náležitosti účetního dokladu ve smyslu zákona o účetnictví.

Účetní a ekonomičtí pracovníci se často dotazují, zda je možné za výdaj na ubytování považovat také nájemné za byt, který si sami zaměstnanci během pracovní cesty pronajmou. Zákon nevylučuje žádný způsob ubytování - pokud s ním zaměstnavatel souhlasí. Při vyúčtování pracovní cesty předloží zaměstnanci svému zaměstnavateli uzavřenou nájemní smlouvu a doklad o platbě za pronajatý byt. Tento způsob ubytování je využíván zejména při dlouhodobých pracovních cestách.

Bezplatné ubytování zaměstnance při pracovní cestě

Pokud zaměstnavatel zajistí zaměstnanci bezplatné ubytování například ve služebním bytě, nebo zaměstnanec po dohodě se zaměstnavatelem přespí u svých známých nebo rodiny, nevzniknou zaměstnanci žádné výdaje za ubytování a nepřísluší mu žádná náhrada.

V případech, kdy zaměstnavatel využívá služební byt, který je součástí jeho obchodního majetku, je vhodné vnitřní směrnici vymezit způsob využití tohoto bytu.

Trvání pracovní cesty

Zaměstnavatel v zásadě uhrazuje zaměstnanci výdaje za ubytování po celou dobu trvání pracovní cesty. Tato povinnost mu odpadá v následujících případech:

1. **V době, kdy je zaměstnanec na návštěvě člena rodiny;** zákon však připouští výjimku a dovoluje poskytnout náhrady za ubytování i po dobu návštěvy člena rodiny, pokud:
 - zaměstnanec vyslaný na dlouhodobou cestu má s sebou mnoho osobních věcí, které je nutné uschovat,
 - zaměstnanec musel ubytování zachovat vzhledem k podmínkám pracovní cesty nebo s ohledem na ubytovací služby.
2. **Pokud se zaměstnavatel se zaměstnancem předem dohodli na přerušení cesty** z důvodu na straně zaměstnance, odpadá zaměstnavateli povinnost hradit ubytovací výdaje za zaměstnance po celou dobu přerušení pracovní cesty, a to i v případech, kdy zaměstnanec výdaje za ubytování po tuto dobu musel uhradit.

Stravné

Zákoník práce upravuje podmínky ke krytí zvýšených výdajů zaměstnance při pracovních cestách v restauracích, jídelnách apod., kde se zaměstnanec obvykle nestravuje. Částka stravného tedy neslouží k náhradě veškerých výdajů za stravování, pouze má pokrýt rozdíl mezi náklady na stravování, které by zaměstnanci vznikly doma, a zvýšenými náklady při pracovní cestě.

Stravné je proto stanoveno paušální částkou, která zakládá nárok zaměstnance v závislosti na délce pracovní cesty, ale nemusí odpovídat skutečným výdajům zaměstnance na travování, proto se také nepožaduje jejich prokazování.

Zaměstnavatel v neziskové sféře poskytne zaměstnanci podle stanovených časových pásem stravné za každý kalendářní den trvání pracovní cesty ve výši:

- 58 Kč až 69 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 88 Kč až 106 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12, nejdéle však 18 hodin,
- 138 Kč až 165 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Tento zaměstnavatel může zaměstnancům poskytnout stravné pouze v rámci omezeného rozpětí, nižší ani vyšší stravné nad stanovený rámec nelze poskytovat.

Zaměstnavatel v podnikatelské sféře může poskytnout svému zaměstnanci stravné ve výši, ke které se zaváže. Zákoník práce stanoví pouze minimální částky stravného, které zaměstnanec v rámci stanoveného časového pásma musí obdržet:

- 58 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- 88 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12, nejdéle však 18 hodin,
- 138 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Zaměstnavatel v podnikatelské sféře není při stanovení stravného pro svého zaměstnance omezen žádnou maximální částkou.

Ministerstvo práce a sociálních věcí mění výši stravného vyhláškou v pravidelných termínech vždy od 1. ledna. V případě mimořádného pohybu cen může upravit výši stravného i v jiných termínech v průběhu roku.

Konkrétní výši stravného, kterou bude zaměstnavatel zaměstnanci poskytovat, sjedná nebo stanoví před vysláním zaměstnance na pracovní cestu. Pokud tak zaměstnavatel neučiní, náleží zaměstnanci stravné ve výši dolní hranice rozpětí stanoveného zákoníkem práce nebo prováděcím právním předpisem.

Opět uvedu pro přehled příklady. Zaměstnavatel vyslal zaměstnance (v **nepodnikatelské sféře**) na tuzemskou pracovní cestu od 5. do 7. října. Před vysláním na pracovní cestu určil zaměstnavatel podmínky, za jakých bude cesta vykonána. Mimo jiné stanovil zaměstnanci v závislosti na délce pracovní cesty stravné v jednotlivých dnech:

- 5. října trvala pracovní cesta 15 hodin, zaměstnanci náleží v souladu s rozhodnutím zaměstnavatele stravné 105 Kč,
- 6. října trvala pracovní cesta 24 hodin, zaměstnanci náleží v souladu s rozhodnutím zaměstnavatele stravné 160 Kč,
- 7. října trvala pracovní cesta 8 hodin, zaměstnanci náleží v souladu s rozhodnutím zaměstnavatele stravné 65 Kč.

Společnost, vyslala svého zaměstnance (v **podnikatelské sféře**) na pracovní cestu, která v kalendářním dni trvala 10 hodin. Zaměstnavatel se rozhodl, že zohlední podmínky pracovní cesty, a zaměstnanci poskytl stravné ve výši 200 Kč.

V souladu s ustanovením § 6 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmu je nutné zvýšit zdanitelný příjem zaměstnance o částku 131 Kč (200 – 69).

Pracovní cesta do 5 hodin

Znemožní-li zaměstnavatel vysláním zaměstnance na pracovní cestu, která trvá **méně než 5 hodin**, aby se zaměstnanec stravoval obvyklým způsobem, může mu poskytnout stravné až do výše 69 Kč. Jde o dobrovolnou dávku, na kterou zaměstnanec nemá nárok přímo ze zákona. Pokud se však zaměstnavatel zaváže k jejímu poskytnutí, jde o povinnou náhradu, kterou je možné poskytovat v podnikatelské i v nepodnikatelské sféře. Podnikatelé mohou v popisovaném případě svému zaměstnanci poskytnout náhradu, která převyšuje částku 69 Kč.

Pokud tedy zaměstnavatel vyšle na pracovní cestu zaměstnance, který se ze zdravotních důvodů stravoval v dietní jídelně. V jídelně vydávali jídla v době od 11.00 do 13.00 h. Zaměstnanec vykonal pracovní cestu v době od 10.30 do 14.30. Zaměstnanci nevznikl nárok na stravné, protože pracovní cesta trvala pouze 4 hodiny.

Zaměstnavatel zohlednil zdravotní problémy zaměstnance a vzhledem k tomu, že mu vysláním na pracovní cestu znemožnil stravování v dietní jídelně, poskytl mu stravné ve výši 50 Kč.

Krácení stravného

Zákoník práce stanoví způsob krácení stravného v případech, kdy je zaměstnanci bezplatně poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře. Na rozdíl od původního zákona již zaměstnavatel není povinen stravné krátit, ale ke krácení je pouze oprávněn.

Zákoník práce stanoví horní hranici krácení v závislosti na délce pracovní cesty za každé poskytnuté jídlo, a to bez ohledu na skutečnou hodnotu poskytnutého jídla o hodnotu:

- 70 % stravného, trvá-li pracovní cesta 5 - 12 hodin;
- 35 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin;
- 25 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

Uvádíme několik vzorových příkladů pro doplnění výkladu.

Pokud tedy zaměstnavatel vyslal zaměstnance na pracovní cestu od 7.00 do 15.00 h. V průběhu pracovní cesty zajistil zaměstnavatel oběd, na který zaměstnanec finančně nepřispíval. Zaměstnavatel před vysláním zaměstnance seznámil se skutečností, že mu za tento oběd bude kráceno stravné o 70 %.

- Podle vnitřní směrnice náleží zaměstnanci stravné ve výši 60 Kč.
- Stravné je kráceno o 70 %, tedy o částku 42 Kč.
- Zaměstnanci náleží stravné ve výši 18 Kč.

Zaměstnavatel vyslal zaměstnance na pracovní cestu od 4.00 do 23.00 h. V průběhu pracovní cesty zajistil zaměstnavatel oběd, na který zaměstnanec finančně nepřispíval. Zaměstnavatel před vysláním zaměstnance seznámil se skutečností, že mu za tento oběd bude kráceno stravné o 25 %.

- Podle vnitřní směrnice náleží zaměstnanci stravné ve výši 160 Kč.
- Stravné je kráceno o 25 %, tedy o částku 40 Kč.
- Zaměstnanci náleží stravné ve výši 120 Kč.

Zaměstnavatel vyslal zaměstnance na pracovní cestu od 3.00 do 23.30 h. V průběhu pracovní cesty zajistil zaměstnavatel snídani, oběd i večeři. Na žádné z těchto hlavních jídel zaměstnanec finančně nepřispíval. Zaměstnavatel před vysláním zaměstnance seznámil se skutečností, že mu za každé jídlo bude stravné kráceno o 20 % (zaměstnavatel nevyužil maximální částky, o kterou byl oprávněn za každé bezplatně poskytnuté hlavní jídlo krátit stravné).

- Podle vnitřní směrnice náleží zaměstnanci stravné ve výši 165 Kč.
- Stravné je kráceno o 20 % za každé jídlo, celkem o 60 %, tj. o částku 99 Kč.
- Zaměstnanci náleží stravné ve výši 66 Kč.

Zaměstnavatel vyslal zaměstnance na pracovní cestu od 3.00 do 22.00 h. V průběhu pracovní cesty zajistil zaměstnavatel snídani a oběd. Zaměstnanec na tato jídla finančně nepřispíval. Zaměstnavatel před vysláním zaměstnance seznámil se skutečností, že mu za tento oběd bude kráceno stravné o 25 % za snídani a o 25 % za oběd.

- Podle vnitřní směrnice náleží zaměstnanci stravné ve výši 160 Kč.
- Stravné je kráceno celkem o 50 %, tedy o částku 80 Kč.
- Zaměstnanci náleží stravné ve výši 80 Kč.

Podmínky krácení

Zákoník práce počítá s tím, že i po krácení zbude zaměstnanci ze stravného finanční částka na občerstvení a nápoje. O skutečnosti, že zaměstnavatel bude stravné krátit, z jakého důvodu a v jaké výši, musí zaměstnance seznámit před vysláním na pracovní cestu. Pokud tak neučiní, nemůže být stravné zaměstnance kráceno a zaměstnanci náleží stravné ve výši dolní hranice rozpětí stanovené zákoníkem práce. Pro možnost krátit stravné není rozhodující, zda některé z hlavních denních jídel zajistí zaměstnanci zaměstnavatel nebo třetí osoba.

Kdy se stravné nekrátí

Zaměstnavatel zaměstnanci stravné nekrátí v případech, kdy zaměstnanec na poskytnuté jídlo (snídani, oběd, večeři) finančně přispíval, např. za oběd v rámci závodního stravování jiné firmy, kam je zaměstnanec vyslán na pracovní cestu. Skutečnost, že zaměstnanec neuhradil plnou hodnotu poskytnuté stravy, nemá na povinnost krátit stravné žádný vliv.

Zaměstnavatel také nekrátí stravné v případech, kdy je zaměstnanci v průběhu pracovní cesty poskytnuto pouze občerstvení (káva, minerálka, chlebiček apod.).

V praxi je někdy poměrně obtížné rozlišit mezi pohoštěním a hlavním jídlem a účetní se často dotazují, jak tato plnění rozlišit. Obecně lze uvést, že na rozdíl od hlavního jídla nemá pohoštění složení ve smyslu zásad stravování české kuchyně a nelze ho zaměnit s některým z hlavních denních jídel. Zaměstnavatel bude muset každý případ posuzovat individuálně a ve sporných případech pro správné stanovení nároku na stravné zjistit podrobnější informace.

Problémem je někdy hodnota bezplatně poskytnutého stravování zaměstnanci v průběhu pracovní cesty, občas se objevují tyto chybné názory:

- v případě, kdy je zaměstnanci poskytnuto bezplatně jedno z hlavních jídel, jehož cena je nižší než hodnota stravného (případně částky, o kterou je stravné kráceno), zaměstnavatel zaměstnanci rozdíl doplácí;
- v případech, kdy je zaměstnanci poskytnuto jídlo ve vyšší částce, než činí hodnota stravného, doplácí rozdíl zaměstnanec zaměstnavateli.

Jde o nesprávný názor. Ve vazbě na hodnotu bezplatně poskytnutého jídla nemusí zaměstnanec zaměstnavateli doplácet žádnou finanční částku a také zaměstnavatel naopak nic nedoplácí zaměstnanci.

Zaměstnanci byla v průběhu pracovní cesty trvající od 00.00 do 9.00 h poskytnuta snídaneň, která měla podle ceníku hodnotu 30 Kč. Stravné podle rozhodnutí zaměstnavatele při trvání pracovní cesty 5 hodin až 12 hodin je 69 Kč.

Výpočet krácení stravného: $69 - 48$ (tj. 70 %) = 21 Kč. Zaměstnanec obdrží krácené stravné ve výši 21 Kč. Zaměstnavatel zaměstnanci rozdíl ve výši 18 Kč ($48 - 30$) nedoplácí.

Zaměstnanec byl vyslán na pracovní cestu, která trvala od 8.00 do 15.00 h. Stravné podle rozhodnutí zaměstnavatele při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin je 69 Kč. Zaměstnavatel zaměstnance seznámil se skutečností, že v průběhu cesty obdrží oběd v hodnotě 200 Kč.

Výpočet krácení stravného: $69 - 48$ (tj. 70 %) = 21 h. Zaměstnanec obdrží krácené stravné ve výši 21 Kč. Zaměstnanec rozdíl ve výši 152 Kč ($200 - 48$) nedoplácí.

Daň z příjmů

Daňové posouzení bezplatného stravování poskytnutého zaměstnanci při pracovní cestě z hlediska zaměstnance je následující: hodnota bezplatného stravování poskytnutého zaměstnavatelem na pracovní cestě je příjmem nepodléhajícím zdanění daní z příjmů ze závislé činnosti. A to bez ohledu na hodnotu poskytnuté stravy.

Z hlediska zaměstnavatele lze v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o dani z příjmu do daňových výdajů uplatnit pouze náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zákoníkem práce pro zaměstnance neziskových organizací.

Podle názoru daňových poradců v těchto případech zákon o daních z příjmů:

- limituje **náhrady výdajů**, tj. poskytované finanční částky - viz § 24 odst. 2 písm. zh,
- a zakazuje poskytnutí dalších finančních prostředků formou **příspěvku** na stravování - viz § 24 odst. 2 písm. j.

To znamená, že „pod kontrolou“ zákonem o dani z příjmu jsou konkrétní vynaložené finanční částky, které by mohl obdržet zaměstnanec.

Pracovní cesta a více kalendářních dnů

Podle zákona o cestovních náhradách posuzoval zaměstnavatel nárok zaměstnance na stravné vždy odděleně za každý kalendářní den trvání pracovní cesty. Změnu přinesl zákoník práce, který s účinností od 1. 1. 2007 stanoví, že se upustí od odděleného posuzování doby trvání pracovní cesty v případech, kdy pracovní cesta spadá do dvou kalendářních dnů a pro zaměstnance je to výhodnější.

Počátek pracovní cesty 1. 5. ve 20.00 - 4 hodiny, konec pracovní cesty 2. 5. ve 4.30 hod - 4,5 hodiny. Pro zaměstnance je výhodné sečíst trvání pracovní cesty ve dvou po sobě následujících kalendářních dnech. Zaměstnanci náleží stravné při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin nejméně ve výši 58 Kč. Podle právní úpravy platné do 31. 12. 2006 nevznikl zaměstnanci na stravné nárok.

Počátek pracovní cesty 1. 5. ve 4.00 - 20 hodin, konec pracovní cesty 2. 5. ve 4.00 - 4 hodiny. Využití možnosti upustit od odděleného posuzování doby trvání pracovní cesty spadající do dvou kalendářních dnů nemá v tomto případě smysl, neboť již v prvním dnu trvala pracovní cesta více než 18 hodin.

Počátek pracovní cesty 1. 5. ve 13.00 - 11 hodin, konec pracovní cesty 2. 5. ve 4.30 hod - 4,5 hodiny. Pro zaměstnance je výhodné sečíst trvání pracovní cesty ve dvou po sobě následujících kalendářních dnech. Zaměstnanci náleží stravné při trvání pracovní cesty 12 až 18 hodin nejméně ve výši 88 Kč.

Prokazování cestovních náhrad

Jakým způsobem prokazuje zaměstnanec zaměstnavateli výdaje spojené s pracovní cestou, je uvedeno u jednotlivých cestovních náhrad. Pro lepší přehled shrnujeme, na základě jakých dokladů a v jaké výši může zaměstnavatel proplatit svým zaměstnancům jednotlivé cestovní náhrady:

Jízdní výdaje.

Zaměstnanec je prokazuje dokladem - jízdenkami, letenkami, lodními lístky apod.

Výdaje na spotřebované pohonné hmoty při tuzemských pracovních cestách.

Při výpočtu náhrady vychází zaměstnavatel z dokladu předloženého zaměstnancem, v případě předložení více dokladů použije aritmetický průměr. Nepředloží-li zaměstnanec doklad o nákupu PHM, vychází se při výpočtu z průměrné ceny stanovené prováděcím právním předpisem (vyhláška MPSV).

Výdaje na spotřebované pohonné hmoty při zahraničních pracovních cestách.

Při výpočtu zaměstnavatel vychází ze zaměstnancem předloženého dokladu, v případě předložení více dokladů aritmetickým průměrem. Nepředloží-li zaměstnanec z vážných důvodů doklad o nákupu PHM mimo ČR, může mu zaměstnavatel poskytnout náhradu na základě jeho prohlášení, ve kterém uvede cenu PHM a současně důvod, proč nedoložil doklad o nákupu.

Výdaje na MHD.

1. V prokázané výši - v případě cesty mimo obec pravidelného pracoviště (jízdenkou MHD + současně s ostatními doklady, např. jízdenkami autobusu, vlaku apod.).
2. V případě pracovní cesty v obci, ve které má zaměstnanec sjednáno místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště, poskytuje zaměstnavatel náhradu ve výši odpovídající ceně jízdného platného v době trvání cesty, aniž by zaměstnanec musel jízdní výdaje prokazovat.

Náhrada za ubytování.

Náhrada náleží zaměstnanci v prokázané výši, a to na základě předložení dokladu vystaveného ubytovacím zařízením (hotel, ubytovna apod.). V případě svévolné změny způsobu ubytování ze strany zaměstnance nemusí zaměstnavatel zaměstnancem nárokované náhrady proplatit.

Stravné.

Jde o paušální částku, kterou zaměstnanec nemusí prokazovat.

Náhrada nutných vedlejších výdajů.

Zaměstnanec prokazuje jednotlivé výdaje doklady o jejich zaplacení. Nemůže-li

zaměstnanec výši výdajů prokázat, poskytne mu zaměstnavatel náhradu odpovídající obvyklé ceně. Zaměstnavatel nemusí proplatit zaměstnanci všechny nárokové výdaje, může proplatit pouze ty výdaje, které uzná.

Důležité je ustanovení § 185 zákoníku práce. Ve všech případech, kdy zákon požaduje prokázání určitého výdaje dokladem a zaměstnanec jej z nejrůznějších důvodů neprokáže, mu zaměstnavatel může poskytnout náhradu v jím uznané výši, která odpovídá podmínkám pracovní cesty. Zaměstnavatel však nemá povinnost zaměstnancem neprokázané výdaje uhradit, jde o dobrovolné plnění.

Posuzování cestovních náhrad dle daně z příjmů

Cestovní náhrady přijaté zaměstnancem.

Podle ust. § 6 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmu nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do limitu stanoveného zákoníkem práce pro zaměstnance zaměstnavatele, který je neziskovou organizací. Předmětem daně pro zaměstnance není ani hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.

Cestovní náhrady poskytnuté zaměstnavatelem.

V souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o dani z příjmu jsou za cestovní náhrady považovány výdaje do limitu stanoveného pro zaměstnance zaměstnavatele, který je neziskovou organizací.

Výdaje na stravné podnikatelů na pracovních cestách.

Podnikající fyzická osoba může daňově uplatnit stravné při tuzemských pracovních cestách delších než 12 hodin v kalendářním dnu, a to maximálně ve výši stanovené pro zaměstnance zaměstnavatele, který je neziskovou organizací.

3.1.3. Cestovní náhrady - vedlejší výdaje v souvislosti s pracovní cestou

Předmětem tohoto hesla je problematika vedlejších výdajů vzniklých při pracovní cestě, které lze zahrnout do cestovních náhrad. Taxativní výčet výdajů, které lze v souvislosti s PC uplatnit, není v žádném právním předpise uveden a také pojem „nutné vedlejší výdaje“ není nikde blíže upraven.

Někteří účetní občas požadují, aby byl vypracován „seznam výdajů, které lze považovat za výdaje související s pracovní cestou“. Takovýto seznam nemůže být sestaven, protože každá pracovní cesta probíhá za jiných podmínek a mnohé výdaje, které je možné u jedné pracovní cesty uplatnit, u druhé pracovní cesty uplatnit nelze.

Zaměstnanec vyúčtuje zaměstnavateli výdaje související s pracovní cestou a prokáže je doklady (případně prohlášením). Zaměstnavatel ve své rozhodovací pravomoci posuzuje podle podmínek pracovní cesty nezbytnost a účelnost vynaložených nákladů a také může upravit výši zaměstnancem uplatňovaných náhrad podle svých zkušeností o cenách věcí a služeb obvyklých v době a místě konání pracovní cesty.

Daňové uplatnění

Z hlediska zaměstnance je poskytnutí cestovních náhrad do limitu stanoveného zákonem příjmem, který není předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmu pro zaměstnavatele je daňově účinným nákladem na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o dani z příjmu.

V případech, kdy zaměstnavatel uhradí zaměstnanci náhrady nad rámec zákona, nemůže nadlimitní částku daňově uplatnit a pro zaměstnance jde o příjem, který je předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti.

Náhrady nad rámec zákona může poskytnout svým zaměstnancům pouze podnikatelský subjekt. U neziskových organizací je možné zaměstnancům poskytnout pouze cestovní náhrady uvedené v zákoně. Podle ustanovení § 173 nového zákoníku práce jiné a vyšší náhrady nesmí zaměstnavatel, který není „podnikatelem“, zaměstnanci poskytnout.

Účtování

Nutné vedlejší výdaje tvoří součást cestovních náhrad, které se zpravidla účtují na syntetickém účtu 512 - *Cestovné*. Úhrada cestovního zaměstnanci se provádí většinou v hotovosti z pokladny prostřednictvím účtu 211 - *Pokladna*. Zálohu poskytnutou zaměstnanci zaměstnavatelem účtujeme na účtu 335 - *Pohledávky za zaměstnanci*. Při nákupu cizí měny, poskytnutí zálohy na pracovní cestu a vrácení přeplatku poskytnuté zálohy vzniknou ÚJ kurzové rozdíly. Ty se účtují podle charakteru na účet 545 - *Kurzové ztráty* nebo účet 645 - *Kurzové zisky*. Základní operace jsou uvedeny v následující tabulce:

Č.	Popis účetního případu	MD	DAL
1.	Poskytnutí zálohy zaměstnanci	335	211
2.	Vyúčtování pracovní cesty		
	• zúčtování nákladů	512	335
	• zúčtování se zaměstnancem (doplatek)	335	333
3.	Doplatek rozdílu z vyúčtování		
	• záloha byla vyšší	211	335
	• záloha byla nižší	333	211

Kapesné

Někteří zaměstnavatelé se chybně domnívají, že v případech, kdy zaměstnanci při zahraniční cestě poskytnou kapesné, je zaměstnanec povinen z tohoto kapesného hradit nutné vedlejší výdaje. Nejde o správný postup. Vzniknou-li zaměstnanci v souvislosti s pracovní cestou nutné vedlejší výdaje, je zaměstnavatel povinen je uhradit, neboť jde o samostatnou nárokovou náhradu zaměstnance při pracovní cestě.

Pan Horák, zaměstnanec společnosti, byl vyslán na čtyřdenní pracovní cestu do Chorvatska. Zaměstnavatel rozhodl, že zaměstnanci poskytne také dobrovolnou náhradu - kapesné ve výši 30 % stravného. Jízdní výdaje zaměstnanec nevyúčtoval, protože se PC uskutečnila služebním autem. Pan Horák po návratu z pracovní cesty vyúčtoval cestovní náhrady:

- *stravné podle vyhlášky č. 473/2005 Sb. 4 x 40 EUR
=160 EUR (nároková náhrada),*

- *kapesné 30 % ze stravného = 48 EUR (dobrovolné plnění zaměstnavatele),*
- *jiné výdaje prokázané zaměstnancem na základě dokladu o úhradě - parkovné, poplatky za telefon: 15 EUR (nároková náhrada).*

Prokazování výdajů

Zaměstnavatel je povinen uhradit zaměstnanci výdaje, které musí během pracovní cesty vynaložit a které s pracovní cestou přímo souvisí. Výši vynaložených výdajů musí zaměstnanec prokázat dokladem. Pokud tak zaměstnanec neučiní nebo tak učinit nelze, uhradí zaměstnavatel zaměstnanci tyto výdaje na základě jeho **prohlášení**. Výši zaměstnancem deklarovaných nákladů může zaměstnavatel upravit podle svého uvážení, resp. podnikové směrnice.

Zaměstnanec podle pokynů zaměstnavatele v průběhu pracovní cesty opakovaně telefonoval z automatů. Vzhledem k tomu, že nebylo možné související výdaje prokázat dokladem, vystavil zaměstnanec **prohlášení**, na kterém vyčíslil a popsal výdaje za uskutečněné hovory. Zaměstnavatel, který znal podmínky pracovní cesty a obvyklé ceny, odsouhlasil a následně proplatil zaměstnancem deklarované náhrady.

Typy vedlejších výdajů

Dále uvádíme příklady různých výdajů, které mohou vzniknout v přímé souvislosti s pracovní cestou:

Organizace vyslala jednoho ze svých vedoucích zaměstnanců na zahraniční pracovní cestu do tropické oblasti. Zaměstnanec měl mimo jiné za úkol navštívit představitele navštívené oblasti, provést celou řadu obchodních jednání apod. Vzhledem ke klimatickým podmínkám se zaměstnanec musel často převlékat a z toho důvodu si dal v hotelu vyprat a vyžehlit košile a také vyčistit oblek. Související náklady na **vyčištění oděvu** zahrnul oprávněně do celkového vyúčtování pracovní cesty.

V případě, kdy by požadovala proplacení poplatku za vyčištění oděvu např. účetní, která se zúčastnila třídního školení o mzdové problematice, zaměstnavatel výdaj s největší pravděpodobností neuhradí.

Na tomto příkladu je zřejmé, že bez znalosti podmínek nelze k jednotlivým výdajům podat jednotné stanovisko. Každá pracovní cesta probíhá za jiných podmínek a zaměstnanci nevykonávají stejnou práci, proto je nutné postupovat individuálně - s ohledem na konkrétní situaci.

Organizace určila, že uhradí poplatek za **zákaznickou kartu** svému zaměstnanci. Tomuto rozhodnutí zaměstnavatele předcházelo porovnání zákaznického a obyčejného jízdného ve vazbě na četnost cest apod. Po zjištění, že zákaznické jízdné (včetně poplatků za zákaznickou kartu) je ekonomicky výhodné, rozhodl zaměstnavatel o úhradě poplatku za zákaznickou kartu.

Společnost se dohodla se svým zaměstnancem, že při pracovní cestě použije vlastní automobil. Vzhledem k tomu, že vozidlo zaměstnance nebylo vybaveno **dálniční známkou** a část pracovní cesty měla být vykonána po dálnici, rozhodl zaměstnavatel, že poplatek za dálniční známku může být zahrnut do vyúčtování pracovní cesty.

Při rozhodování o úhradě poplatku za dálniční známku bude zaměstnavatel postupovat individuálně a zváží, zda je pro něj ekonomicky výhodné uhradit zaměstnanci dálniční známku, např. desetidenní, nebo zda vzhledem k častým cestám bude výhodnější uhradit známku celoroční. Do problému se může dostat zaměstnavatel, který má v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřní směrnici uvedeno, že k pracovním cestám může být používáno pouze vozidlo vybavené dálniční známkou. V těchto případech je již předem vyloučena možnost při pracovní cestě využít vozidlo zaměstnance, které není dálniční známkou vybaveno.

V praxi se občas stane, že zaměstnanec v průběhu pracovní cesty **onemocní**. Samozřejmě bude v zájmu zaměstnavatele i zaměstnance, aby se zaměstnanec vrátil co nejrychleji zpět, jakmile toho bude schopen. V některých případech se může stát, že zaměstnanec bude po krátkém onemocnění v PC pokračovat. Mohou však nastat i případy, kdy je zaměstnanec schopen převozu pouze v doprovodu např. manželky. V určitých případech je možné náklady spojené s cestou manželky posoudit jako nutný vedlejší výdaj. Tyto specifické případy však doporučujeme konzultovat se správcem daně.

Zaměstnavatel se dohodl se svým zaměstnancem, že vykoná pracovní cestu do Ostravy vlastním vozidlem. Při návratu se zaměstnanci porouchalo vozidlo a stalo se nepojízdným. Nešlo o dopravní nehodu, pouze o poruchu motoru automobilu. Zaměstnanec přivolal odtahovou službu, která dopravila vozidlo do místa bydliště zaměstnance. Po návratu projednal zaměstnanec se svým nadřízeným průběh pracovní cesty. Nadřízený pracovník (zodpovědný za vyúčtování příslušné pracovní cesty) schválil **poplatek za odtah vozidla** jako nutný vedlejší výdaj při pracovní cestě.

V jiném případě může být při poruše vozidla při pracovní cestě uznáno proplacení poplatku za zpojízdnění automobilu, aby zaměstnanec mohl pokračovat v pracovní cestě. V těchto případech je nutné hradit pouze nezbytné opravy spojené se zprovozněním automobilu. Kontroly v některých případech zjistily, že zaměstnanci jako nezbytné opravy deklarují např. výměnu blatníků, klempířské práce, výměnu pneumatik apod.

Zaměstnavatel by neměl opravy tohoto charakteru posuzovat jako nutné vedlejší opravy související s pracovní cestou.

Organizace vyslala svého zaměstnance na pracovní cestu do Tunisu. Zaměstnavatel se dohodl se zaměstnancem, že k cestě ze svého bydliště ve Zlíně na letiště do Ostravy použije vlastní automobil. Zaměstnavatel dále oznámil zaměstnanci, že může jako výdaj související s pracovní cestou uplatnit také **poplatek za parkování vozidla** na letišti.

Pokud by zaměstnavatel neměl dostatek finančních prostředků nebo z nejrůznějších důvodů nechtěl hradit tyto poplatky, nařídí svému zaměstnanci, aby cestu ze Zlína do Ostravy vykonal např. autobusem. Již před vysláním na pracovní cestu je nutné, aby zaměstnavatel určil dopravní prostředek a bližší podmínky pracovní cesty.

Zaměstnavatel vyslal svého zaměstnance na pracovní cestu za účelem návštěvy veletrhu. Zaměstnanec vykonal PC podle podmínek stanovených zaměstnavatelem a do

vyúčtování PC zahrnul **poplatek za vstupenku** na veletrh. Šlo o oprávněný výdaj zaměstnance v souvislosti s pracovní cestou.

Jinak bude ovšem posuzovat zaměstnavatel následující případ:

Vedoucí stravování byla zaměstnavatelem vyslána do Brna na dvoudenní školení o zdravé výživě. Ve svém volném čase (v odpoledních a večerních hodinách) navštívila veletrh spotřebního zboží a vstupenku zahrnula do vyúčtování PC. Vzhledem k tomu, že nešlo o výdaj související s PC, upravil zaměstnavatel o tuto částku úhradu cestovních náhrad zaměstnankyně.

Poplatky za telefonické hovory

Poplatky za telefonické hovory lze posoudit jako nutný vedlejší výdaj při pracovní cestě. Podmínkou ovšem je, aby telefonické hovory souvisely s výkonem práce. To znamená, že bude možno uplatnit např. hovory ze zahraničí, na základě kterých je sjednávána obchodní zakázka, dohodnuto dodání náhradních dílů, je informován nadřízený pracovník o průběhu pracovní cesty apod. Na druhé straně nelze uplatnit soukromé hovory, telefonáty přátelům, rodinným příslušníkům apod.

Společnost vyslala svého zaměstnance na PC do Číny. Letadlo podle letového řádu odlétalo ve čtyři hodiny ráno, zaměstnanec bydlel nedaleko od Prahy a v tak časných ranních hodinách nejel do Prahy na letiště žádný spoj. Z uvedených důvodů povolil zaměstnavatel zaměstnanci použít pro přepravu z místa bydliště na letiště **taxislužbu**.

Jde o finančně poměrně nákladný způsob přepravy a organizace většinou pečlivě zvažují jeho využití. Mnozí zaměstnavatelé mají možnost použití vozidla taxislužby při pracovních cestách upravenou v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu. Například může být povoleno použití taxi v době nočních návratů z PC ve stanovené době.

Zaměstnanci společnosti, kteří vykonávali stavební práce, byli ubytováni v hotelovém domě, kde nebyly pokoje vybaveny sprchami. K dispozici byly dvě koupelny na

poschodí - a to za poplatek. Zaměstnanec může finanční částku za **použití sprchy** (případně veřejného WC) zahrnout do vyúčtování cestovních náhrad.

Náklady na konzumaci zaměstnance

Chybně postupuje zaměstnavatel, který namísto úhrady stravného proplácí zaměstnanci zkonsumované jídlo např. na základě účtenky z restaurace. V žádném případě nejde o „nutné vedlejší výdaje“. Náhrada za stravování zaměstnance je řešena poskytnutím sazby stravného. Zaměstnanci často namítají, že náhrada stravného nepokryje všechny náklady za stravování při pracovní cestě. Náhrada stravného však slouží pouze k vyrovnání rozdílu, který vznikne mezi stravováním doma a zvýšenými náklady na stravu.

Úhrady pokut

Do nutných vedlejších výdajů, které souvisejí s pracovní cestou, nelze zahrnout pokuty. Jestliže zaměstnanec se souhlasem zaměstnavatele použije vlastní automobil a v průběhu PC se dopustí dopravního přestupku, za který mu bude uložena pokuta - jde o jeho osobní záležitost (sankci za porušení dopravních předpisů).

Pokud by mu zaměstnavatel platbu za pokutu uhradil, šlo by o náhradu zaměstnanci nad rámec zákona. Zaměstnavatel by nemohl úhradu pokuty za zaměstnance daňově uplatnit a u zaměstnance by šlo o příjem, který je předmětem daně.

Nápoje

Do náhrad cestovních výdajů také nelze zahrnout platby za nákup alkoholických i nealkoholických nápojů spotřebovaných zaměstnancem při pracovní cestě.

Dárky obchodním partnerům

V případech, kdy zaměstnavatel pověří zaměstnance, aby zakoupil dárek (kytici, čokoládu, parfém apod.), který v průběhu jednání při pracovní cestě předá obchodnímu partnerovi, nemůže tyto výdaje posoudit jako nutný vedlejší výdaj při pracovní cestě. Zaměstnanec výdaje za nákup dárku zaměstnavateli vyúčtuje, ale zaměstnavatel je posoudí jako náklady na reprezentaci (tedy položku, kterou nelze daňově uplatnit).

Vozidlo zaměstnance

Jestliže se zaměstnavatel dohodne se zaměstnancem, že k pracovní cestě použije vlastní automobil, v souladu se zákonem obdrží zaměstnanec za každý ujetý kilometr náhradu spočívající v součtu sazby základní náhrady a spotřebované PHM. Pokud současně zaměstnavatel zaměstnanci uhradí náklady za roztok do vstřikovačů a motorový olej, udělá chybu, neboť částka sazby „základní náhrady“ obsahuje všechny výdaje na provoz vozidla (mimo PHM).

Zaměstnanci tedy nelze uhradit mimo PHM a sazby základní náhrady žádné další výdaje. Často se také chybí v případech, kdy zaměstnavatel zaměstnanci nad rámec zákona hradí např. výdaje na technické prohlídky, měření emisí, povinné ručení, opravy, mytí vozidla a další běžnou údržbu.

Havarijní pojištění

Do výdajů souvisejících s pracovními cestami lze zahrnout úhradu jednorázového havarijního pojištění pro pracovní cestu nebo úměrnou část ročního havarijního pojištění soukromých silničních motorových vozidel.

Žádný právní předpis však zaměstnavateli nenařizuje povinnost povolovat k pracovní cestě pouze to soukromé vozidlo zaměstnance, které je havarijně pojištěno. Je tedy na zvážení zaměstnavatele, zda povolí použít k PC i vozidlo nepojištěné. Dá se však předpokládat, že zaměstnavatel bude na pojištění vozidla trvat, neboť podle

zákoníku práce odpovídá zaměstnavatel za škodu způsobenou zaměstnanci při pracovní cestě.

Odpovědnost zaměstnavatele je vždy objektivní, zaměstnavatel odpovídá za vzniklou škodu bez ohledu na vlastní zavinění. Organizace odpovídá za škodu, která vznikla zaměstnanci při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s nimi bez ohledu na to, kdo škodu způsobil. Zaměstnavatel odpovídá zásadně za celou vzniklou škodu, bez možnosti limitace. Výjimku tvoří případy, kdy škodu způsobí zaměstnanec.

Zaměstnanec vykonal pro zaměstnavatele pracovní cestu. Dodržel všechny podmínky a příkazy svého zaměstnavatele. V průběhu pracovní cesty však došlo k havárii, při které bylo značně poškozeno zaměstnancovo vozidlo. Zaměstnavatel prošetřil celou záležitost a následně uhradil zaměstnanci celou vzniklou škodu.

Zaměstnanec v průběhu pracovní cesty bezdůvodně napadla třetí osoba. V důsledku této události došlo ke zničení vlastního počítače zaměstnance v hodnotě 40 000 Kč. Zaměstnavatel vymohl soudní cestou na třetí osobě, která škodu způsobila, náhradu ve výši 25 000 Kč, zaměstnanci však musela organizace uhradit plnou výši vzniklé škody v částce 40 000 Kč.

Zaměstnanec byl vyslán na pracovní cestu do Brna v pondělí 15. 8. a jako dopravní prostředek byl určen autobus. Zaměstnanec chtěl navštívit přátele a z toho důvodu do Brna odjel již v neděli 14. 8. vlastním automobilem. Při cestě do Brna došlo k havárii, při které byl poškozen automobil zaměstnance. Šetřením bylo zjištěno, že dopravní nehodu zavinil zaměstnanec porušením dopravních předpisů, navíc pod vlivem alkoholu. Vzhledem k tomu, že zaměstnanec nedodržel příkazy zaměstnavatele a navíc pod vlivem alkoholu zapříčinil dopravní nehodu, nebyl zaměstnavatel povinen nahradit zaměstnanci vzniklou škodu.

Ostatní výdaje

V souvislosti s pracovní cestou může vzniknout celá řada dalších výdajů, které může zaměstnavatel zaměstnanci uhradit, např.:

- pojištění léčebných výloh zaměstnanců při zahraničních pracovních cestách,
- poplatek za směnu poskytnuté měny na měnu příslušného státu v zahraničí,
- poplatek za parkování vozidla, dálniční poplatky,
- poplatek za místenky a lehátka v dopravních prostředcích,
- poplatek za odeslání faxu, použití kopírky apod.,
- konferenční poplatek,
- pronájem trezoru v hotelu (např. při převážení firemní hotovosti nebo důležitých dokumentů) aj.

Jak již bylo uvedeno, je nutné individuálně posuzovat jednotlivé výdaje podle podmínek konkrétní pracovní cesty. Současně je potřebné, aby každý, kdo pracuje se zákony, a tedy je uvádí do života, dodržoval platný právní řád, to znamená všechny právní předpisy, které jsou jeho součástí.

3.1.4. Cestovní náhrady - zahraniční pracovní cesty

Náhradu jízdních výdajů poskytne zaměstnavatel za obdobných podmínek jako při tuzemské pracovní cestě s tím, že náhrada za spotřebované PHM v cizí měně a doložené ceně se hradí pouze za km mimo území České republiky. Nemá-li zaměstnanec doklad o nákupu PHM ze zahraničí, může mu zaměstnavatel poskytnout náhradu v cizí měně na základě jeho prohlášení o skutečně vynaložené ceně PHM a důvodech, proč nedoložil. Jinak poskytne náhradu za obdobných podmínek jako při cestě v tuzemsku.

Náhradu jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny poskytne zaměstnavatel trvá-li zahraniční pracovní cesta déle než jeden měsíc. Při tom se postupuje obdobně jako v předchozím odstavci.

Náhrada výdajů za ubytování se poskytuje v souladu s podmínkami pracovní cesty ve výši, kterou zaměstnanec prokáže. Postupuje se obdobně jako při tuzemské pracovní cestě.

Zahraniční stravné

Zahraniční stravné se poskytuje v cizí měně za podmínek dále uvedených. Stravné se poskytuje v tzv. základní sazbě, která je upravena pro jednotlivé státy vyhláškou. Tato základní sazba stanovena vyhláškou však nově nepředstavuje minimální nárok zaměstnance. Minimálním nárokem je 75% základní náhrady (50% u členů posádek plavidel vnitrozemské plavby). Nad rámec stravného je ještě možné poskytovat kapesné ve výši 40% ve výši stravného.

Uvedu i tedy příklad stravného při cestě do SRN za celý kalendářní den (stav podle vyhlášky platné v prosinci 2006).

Vyhláškou stanovená částka 45 eur

Minimální nárok zaměstnance 33,75 eur

Maximální možnost 63 eur

V tomto rozpětí nebude zahraniční stravné předmětem daně ze závislé činnosti a bude plně nákladem zaměstnavatele.

Krácení stravného se provádí za předpokladu, že doba strávená mimo území ČR představuje více než 12 hodin. Trvá-li doba déle než 6 hodin, nejvýše 12 hodin, poskytuje se stravné v poloviční výši a trvá-li doba 1 – 6 hodin, poskytuje se ve čtvrtinové výši. Pokud v jednom dni má zaměstnanec více zahraničních cest trvajících déle než hodinu (např. 4x za den jede z Hodonína do Senice) doba těchto cest se sčítá. Pokud je během zahraniční cesty poskytnuto jídlo, krátí se zahraniční stravné až o 25% za každé jídlo, nebo 35% jde-li o stravné v poloviční výši, nebo o 70% jde-li o stravné ve čtvrtinové výši.

Zálohy a vyúčtování

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnanci zúčtovatelnou zálohu až do předpokládané výše cestovních náhrad, pokud se se zaměstnancem nedohodne, že záloha nebude poskytnuta. Z toho vyplývá, že na základě dohody, zálohy být poskytnuty nemusí. Záloha v cizí měně může být poskytnuta též zapůjčením platební karty zaměstnavatelem.

Pro určení korunové hodnoty zahraničního stravného a analogicky i ostatních nákladů se použijí kurzy vyhlášené ČNB v den vyplacení zálohy. Pokud by záloha nebyla poskytnuta, použijí se kurzy ČNB v den nástupu zahraniční cesty. Po ukončení pracovní cesty je zaměstnanec povinen předložit vyúčtování do 10 dnů.

Při zahraniční pracovní cestě se tedy může poskytnout záloha v měně státu do kterého je cesta uskutečněna, v jiné cizí měně, v českých korunách, popř. nemusí být poskytnuta vůbec. Pokud je v zahraničí jiná měna směňována za aktuální měnu tohoto státu, provádí se tento přepočet doloženým kurzem směnárny v zahraničí.

Pokud v rámci vyúčtování zaměstnavatel určitou částku doplácí, pak ji doplácí v české měně, pokud se nedohodnou se zaměstnancem jinak. Situaci v oblasti záloh a vyúčtování při pracovních cestách lépe než tento text dokumentují následující příklady:

Příklad 1

Zaměstnanec je vyslán na pracovní cestu Brno – Mnichov. Zahájení pracovní cesty bylo 8. ledna 2007 v 5.00 hod, přechod hranice v 10.00 hod. a ukončeno bylo 10. ledna 2007 v 18.00 hod, přechod hranice 13.00 hod. Vzdálenost z Brna k hranicím ČR – 350 km, a od hranic do Mnichova – 150km.

Zaměstnanec jede vlastním autem - benzín 30,40 průměrná spotřeba 7 L /100 km; sazba základní náhrady za 1 km 3,80Kč. Kurzy k 7.1.2007: € - 28,33. Ubytování 100€, Stravné 45€/den, Záloha 500€.

Řešení :

Náhrada za PHM:

700 km v tuzemsku: $(7 \cdot 30,4)/100 = 2,128$ (zaork. 2,20) + 3,80 = 6

$$6 \cdot 700 = 4200 \text{ CZK}$$

300 km v zahraničí (nákup PHM v Německu, doklad celkem na 50€, cena za benzín

1,32): $(7 \cdot 1,32)/100 = 0,0924$

$$0,0924 \cdot 300 = 27,72 = 27,80\text{€}$$

Základní náhrada za 300 km v zahraničí: $300 \cdot 3,80 = 1140 \text{ CZK}$

Stravné :

Ubytování:

$$45\text{€} \cdot 3 = 135\text{€}$$

$$100\text{€}$$

Účtování:

Záloha: 500€ - kurz 28,33 = 14165

335/211.€

14165 CZK

Vyúčtování:

Ubytování a stravné (vyplaceno v €):

$$100\text{€} + 135\text{€} = 235\text{€} - \text{kurz } 28,33 = 6657,55 \text{ CZK}$$

512/335

6657,55 CZK

Náhrada PHM (vyplaceno v CZK): 5340 CZK

512/335

5340 CZK

Náhrada PHM (vyplaceno v EUR):

$$27,80 \text{ €} - \text{kurz } 28,33 = 787,57 \text{ CZK}$$

512/335

787,57 CZK

Vratka 265€ do EUR pokladny(500 – 235 - 50):

$$215\text{€} - \text{kurz } 28,33 = 6090,95 \text{ CZK}$$

211.€/335

6090,95 CZK

Doplatek náhrady za PHM v CZK: 5340 CZK

335/211.CZK

5340 CZK

Vratka z rozdílu nákupu benzínu v zahraničí a skutečného nároku za ujeté km

v Německu (50€ - 27,80€): 22,20€ - kurz 28,33 = 628,93

211.CZK/335

629 CZK

Zaokrouhlení:

335/648

0,07 CZK

Celkové náklady na pracovní cestu (512): 12785,12 CZK

Příklad 2

Zaměstnanec je vyslán na pracovní cestu Brno – Mnichov. Zahájení pracovní cesty bylo 8. ledna 2007 v 5.00 hod, přechod hranice v 10.00 hod. a ukončeno bylo 10. ledna 2007 v 18.00 hod, přechod hranice 13.00 hod. Vzdálenost z Brna k hranicím ČR – 350 km, a od hranic do Mnichova – 150km. Zaměstnanec jede vlastním autem - benzín 30,40 průměrná spotřeba 7 L /100 km; sazba základní náhrady za 1 km 3,80Kč

Kurzy k 7.1.2007: € - 28,33

Ubytování 100€, Stravné 45€/den, Záloha 20.000 CZK.

Řešení :

Náhrada za PHM:

1000 km: $(7 \cdot 30,4) / 100 = 2,128$ (zaokr. 2,20) + 3,80 = 6

$$6 \cdot 1000 = 6000 \text{ CZK}$$

Stravné : $45\text{€} \cdot 3 = 135\text{€}$

Ubytování : 100€

Účtování:

Záloha: 20.000 CZK	335/211.CZK	20000 CZK
--------------------	-------------	-----------

Vyúčtování:

Ubytování a stravné (vyplaceno v CZK):

$100\text{€} + 135\text{€} = 235\text{€} - \text{kurz } 28,33 = 6658 \text{ CZK}$	512/335	6658 CZK
---	---------	----------

Náhrada PHM (vyplaceno v CZK): 6000 CZK	512/335	6000 CZK
---	---------	----------

Vratka zbytku zálohy v CZK: 7342 CZK	335/211.CZK	7342 CZK
--------------------------------------	-------------	----------

3.1.5. Přehled změn platných pro zaměstnance uvedený v kostce

Původní úprava v zákone o cestovních náhradách	Nová úprava v zákoníku práce	ust. ZP
Pracovní cestou se rozumí doba od nástupu zaměstnance k výkonu práce do jiného místa, než je pravidelné pracoviště.	Pracovní cestou se rozumí časově omezené vyslání zaměstnance k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce.	§ 42 odst. 1
Jako pravidelné pracoviště u zaměstnanců, u nichž častá změna pracoviště vyplývá ze zvláštní povahy povolání, je možno jako pravidelné pracoviště dohodnout i místo pobytu.	Speciální úpravu ZP neobsahuje. Podle obecné úpravy je pravidelné pracoviště místo, které je obvykle v pracovní smlouvě sjednáno pro účely cestovních náhrad. Není-li pravidelné pracoviště výslovně sjednáno, je pravidelným pracovištěm místo výkonu práce. Pokud by ale místo výkonu práce bylo sjednáno širěji než jedna obec, považuje se za pravidelné pracoviště zaměstnance ta obec, v níž nejčastěji začínají pracovní cesty zaměstnance.	§ 34 odst. 2
Cestovní náhrady přísluší zaměstnanci vyslanému na pracovní cestu.	Za pracovní cestu se pro účely cestovních náhrad považuje také cesta mimo pravidelné pracoviště. Za pracovní cestu se pro účely cestovních náhrad považuje také cesta v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn.	§ 156 odst. 2 § 156 odst. 2
Sazba základní náhrady činí 3,80 Kč/km.	Sazba základní náhrady činí nejméně 3,80 Kč/km.	§ 157 odst. 4
Sazba základní náhrady při použití přívěsu se zvyšuje i o 15 %.	Sazba základní náhrady při použití přívěsu se zvyšuje nejméně o 15 %.	§ 157 odst. 4
Sazba základní náhrady u nákladních automobilů a autobusů se stanoví dohodou.	Sazba základní náhrady u nákladních automobilů a autobusů se stanoví nejméně ve dvojnásobné výši.	§ 157 odst. 5
	Taxislužba je postavena na roveň prostředkům dálkové hromadné dopravy.	§ 157 odst. 1

3.2. Přehled změn v zákoně o účetnictví

1. ledna 2007 nabývá účinnosti novela zákona o účetnictví, která byla přijata v souvislosti s novým zákoníkem práce.

Novela provedená zákonem	Stručný popis	Účinnost	Účetní předpisy aktuálně
č. 179/2005 Sb., , kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zrušení Fondu národního majetku České republiky	Nevýznamná novelizace v souvislosti se zrušením FNM s účinností od 1. 1. 2006, z ustanovení § 4 odst. 8 písm. k) a § 18 odst. 1 písm. b) byla vypuštěna úprava pro FNM.	1. 1. 2006	Vyšlo v <u>Účetních předpisech aktuálně 2006</u>
č. 57/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem	Okrajová novelizace (náhrada slov „Komise pro cenné papíry“ slovy „Česká národní banka“ v § 21a odst. 4).	1. 4. 2006	Vyšlo v <u>Účetních předpisech aktuálně 2006</u>
č. 81/2006 Sb., kterým se mění zákon o informačních systémech veřejné správy	Pro účetní jednotky s povinným auditem byla zavedena sporná povinnost zveřejnit účetní závěrku také v Obchodním věstníku - § 21a odst. 4. Spornost plyne především z toho, že podle uvedeného ustanovení nadále platí, že: <i>povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů podle tohoto zákona účetní jednotka splnila okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu.</i> Nezveřejnění účetní závěrky v OV tedy stejně není porušením ZoÚč, to je jen ta hlavní právní nesmyslnost nové úpravy.	15. 3. 2006	Vyšlo v <u>Účetních předpisech aktuálně 2006</u>
č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě , ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony	Zákon č. 230/2006 Sb. významným způsobem novelizoval zákon o správě daní a poplatků, v ZoÚ bylo novelizováno ustanovení § 37 odst. 7 řešící vybrání a vymáhání pokut právě podle ZSDP. Původní znění: <i>Pokuty vybírá a vymáhá místně příslušný finanční úřad, který postupuje podle zvláštního právního předpisu (odkaz 34) na zákon o správě daní a</i>	1. 6. 2006	Vyšlo v <u>Účetních předpisech aktuálně 2006</u>

	poplatků) bylo nahrazeno zněním: <i>Při vybírání a vymáhání pokut se postupuje podle zvláštního právního předpisu (odkaz 34) na zákon o správě daní a poplatků).</i>		
č. 264/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce	V rámci balíku změn přijatých v souvislosti s novým zákoníkem práce došlo k dalšímu prodloužení jednoduchého účetnictví do 31. 12. 2007 dle § 38a pro občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, a honební společenstva. Případné odložení účinnosti nového zákoníku práce by mohlo u tohoto prodloužení, které s pracovněprávní úpravou nijak nesouvisí, přinést komplikace.	1. 1. 2007	Vyjde v <u>Účetních předpisech aktuálně 2007</u>

3.3. Nemocenské pojištění od 1. 1. 2007

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR dne 12. 12. 2006 schválila návrh zákona předloženého vládou do Poslanecké sněmovny dne 1. 9. 2006, jímž vláda zmírňovala rozpočtové dopady snížené sazby pojistného na nemocenské pojištění, a to ve znění pozměňovacích návrhů Senátu Parlamentu ČR. **Zákon vyšel ve Sbírce zákonů dne 20. prosince 2006 pod číslem 585/2006 Sb.**

Hlavním ze senátních těchto pozměňovacích návrhů je odložení účinnosti nového zákona o nemocenském pojištění na 1. 1. 2008. Skutečnost, že bude o jeden rok odložena účinnost zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, znamená mj., **že i v roce 2007**

- bude platit dosavadní zákon č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění, a v tomto roce nedojde ke snížení sazeb pojistného a nebude zavedena povinnost

zaměstnavatelů poskytovat v době prvních 14 kalendářních dnů pracovní neschopnosti náhradu mzdy ,

- organizace (nad 25 zaměstnanců) budou poskytovat dávky nemocenského pojištění tak jako dosud (nemocenské budou poskytovat od prvního dne uznání pracovní neschopnosti),
- malé organizace (do 25 zaměstnanců) budou tak jako dosud vyplňovat měsíčně dosavadní tiskopis „Přehled o vyměřovacích základech a pojistném malé organizace“, přijímat od zaměstnanců žádosti o dávky a posílat je okresní správě sociálního zabezpečení,
- nadále budou platit jen dvě redukční hranice pro výpočet denního vyměřovacího základu. K 1. 1. 2007 se tyto redukční hranice (v souladu se zákonem č. 54/1956 Sb.) zvyšují z 510 Kč na 550 Kč a ze 730 Kč na 790 Kč, a to na základě nařízení vlády schváleného rovněž dne 12. prosince 2006. Okresní správy sociálního zabezpečení a organizace (nad 25 zaměstnanců) budou povinny přepočítat k 1. 1. 2007 výši dávek nemocenského pojištění, u nichž nárok přechází z roku 2006 do roku 2007, pokud byly vypočteny z vyššího denního vyměřovacího základu než 510 Kč, a u dávek přiznaných v roce 2007 postupovat podle těchto redukčních hranic.

I když bude účinnost zákona o nemocenském pojištění odložena, **k 1. 1. 2007 nabyly účinnosti některé dílčí změny:**

- nová úprava vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení (zákon č. 264/2006 Sb., tzv. doprovodný zákon k zákoníku práce),
- žádosti o přiznání důchodu bude sepisovat vždy okresní (Pražská) správa sociálního zabezpečení, a to i v případě, kdy nemocenské pojištění svých zaměstnanců provádí zaměstnavatel,
- sazba penále z dlužného pojistného na sociální zabezpečení se snižuje z částky 0,1% za každý kalendářní den prodlení na 0,05 % za každý den,
- mění se okruh dob, za které se neplatí penále z dlužného pojistného na sociální zabezpečení.

Teprve až v roce 2008

- bude zaměstnavatel poskytovat náhradu mzdy (platu) v prvních 14 kalendářních dnech trvání pracovní neschopnosti,
- zaměstnavatelům se sníží sazba pojistného na sociální zabezpečení o 1 procentní bod (z 26 % na 25 %), a od pojistného na sociální zabezpečení budou odečítat polovinu vyplacené náhrady mzdy (platu) při pracovní neschopnosti,
- nemocenské bude náležet až od 15. kalendářního dne trvání pracovní neschopnosti,
- nemocenské pojištění budou provádět (a dávky vyplácet) pouze okresní správy sociálního zabezpečení,
- zruší se dělení zaměstnavatelů na organizace a malé organizace, povinnosti vyplývající z nemocenského pojištění budou stejné pro všechny zaměstnavatele bez ohledu na počet zaměstnanců.

V roce 2009

- se sníží sazba pojistného na sociální zabezpečení zaměstnavatelům o dalších 0,9 procentního bodu (na 24,1%),
- náhradu mzdy (platu) při pracovní neschopnosti bude vyplácet zaměstnavatel plně ze svých prostředků (s výjimkou případů v zákoně uvedených, kdy se bude ve výši poloviny odečítat v případech v zákoně uvedených).

Zákon, kterým se o rok odkládá účinnost zákona o nemocenském pojištění a výše uvedeným způsobem mění zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a některé další zákony, byl po podpisu prezidenta republiky uveřejněn ve Sbírce zákonů pod číslem 585/2006 Sb.

4. PRAKTICKÁ ČÁST – POPIS SPOLEČNOSTI

Pracuji ve společnosti s ručením omezeným. Společnost je ryze česká bez zahraniční účasti. Má tři majitele, z nichž všichni jsou členové vrcholového managementu. V současnosti společnost zaměstnává 32 zaměstnanců.

Společnost se od počátku zabývá úniky tepla z budov, zlepšením mikroklimatu, úsporami tepla a výrobou tepelné izolace. Snaží se pracovat na vysoké profesní úrovni jak po teoretické stránce (poradenství, posudky), tak po stránce praktické. Vzhledem k vykonávané činnosti není typicky stavební firmou, ale je společností, která nabízí službu. Působí na celém území české republiky. V oblasti realizace zateplení používá špičkovou technologii foukané kamenné vlny. V současné době má přes několik set spokojených zákazníků z oblasti majitelů rodinných domů, zemědělské prvovýroby, stavebnictví, městských úřadů, obecních úřadů a průmyslu.

Tato technologie splňuje tři podmínky pro špičkové zateplení stropů.

Za prvé odbornost. Jedná se o službu, majitel domu dostává v rámci dodávky také návrh skladby zateplení. Díky tomu je vždy zaručeno, že se na dům podívá odborník a strop posoudí. Potom následuje návrh zateplení, kalkulace výšky a množství izolační hmoty. To je prováděno podle stavebních norem. Nemůže tedy dojít k situaci, kdy si majitel neodborným návrhem a montáží izolace spíše strop pokazí.

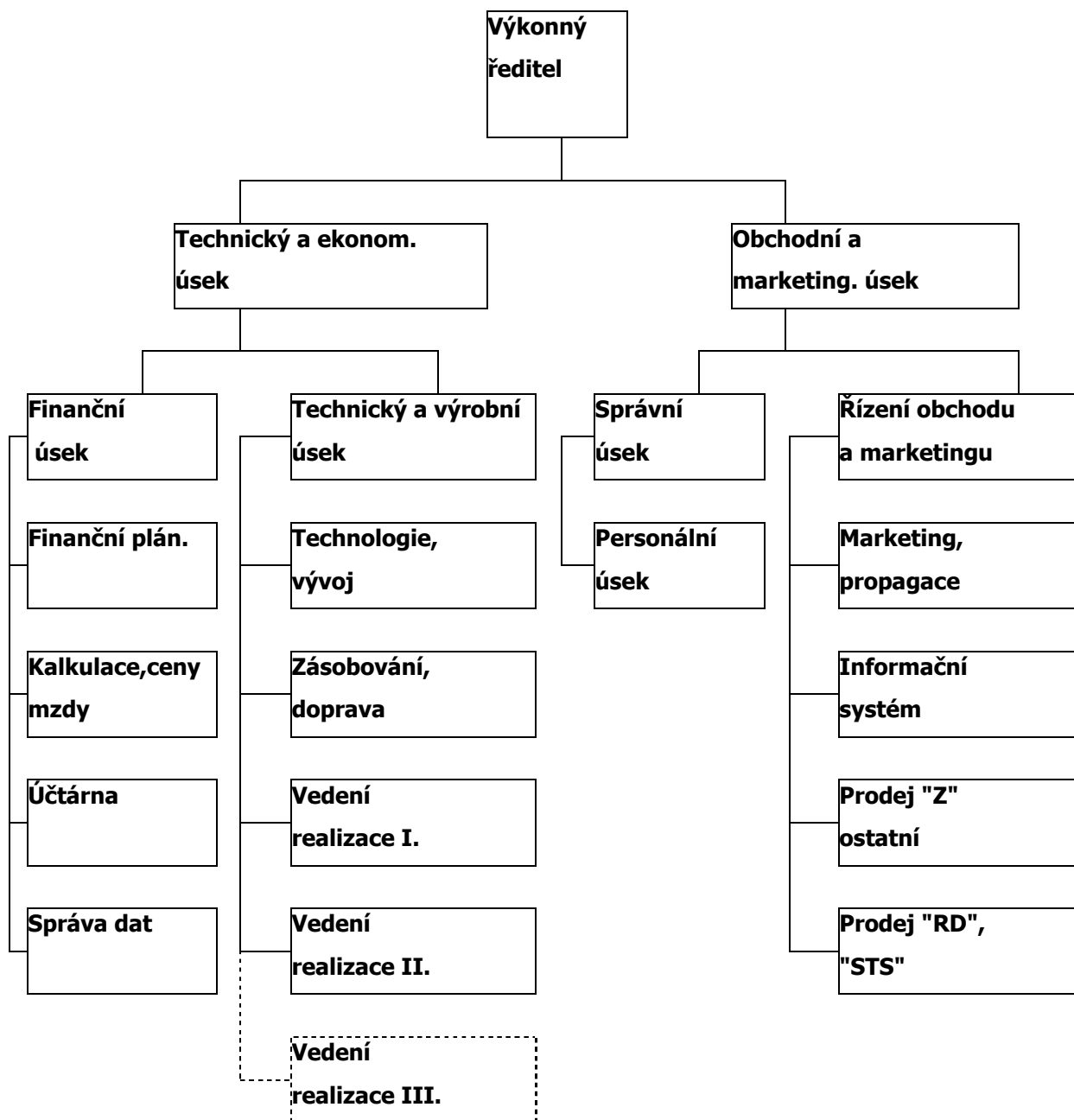
Za druhé špičkový materiál. Je to kámen, přesněji, je to čedič a právě z takovýchto kamenů se vyrábí aplikovaná izolace. Princip výroby je podobný výrobě cukrové vaty. Kámen se roztaví v peci a horká láva teče na rotující disky, kde se odstředivou silou vytvoří jemné vlákno. Do toho se potom přidávají přísady proti nasákavosti vodou a lámání vláken. Nakonec se hmota doslova upeče v peci a vypálí se. Takovýto materiál je potom nenasákavý vodou, odolný houbám, plísním a chemikáliím, a také nehořlavý. Je jasné, že ani takováto izolace Vám nezabrání v případě požáru shoření Vašeho domu, avšak může prodloužit dobu, po kterou strop neshoří. Je možné, že nám v tomto případě může izolace pomoci zachránit i lidské životy.

Třetím bodem a zároveň jednou z největších prospěšností této technologie je to, že se díky ní dá zhotovit naprosto nepřerušená vrstva izolace. Dokáže dokonale bez tepelných mostů zateplit stropy v nepřístupných pultových střechách, dokáže souvisle vyplnit dutiny starších trámových stropů. Rovněž lze pomoci majitelům okálů. Je možné splnit také náročné podmínky ze strany majitele a vytvořit zateplení s pochůznou vrstvou. Takto se často zateplují hurdiskové a betonové stropy a půdy, kde majitel požaduje po izolaci chodit. Dále poskytujeme bezplatnou poradenskou službu v oblasti tepelných izolací na bezplatné telefonické lince. Zateplením se dá výrazně snížit únik tepla z budovy, čímž se ušetří značné peníze.

Služba je nenáročná a nemusí se při aplikaci přerušovat provoz budovy, čímž se ušetří peníze a nenaruší se příjemné bydlení.

4.1. Organizační struktura

Organizační struktura společnosti



Součástí strategie společnosti je aktivní vyhledávání obchodních příležitostí realizované prostřednictvím týmu technicko – obchodních poradců. Tento tým technicko – obchodních poradců působí po celém území České republiky. Ke své práci

využívají moderní technické pomůcky, např. notebooky, bezkontaktní infra-pyrometry a další techniku pro posuzování stavu objektu. Zároveň využíváme možnosti moderní komunikace založené na elektronické bázi.

Protože většina zaměstnanců tráví svůj čas jen na pracovních cestách, zaměřila jsem se ve své práci na kontrolu poskytování cestovních náhrad.

5. PRAKTICKÁ ČÁST – ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU A NÁVRH ŘEŠENÍ

5.1. Účet 521 – mzdové náklady

Základním účtem osobních nákladů je účet 521 – mzdové náklady. Na tomto účtu se účtují mzdové náklady, a to v podobě peněžního i nepeněžního plnění. **Zachycují se zde všechny pracovněprávní nároky zaměstnanců**, které patří do nákladů účetní jednotky. Jedná se především o mzdové nároky z pracovního poměru nebo z dohod konaných mimo pracovní poměr.

Zachycení v této společnosti

Společnost používá pouze syntetický účet 521- mzdové náklady, na který účtuje všechny mzdové náklady. Hrubá mzda za vykonanou práci stálých pracovníků je daňově účinný náklad v souladu s ustanoveními § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. p) zákona o dani z příjmu. Závislá činnost je příjem, který je zdaňován dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmu.

Účtování:

- na začátku účetního období při otevření účetních knih nemají výsledkové účty (tj. i účet 521) počáteční zůstatek,
- v průběhu účetního období **na straně MD** účtu se zachycují postupně mzdové náklady narůstajícím způsobem od počátku do konce účetního období,
- na konci účetního období při uzavření účetních knih se zůstatek účtu převádí ze strany D na stranu MD účtu 710 – Účet zisků a ztrát

Účetními doklady, pokud splňují náležitosti dané § 11 zákona o účetnictví, jsou obvykle zúčtovací a výplatní listiny, interní doklady, výdajové pokladní doklady.

5.2. Zhodnocení a navržení změn v oblasti mezd a náhrady mzdy

Účtování složek hrubé mzdy pouze na jediný syntetický účet 521 – mzdové náklady je nepřehledné a vzhledem k tomu, že společnost se v blízké době změní na velkou organizaci, zaměstnávající více než 25 zaměstnanců, navrhla bych rozúčtování na analytické účty, které pak součtem dávají hrubé mzdy zaměstnanců.

Hrubá mzda je celková mzda přiznaná zaměstnanci zaměstnavatelem za provedenou práci. V této účetní jednotce se jednotlivé hrubé mzdy skládají ze základní mzdy jejíž formou je mzda:

- časová- hodinová a měsíční,
- osobního ohodnocení,
- premií, např. měsíční, cílové, provize
- příplatků, např. za práci přesčas, práci v noci, práci o sobotách, nedělích a svátcích..., odměny.

Návrh změn pro tuto účetní jednotku

NAVRŽENÉ ANALYTICKÉ ČLENĚNÍ:

521/001 - Stálí pracovníci

521/002 - Vedlejší pracovní poměr

521/003 - Naturální mzda

521/004 - Ostatní peněžní a nepeněžní plnění

MOŽNOST DALŠÍHO ČLENĚNÍ POMOCÍ STŘEDISEK:

Středisko 1 - Základní mzdy

Středisko 2 - Osobní ohodnocení

Středisko 3 - Příplatky

Středisko 4 - Přesčasy

Středisko 5 - Základní mzdy, náhrady

Středisko 6 - Prémie

Středisko 7 - Mimořádné platy

Středisko 8 - Ostatní osobní výdaje

Střediska 1 až 8 jsou složky hrubé mzdy. Toto zachycení by bylo přehledné a účetní jednotka by měla přehled kolik činí základní mzdy, odměny, příplatky, prémie apod.

Kromě toho, že bych u nákladových účtů zřídila analytiku podle druhu vyplacených mezd, zavedla bych i analytiku účtů sociálního a zdravotního pojištění podle pojišťoven, ke kterým má povinnost odvodu zdravotního a sociálního pojištění. Dále popíši, co by se na jednotlivé analytické účty účtovalo.

5.2.1. Účet 521/001 – Stálý pracovníci

Na účet **521/001-Stálí pracovníci** bych účtovala mzdové náklady související se stálými zaměstnanci účetní jednotky, včetně všech odměn, příplatků, prémie apod.

Základní pojmy a úprava mzdových nároků zaměstnanců je v zákoníku práce. Zákon o dani z příjmu upravuje pouze zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, vybírání a placení daní, prokazování nezdanitelných částek a podmínek pro daňové zvýhodnění, náležitosti mzdového listu pro účely daně z příjmu apod.

Do mzdových nákladů patří hrubé mzdy zaměstnanců za účetní období na základě pracovních smluv, dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti a nároky na výplatu náhrad za dovolenou. Může se jednat o příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoliv, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo toto právo (v případě smrti zaměstnance), a zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky daně z příjmů ze závislé činnosti. Příjmem se rozumí i částka, o kterou je úhrada zaměstnance za poskytnutá práva, služby nebo věci, nižší než cena zjištěná a nebo cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám a dále příjem v podobě 1 % ze vstupní ceny vozidla poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci i pro soukromé účely.

Mzda je splatná po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vznikl zaměstnanci nárok na mzdu nebo na některou její složku, pokud nebylo v pracovní smlouvě, v jiné smlouvě nebo v kolektivní smlouvě sjednáno kratší než měsíční období splatnosti mzdy.

Účetní doklady

Podkladem pro zúčtování mzdy na mzdovém listu je u časové mzdy pracovní smlouva, kde je mzda pevně stanovena, u úkolové mzdy je to úkolový lístek, kde je vypočtena mzda podle výkonu pracovníka, u podílové mzdy je podkladem výpočet podílu na tržbách (doložený skutečnými tržbami za příslušný měsíc), u provizní mzdy je to procentní podíl z uskutečněných obchodů. Podle uzavřené pracovní smlouvy jsou tyto mzdy navýšeny o příplatky, prémie a odměny podle pracovní smlouvy zaměstnance. Součástí podkladů k výplatě mezd je docházka zaměstnanců, neschopenka pro výpočet nemocenských dávek, dovolenky, potvrzení o překážkách v práci s náhradou mzdy (vyšetření nebo ošetření u lékaře, svatba, přestěhování, pohřeb apod.). Z těchto podkladů vypočte mzdová účetní hrubou mzdu.

Souhrn všech mzdových nákladů vč. zákonem stanovených odvodů a dalších srážek ze mzdy zaměstnanců tvoří rekapitulaci mezd.

Rekapitulace mezd jsou prostřednictvím vnitřních účetních dokladů proúčtovány v účetnictví zaměstnavatele. Podle dohody zaměstnavatele se zaměstnancem jsou mzdy vypláceny v hotovosti nebo zasílány na jeho osobní účet. V obou případech musí účetní jednotka prokázat předání čisté mzdy zaměstnanci, a to u výplaty v hotovosti jeho podpisem na výplatnici, u bezhotovostního převodu převodním příkazem. Výdajový pokladní doklad a bankovní výpis jsou účetními doklady pro zúčtování výplaty mzdy a provedení srážek ze mzdy zaměstnance.

Daňové dopady:

Hrubá mzda je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zaměstnavatele stejně jako **uhrazené** zdravotní a sociální pojištění za organizaci. Hrubá mzda jako příjem ze závislé činnosti podléhá zálohovému odvodu. Zálohový odvod daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedený v rozporu s ustanovením zákona o dani z příjmu podléhá penalizaci.

Daňovým nákladem nejsou a dani ze závislé činnosti nepodléhají podíly na zisku, které jsou vypláceny ze zisku po zdanění a podléhají srážkové dani.

Zaúčtování účetního případu: hrubá mzda, podíl na VH

Č. op.	Operace	MD	D
1)	měsíční hrubá mzda zaměstnance podle zúčtovací a výplatní listiny (včetně prémie, odměn, doplatků, příplatků a jiných plnění účtovaných do nákladů)	521	331
2)	podíly na výsledcích hospodaření (z fondu odměn)	427	331
3)	předpis sociálního pojištění (včetně podílů na VH)		
	a) hradí zaměstnavatel 26 %	524.1	336.1
	b) hradí zaměstnanec 8 %	331	336.1
4)	předpis zdravotního pojištění (včetně podílů na VH)		
	a) hradí zaměstnavatel 9 %	524.2	336.2
	b) hradí zaměstnanec 4,5 %	331	336.2
5)	záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342
6)	srážky z mezd (spoření, půjčky ...)	331	379
7)	srážky za manka, zmetky	331	335
8)	náhrada za nevybranou dovolenou, která bude proplacena v příštím roce	521	389

Z pohledu daňové uznatelnosti jednotlivých mzdových nákladů jsou pak rozhodující zejména ustanovení § 24 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 a § 25 odst. 1 písm. d) zákona o dani z příjmu.

Za podmínek uvedených v § 23 odst. 3 písm. a) bodu 5 zákona o dani z příjmu je třeba o částku neodvedeného zdravotního a sociálního pojištění vyúčtovaného do nákladů v rámci hrubých mezd zvýšit výsledek hospodaření.

Zaměstnavatel je povinen sjednat za zaměstnance **úrazové pojištění** nebo **pojištění nemoci z povolání** např. u pojišťovny Kooperativa.

5.2.2. Účet 521/002 – Vedlejší pracovní poměr

Na účet 521/002 bych účtovala náklady na vedlejší pracovní poměr a dohody.

Rozdíl mezi odměnami v hlavním pracovním poměru a ve vedlejším pracovním poměru, tj. dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti, je pouze z pohledu daňového. Dohody se účtují stejně jako mzdy zaměstnanců v hlavním pracovním poměru, rozdíl je ve výpočtu daně z příjmů, sociálního a zdravotního pojištění. Musí jít

o práci, jejíž pravidelný výkon nemůže zaměstnavatel zabezpečit v rámci běžné pracovní doby a provedení práce v rámci pracovního poměru by bylo neúčelné a nevhodné.

Dohoda o provedení práce se uzavírá ústně nebo písemně s fyzickou osobou, na ojedinělý úkol, jestliže předpokládaný rozsah práce, na který se dohoda uzavírá, není vyšší než 150 hodin. Do předpokládaného rozsahu práce se započítává také doba práce konané zaměstnancem pro zaměstnavatele v témže kalendářním roce na základě jiné dohody o provedení práce; vláda může stanovit nařízením, v kterých výjimečných případech se do předpokládaného rozsahu práce tato doba nezapočítává. Z dohod o provedení práce se neodvádí sociální ani zdravotní pojištění.

Dohoda o pracovní činnosti se uzavírá k provádění prací, které mají opakující se povahu. Na základě dohody o pracovní činnosti nelze vykonávat práci v rozsahu překračujícím v průměru polovinu stanovené týdenní pracovní doby; do tohoto rozsahu se nezapočítává doba případné pracovní pohotovosti, za kterou zaměstnanci nepřísluší odměna, a pracovní pohotovost doma. Vláda může stanovit nařízením, ve kterých výjimečných případech lze na základě dohody o pracovní činnosti vykonávat práci nad rozsah pracovní doby uvedený v předchozí větě. Dodržování sjednaného a nejvýše přípustného rozsahu pracovní doby podle předchozího odstavce se posuzuje za celou dobu, na kterou byla dohoda uzavřena, nejdéle však za období 12 měsíců.

Vedlejší pracovní poměr a jeho zdanění

Příjem u vedlejšího pracovního poměru se zdaňuje stejně jako hrubá mzda, závisí zda:

1. Zaměstnanec podepsal u zaměstnavatele prohlášení

Zaměstnavatel: srazí a odvede ze základu zálohu na daň; základem je příjem z dohody o provedení práce + popř. příjem z hlavního pracovního poměru.

Zaměstnanec: nemusí činit žádné další úkony.

3. Zaměstnanec nepodepsal u zaměstnavatele prohlášení

a) příjem v kalendářním měsíci nepřesáhl 5 000 Kč

Zaměstnavatel: srazí a odvede daň ve výši 15 %.

Zaměstnanec: nemusí činit žádné další úkony.

b) příjem v kalendářním měsíci přesáhl 5 000 Kč

Zaměstnavatel: srazí a odvede za zaměstnance zálohu nejméně 20 %; základem je příjem z dohody o provedení práce.

Zaměstnanec: může požádat o provedení ročního zúčtování daně nebo musí podat daňové přiznání.

Zachycení účetní jednotkou

Společnost zaměstnává pouze 2 osoby na dohodu o provedení práce. Účetní jednotka má u všech případů účtování správné, pouze bych doplnila analytický účet. Jako účetní doklad společnost správně používá zúčtovací a výplatní listiny, interní doklady, výdajové pokladní doklady, výpisy z bankovního účtu.

Příklad zaúčtování účetního případu:

Ve zdaňovacím období byla uzavřena dohoda o provedení práce na 5 000 Kč, poplatník podepsal prohlášení k dani z příjmů.

Č. op.	Operace	Částka (v Kč)	MD	D
1)	hrubá mzda ze stálého pracovního poměru	x	521	331
2)	hrubá částka podle DPP	5 000	521	331
3)	záloha na daň z příjmů z obou částek (x + 5 000)	y	331	342
4)	sociální a zdravotní pojištění (jen z hrubé mzdy)	z	331	336

Ve zdaňovacím období byla uzavřena dohoda o provedení práce na 15 000 Kč, poplatník nepodepsal prohlášení k dani z příjmu.

Č. op.	Operace	Částka (v Kč)	MD	D
1)	hrubá částka podle DPP	15 000	521	331
2)	záloha na daň z příjmů (20 % záloha)	3 000	331	342

Ve zdaňovacím období byla uzavřena dohoda o pracovní činnosti od 10. 5. do 14. 5. (méně než 7 dnů), poplatník nepodepsal prohlášení k dani z příjmů.

Č. op.	Operace	Částka (v Kč)	MD	D
1)	hrubá částka podle DPČ	10 000	521	331
2)	záloha na daň z příjmů (20 % záloha)	2 000	331	342

Pozn.: Sociální a zdravotní pojištění se z DPČ uzavřené na méně než 7 dnů neodvádí.

Ve zdaňovacím období byla uzavřena dohoda o pracovní činnosti od 10. 5. do 25. 5., poplatník nepodepsal prohlášení k dani z příjmů.

Č. op.	Operace	Částka (v Kč)	MD	D
1)	hrubá částka podle DPČ	10 000	521	331
2)	sociální pojištění 8 %	800	331	336
3)	zdravotní pojištění 4,5 %	450	331	336
4)	záloha na daň z příjmů podle § 38h odst. 3 (20 % záloha)	1 750	331	342
5)	sociální a zdravotní pojištění odvádí i zaměstnavatel	x	524	336

Daň z příjmů u dohod o provedení práce – shrnující tabulka

Podmínky uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně z příjmů	Způsob zdanění	
	Zaměstnavatel	Zaměstnanec
zaměstnanec podepsal u zaměstnavatele prohlášení o uplatnění nezdanitelných částek a uplatňuje u něj nezdanitelné částky a daňové zvýhodnění	srazí a odvede ze základu zálohu na daň; základem je příjem z DPP + popř. příjem z hlavního pracovního poměru;	nemusí činit žádné další úkony
zaměstnanec nepodepsal u zaměstnavatele prohlášení o uplatnění nezdanitelných částek a neuplatňuje u něj nezdanitelné částky a daňové zvýhodnění		
• příjem v kalendářním měsíci nepřesáhl 5 000 Kč	srazí a odvede daň ve výši 15 %;	nemusí činit žádné další úkony
• příjem v kalendářním měsíci přesáhl 5 000 Kč	srazí a odvede za zaměstnance zálohu nejméně 20 %; základem je příjem z DPP;	může požádat o provedení ročního zúčtování daně nebo musí podat daňové přiznání

5.2.3. Účet 521/003-Naturální mzda

Zákoník práce umožňuje zaměstnavatelům vyplácet část mzdy v naturální podobě. Naturální mzdu může zaměstnavatel poskytovat jen se souhlasem zaměstnance za podmínky, že zaměstnavatel zaměstnanci vyplatí v penězích mzdu nejméně ve výši příslušné sazby minimální mzdy nebo příslušné sazby nejnižší úrovně zaručené mzdy.

Naturální mzda může být poskytnuta formou výrobků, prací, služeb. Za naturální mzdu nelze považovat zlevněné jízdné, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnancům při dopravě do zaměstnání. Zaměstnanci rovněž nelze poskytovat naturální mzdu ve formě lihovin, příp. jiných návykových látek.

Naturální mzda vyjádřena v peněžité formě je součástí hrubé mzdy zaměstnance. Zdanitelnou mzdou ve smyslu ustanovení zákona o dani z příjmu se stává hrubá mzda

zúčtovaná poplatníkovi za kalendářní měsíc po odečtu povinného odvodu zdravotního a sociálního pojištění.

Účtování o naturální mzdě v peněžním vyjádření je analogické peněžní mzdě. Naturální mzda se stejně jako peněžitá mzda posuzuje jako daňově účinný náklad. Bezplatné poskytnutí motorového vozidla pro služební i soukromé účely ve smyslu § 6 odst. 6 zákona o dani z příjmu není naturální mzdou.

Vybrané souvztažnosti

Č.	Účetní případ	MD	DAL
1.	Hrubá mzda zaměstnance: – peněžitá plnění – naturální mzda	521, 522 521, 522	331 331
2.	Zdravotní a sociální pojištění: – hrazené zaměstnavatelem – hrazené zaměstnancem	524 331	336 336
3.	Daň ze závislé činnosti	331	342

Účetní jednotka vede povinně pro zaměstnance mzdové listy, na kterých je měsíčně zúčtována hrubá mzda zaměstnance bez ohledu na to, zda je vyplácena v penězích nebo naturální formě. Součástí evidence je přepočtení vyplácené naturální mzdy na cenu obvyklou v místě a čase plnění, neboli cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu – zákon o oceňování majetku. Souhrn veškerých zaúčtovaných a vyplacených měsíčních mezd vč. odvodových povinností tvoří rekapitulaci mezd. Účetní jednotka průčítuje údaje na rekapitulaci mezd do svého účetnictví formou vnitřního účetního dokladu.

Zaměstnavatel musí při přepočtu výrobků, prací a služeb poskytovaných svým zaměstnancům respektovat ustanovení o tom, že nepeněžní příjem se oceňuje podle zákona o oceňování majetku s přihlédnutím k ekonomickému a personálnímu spojení se zaměstnancem, včetně DPH. Uplatněním cen nižších, než jsou ceny obvyklé, se vystavuje podnikatel dodanění rozdílu daní z příjmů ze závislé činnosti. Pro účely

pojistného se naturální mzda oceňuje ve výši sjednané mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem.

Společnost zatím nevyplácí naturální mzdu. Pokud by společnost vyplácela naturální mzdu, účtovala by dle následujícího příkladu.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	DAL
1.	Vyúčtování nároku na mzdu	16 500	521	331
2.	Zdravotní a sociální pojištění – 12,5% předpis	2 063	331	336
3.	Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	1 448	331	342
4.	Odvod zdravotního a sociálního pojištění	2 063	336	221
5.	Úhrada zálohy na daň z příjmů	1 448	342	221
6.	Srážka ze mzdy – spoření	2 600	331	221
7.	Výplata mzdy v hotovosti	8 000	331	211
8.	Výplata mzdy v naturální podobě			
	– vyskladnění zboží	2 389	504	132
	– „prodej“ zaměstnanci	2 007	331	604
	– DPH (plátce daně*)	382	331	343
9.	Odvod DPH	382	343	221

5.2.4. Účet 521/004 - Ostatní plnění ve prospěch zaměstnanců

Zde bych účtovala vybraná peněžní a nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnanců. Např. firma může poskytnout půjčky za výhodnějších podmínek, než kdyby zaměstnanec o stejnou půjčku žádal individuálně u banky. Daňovým nákladem společnosti jsou náklady související s pracovními cestami a ve výši stanovené zákonem o dani z příjmu a zákoníkem práce. Bude-li zaměstnavatel poskytovat zaměstnanci **vyšší náhrady při pracovní cestě** (např. vyšší stravné při zahraniční cestě, vyšší sazbu

základní náhrady apod.), vzniká zaměstnanci zdanitelný příjem a částky budou připočteny k hrubé mzdě.

Zachycení účetní jednotkou

Účetní jednotka poskytuje náhrady pouze v rozmezí daném zákonem, tedy pouze daňově účinné náklady. Daňově účinné jsou náklady na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců.

Peněžní plnění poskytované zaměstnanci vedle mzdy stanovené v kolektivní smlouvě nebo vnitřním předpise je daňově uznatelným nákladem jen tehdy, pokud nárok na toto plnění stanoví zvláštní právní předpis a pokud tento nárok stanovený zvláštním právním předpisem nepřekračuje.

5.3. Zhodnocení a navržení změn pro účet 522 – příjmy společníků ze závislé činnosti

Účet slouží k účtování příjmů podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmu, kterými se rozumí příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů plátce. Tyto osoby jsou považovány dle zákona o daních z příjmů za zaměstnance a účtování o jejich příjmech je obdobné jako účtování mezd na účtu 521, ale závazek účetní jednotky při výplatě se zachycuje na účtu 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti. Stejně je i poskytování různých výhod, které patří do oblasti pracovních a sociálních podmínek.

Zachycení v této účetní jednotce

Společnost využívá pouze syntetický účet 522 na kterém zachycuje veškeré požitky ze závislé činnosti v hrubé výši, mezi které mohou být zahrnuty také nepeněžní (naturální) plnění, jsou-li součástí odměny a pokud s její výplatou společník souhlasí. Nepeněžní plnění se účtuje v cenách obvyklých, které uznává zákon o daních z příjmů.

Návrh změn pro tuto účetní jednotku

NAVRŽENÉ ANALYTICKÉ ČLENĚNÍ:

522/001 - *Příjmy společníků s. r. o. z titulu závislé činnosti*

522/002 - *Příjmy za práci jednatelů s .r. o.*

522/003 - *Naturální plnění ve prospěch společníků s. r. o.*

522/004 - *Ostatní peněžní a nepeněžní plnění ve prospěch společníků s. r. o*

MOŽNOSTI DALŠÍHO ČLENĚNÍ DLE STŘEDISEK:

Středisko 1 - Základní mzdy

Středisko 2 - Osobní ohodnocení

Středisko 3 - Příplatky

Středisko 4 - Přesčasy

Středisko 5 - Náhrady

Středisko 6 - Prémie

Středisko 7 - Mimořádné prémie

Středisko 8 - Ostatní odměny

Toto rozdělení na analytické účty by bylo pro tuto účetní jednotku do budoucna jistě přehlednější. V další části popíší, co by se na jednotlivé analytické účty účtovalo.

Základní vztahy mezi společníkem a společností s ručením omezeným

Mezi společníkem a společností s ručením omezeným můžeme rozlišit 4 základní vztahy a následně jejich kombinace:

- a) pracovněprávní vztah ke společnosti, společník může uzavřít se společností pracovní smlouvu i dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr,
- b) činnost pro společnost na základě živnostenského oprávnění,
- c) příjmy na základě jiného obchodně-závazkového vztahu a smluv podle občanského zákoníku,
- d) výkon práce pro společnost na základě společenské smlouvy.

Jednatel společnosti s ručením omezeným

Funkci jednatele nelze vykonávat v pracovním poměru a na základě pracovní smlouvy. Jedná se o obchodně-právní vztah podle obchodního zákoníku. Jednatelům může být společník nebo i jiná osoba. Z obchodního zákoníku vyplývá, že jednatel nemůže být členem dozorčí rady a prokuristou společnosti.

a) jednatel-společník

Funkce jednatele vyplývá pro společníka ze společenské smlouvy, z jiné dohody mezi společníky, z ustanovení valné hromady společníků apod. Na práci jednatele bývá nejčastěji uzavřena smlouva o výkonu funkce, se znaky obdobnými jaké má mandátní smlouva. Běžně bude za výkon práce jednatele vyplácena odměna. Společník tak může teoreticky pobírat příjem ze závislé činnosti za práci pro společnost a odměnu za práci jednatele. Příjmy jednatelů jsou podle zákona o dani z příjmu považovány za příjmy ze závislé činnosti.

b) jednatel-cizí osoba

Jednatelům může být cizí osoba bez vztahu ke společnosti, kterou společnost pověřila výkonem funkce jednatele a uzavřela s ní vztah na základě jiné než pracovní smlouvy (smlouva o výkonu funkce, svým obsahem se blíží mandátní). Příjmy za práci jednatele jsou příjmy ze závislé činnosti a zdaňují se měsíčně zálohově podle výše příjmu a sazby.

Ve všech výše uvedených případech, kdy je příjem považován za příjem ze závislé činnosti podle zákona o dani z příjmu, jedná se také o základ, ze kterého se odvádí sociální a zdravotní pojištění.

Odměny vyplacené společníkům a členům družstva v souvislosti se závislou činností vykonávanou pro společnost či družstvo jsou z pohledu daňové účinnosti posuzovány obdobně jako mzdové náklady (viz účet 521). Odměny za výkon funkce jednatele ve společnosti s ručením omezeným jsou daňově účinným nákladem. Společník může mít souběžně dvě smlouvy, smlouvu o výkonu funkce a pracovněprávní smlouvu.

5.3.1. Účet 522/001-Příjmy společníků s. r. o. z titulu závislé činnosti

Tento účet bych použila k účtování odměn společníků společnosti s ručením omezeným, které mimo podílů na zisku jsou osobními náklady.

K vyplácení odměn společníkům společnost využívá řadu možných ohodnocení, které bych členila na jednotlivé analytické účty, které dohromady tvoří hrubou mzdu společníků. Společníci vykonávají práci pro společnost na základě pracovněprávního vztahu.

Vybrané souvztažnosti

Č.	Účetní případ	MD	DAL
1.	Příjmy společníků za práci pro společnost bez ohledu na to, zda jsou pravidelné či nepravidelné	522	336
2.	Podíl na zisku po schválení roční účetní závěrky	431	364
3.	Předpis sociálního pojištění		
	a) náklady zaměstnavatele 26 %	524	336
	b) srážka společníkovi 8 %	336	336
4.	Předpis zdravotní pojištění		
	a) náklady zaměstnavatele 26 %	524	366
	b) srážka společníkovi 8 %	366	366
5.	Daň z příjmu ve společnosti s ručením omezeným		
	a) fyzických osob ze závislé činnosti	366	342
	b) z podílu na zisku	364	342
6.	Srážky z příjmu (spoření, půjčky...)	366	379

5.3.2. Účet 522/002-Příjmy za práci jednatelů s.r.o.

Tento účet by sloužil k účtování odměn vyplácených jednatelům s. r. o. za výkon této funkce. Funkci jednatele lze vykonávat pouze v obchodně závazkovém vztahu, nikoli na základě pracovněprávního poměru.

Zachycení závazku z příjmu jednatele není účetně zcela jednoznačné, pokud se nejedná o společníka. Využít lze účet 366 i 379 nebo 331 či jiný účet krátkodobých

závazků. Rozhodnutí o použití konkrétního účtu je v pravomoci účetní jednotky a jejího účtového rozvrhu. Využívá se stejných analytických účtů jako u společníků.

K zachycení krátkodobých závazků slouží účet 379-*Jiné závazky*. Účetní jednotka nerozlišuje mezi odměnami pro společníky a pro jednatele společnosti. Příjem se považuje za příjem ze závislé činnosti, který je rovněž základem pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění.

Vybrané souvztažnosti

Č.	Účetní případ	MD	DAL
1.	Zaúčtování příjmu jednatele:		
	a) společníka	522	366
	b) cizí osoby	522	331, 379
2.	Odměny, pokud nárok na výplatu přechází do následujícího účetního období a je známá přesná částka	522	383
	- časové rozlišení v daném účetním období	383	366
	- zúčtování v následujícím účetním období		
3.	Podíly na zisku ve vazbě na usnesení valné hromady, společenskou smlouvou	431	366
	a) společník	431	379
	b) cizí osoba		
4.	Další operace srážek pojistného a daně z příjmů je stejná, jako u společníků – liší se pouze účet závazků		
5.	Operace při účetní závěrce:		
	Převod obratu na účet 710 – Účet zisků a ztrát	710	522

5.3.3. Účet 522/003-Naturální plnění ve prospěch společníků s. r. o.

Účtování o naturálním příjmu vyjádřeném v penězích je analogické peněžnímu příjmu. Naturální plnění je daňově účinný náklad, posuzuje se stejně jako peněžitá mzda → § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. p) zákona o dani z příjmu. Naturální příjem je zdaňován dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmu

Vybrané souvztažnosti - naturální příjem

Č.	Účetní případ	Kč	MD	DAL
1.	Přiznání naturálního příjmu v ceně obvyklé vč. DPH	8 000	522	366
2.	Předpis pojištění sraženého společníkům			
	a) sociální 8 %	640	366	366
	b) zdravotní 4,5 %	360	366	366
3.	Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	240	366	342
4.	Předpis pojištění hrazené zaměstnavatelem			
	a) sociální	2080	524	336
	b) zdravotní	720	524	336
5.	Výplata naturálního příjmu			
	- výše naturálního plnění	8000	366	-
	- ve zboží	6722	-	604
	- DPH	1277	-	343
	- úbytek zásob	6000	504	132

5.3.4. Účet 522/004-Ostatní plnění ve prospěch společníků s.r.o.

Účtování o některých vybraných peněžních a nepeněžních plněních je analogické u účtu 521/004 *Ostatní peněžní a nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnanců*. Poskytnout vyšší cestovní náhrady lze i společníkům s. r. o., za stejných podmínek jako u zaměstnanců. Účetní jednotka zatím neposkytuje vyšší náhrady při pracovní cestě. V blízké budoucnosti lze ale předpokládat poskytování vyšších náhrad. Při poskytnutí vyšších náhrad vzniká zdanitelný příjem a částky budou připočteny k hrubé mzdě.

5.4. Zhodnocení a navržení změn pro účet 524 – Zákonné sociální pojištění

Zachycení v této účetní jednotce

Účet slouží k zachycení nákladů zákonného sociálního a zdravotního pojištění hrazené zaměstnavatelem. Společnost používá pouze syntetický účet 522 – Zákonné sociální pojištění, navrhuji opět rozdělení na analytiku.

Návrh změn pro tuto účetní jednotku

NAVRŽENÉ ANALYTICKÉ ČLENĚNÍ:

524/001-Pojistné na sociální zabezpečení

524/002-Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění

Toto rozúčtování na analytické účty je jistě přehlednější a je z něj okamžitě jasná výše částky na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění.

Důležitější pro účetní jednotku je rozvržení analytických účtů u syntetického účtu 336 - *Zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního zabezpečení*, aby účetní jednotka mohla jednoduše zjistit zákonnou výši sráženého pojistného a úhrn nezaplaceného pojistného k 31. 1. I když účetní jednotka patří mezi ty, kteří odvádí pojistné ihned po

vyměření, ale pro případ možnosti výjimečné situace, navrhuji zavést analytický účet k účtu 336, ze kterého zjistí výši neuhrazeného pojistného.

Společnost má povinnost odvodu k těmto pěti zdravotním pojišťovnám:

- 1) Všeobecná zdravotní pojišťovna
- 2) Vojenská zdravotní pojišťovna
- 3) Česká národní zdravotní pojišťovna
- 4) Pojišťovna Ministerstva Vnitra České republiky
- 5) Oborová zdravotní pojišťovna bank, zaměstnanců a pojišťoven

5.4.1. Účet 524/001 - Pojistné na sociální zabezpečení

Slouží k účtování pojistného na sociální zabezpečení zaměstnanců, včetně společníků a jednatelů s.r.o.

Rozdílné účtování organizací, které mají méně než 25 zaměstnanců a těmi, které mají více než 25 zaměstnanců, souvisí s vyplácením sociálních a nemocenských dávek. Organizace do 25 zaměstnanců nevyplácí nemocenské a sociální dávky, ty vyplácí přímo Správa sociálního zabezpečení. Organizaci nad 25 zaměstnanců vyplácí dávky SSZ a organizace je pak vyplácí zaměstnancům.

Jedná se o daňově účinný náklad jen pokud bylo **zaplaceno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období** nebo jeho části. Jinak částky na pojištění zvýší výsledek hospodaření, nebudou-li zaplacený do termínu pro podání daňového přiznání. Pojistné zaplacené po uvedeném termínu je daňovým výdajem až toho zdaňovacího období, ve kterém bylo zaplaceno, pokud však již neovlivnilo základ daně v předcházejících zdaňovacích obdobích. Uvedený postup mohou uplatnit i právní nástupci poplatníka zaniklého bez provedení likvidace, pokud dlužné částky doplatí. Daňově účinným nákladem je výše pojistného vypočteného sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojistné. Pojistné na zákonné sociální pojištění placené zaměstnavatelem činí 26 % ze mzdového základu pracovníka.

Zaměstnanec ze svého mzdového základu odvádí 8 % na zákonné sociální

pojištění. Částky pojistného snižují základ příjmů ze závislé činnosti pro výpočet zálohy daně.

Účetní jednotka je prozatím malou organizací a patří mezi ty, kteří odvádí pojistné ihned po vyměření, ale pro případ možnosti výjimečné situace, navrhuji zavést analytický účet k účtu 336, ze kterého **zjistí výši neuhrazeného pojistného**. Protože se v brzké době změní společnost pro účely sociálního pojištění na velkou organizaci, chtěla bych připomenout různé účtování pro účetní jednotky do 25 zaměstnanců a nad 25 zaměstnanců.

Zúčtování mezd zaměstnanců ve velké a malé organizaci

A. Účetní jednotka nad 25 zaměstnanců - velká organizace

Č.	Text	MD	D
1.	Zúčtování hrubých mezd zaměstnanců	521	331
2.	Vyúčtování refundace mezd od jiných účetních jednotek	315	331
3.	Předpis závazku sociálního pojištění u zaměstnanců:		
	a) srážka ze mzdového základu u pracovníka 8 %	331	336
	b) náklady společnosti 26 %	524	336
4.	Nárok na různé sociální dávky	336	331
5.	Výpočet salda pojistného:		
	a) závazek společnosti je vyšší než nárokováná částka – úhrada	336	221
	b) nárokováná částka byla vyšší než závazek – příjem	221	336
6.	Předpis závazku zdravotního pojištění u zaměstnanců:		
	a) srážka ze mzdového základu u pracovníka 4,5 %	331	336
	b) náklady společnosti 9 %	524	336
7.	Úhrada – odvod pojistného na SZ	336	221
8.	Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342
9.	Výplata dávek NP	331	221
10.	Srážky z mezd ve prospěch jiných osob	331	379
11.	Výplata čisté mzdy	331	211, 221

B. Účetní jednotka do 25 zaměstnanců - malá organizace

Č.	Text	MD	D
1.	Zúčtování hrubých mezd zaměstnanců	521	331
2.	Vyúčtování refundace mezd od jiných účetních jednotek	315	331
3.	Předpis závazku sociálního pojištění u zaměstnanců:		
	a) srážka ze mzdového základu u pracovníka 8 %	331	336
	b) náklady společnosti 26 %	524	336
4.	Předpis závazku zdravotního pojištění u zaměstnanců:		
	a) srážka ze mzdového základu u pracovníka 4,5 %	331	336
	b) náklady společnosti 9 %	524	336
5.	Úhrada – odvod pojistného:		
	a) sociální pojištění	336	221
	b) zdravotní pojištění	336	221
6.	Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	331	342
7.	Srážka z mezd ve prospěch jiných osob	331	379
8.	Výplata čisté mzdy	331	211, 221

5.4.2. Účet 524/002-Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění

Účet slouží k účtování pojistného na všeobecné zdravotní pojištění zaměstnanců, vč. společníků a jednatelů s.r.o. Předpisy pojistného a jeho úhrady se účtují shodně jako u pojištění sociálního. Náklady na pojistné na všeobecné zdravotní pojištění jsou daňově účinný náklad. **Nákladem** jen pokud bylo **zaplaceno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období** nebo jeho části. Daňově účinným nákladem je výše pojistného vypočteného sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojistné. Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem činí 9 % ze mzdového základu pracovníka.

Zaměstnanec ze svého mzdového základu odvádí 4,5 % na všeobecné zdravotní pojištění. Částky snižují základ příjmů pro výpočet daně ze závislé činnosti.

5.5. Zhodnocení a navržení změn pro účet 525 – Ostatní sociální pojištění

Účet souvisí s penzijním připojištěním se státním příspěvkem a životním a důchodovým připojištěním placeným zaměstnavatelem za zaměstnance.

Pro účtování lze použít i účty:

527 - *Zákonné sociální náklady* pro částky v rámci zákonem o dani z příjmu stanoveného limitu – jako daňově účinný náklad a

528 - *Ostatní sociální náklady* pro částky překračující limit podle zákona o dani z příjmu – jako daňově neúčinný náklad.

Zachycení u této účetní jednotky

Naše účetní jednotka hradí svým zaměstnancům a společníkům pouze životní pojištění, které se účtuje na tento účet. Jako **daňově uznatelný** náklad lze uznat pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění, přitom musí být splněny následující podmínky dané zákonem o daních z příjmů.

1. jedná se o pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku nároku na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se zaměstnanec plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu,
2. pojistné je zaměstnavatelem hrazeno na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou a zároveň,
3. ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let,
4. pojistná smlouva je uzavřena s pojišťovnou oprávněnou k provozování pojišťovací činnosti na území ČR,

5. nesmí překročit částku 8 000 Kč za zdaňovací období nebo jeho část. Pokud pojistné nesplňuje podmínky pro daňově účinný náklad navrhuji ho účtovat na 528 - *Ostatní sociální náklady*.

Účetní jednotka hradí svým zaměstnancům příspěvek na soukromé životní pojištění ve výši 600 Kč měsíčně. A splňuje všechny podmínky zákona o dani z příjmu pro daňově účinný náklad (§ 24 odst. 2 písm. zo) zákona o dani z příjmu). Tento náklad zachycuje pomocí účtu 525100 - *Soukromé pojištění*. V případě překročení limitu, účtuje rozdíl na 525200 - *Nedaňové soukromé pojištění*.

Zhodnocení a navržení změn

Účtování o životním pojištění je účelné, tento účet slouží pouze k zachycení daňově účinných nákladů. Pro daňovou účinnost je důležité dodržení podmínek dle zákona, nelze daňově uznat uhrazené částky nad 8 000 Kč za zdaňovací období. Doporučuji zavedení analytického účtu závazku, aby pro svoji potřebu mohli hlídat výši uhrané částky.

Osvobozená částka příjmu - příspěvek zaměstnavatele na soukromé životní pojištění až do výše 12 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele je pro zaměstnance osvobozen od daně z příjmu. (§ 6 odst. 9 písm w) zákona o dani z příjmu). Pokud poskytnuté příspěvky přesáhnou limit stanovený zákonem o dani z příjmu, tedy jsou pro zaměstnance zdanitelnou částkou společně s příjmem ze závislé činnosti, zachycují se neúčetně jako základ daně v měsíčním zúčtování hrubé mzdy.

Příklad

Příspěvek na životní pojištění

<i>Náklady na pojistné ...</i>	<i>8 000 Kč</i>
<i>Náklady na sociální pojištění ...</i>	<i>0 Kč</i>
<i>Náklady na zdravotní pojištění ...</i>	<i>0 Kč</i>
<i>Náklady celkem ...</i>	<i>8 000 Kč</i>

(Potenciální daňová úspora při sazbě 24 %: 1 920 Kč).

Z hlediska nákladů ušetří zaměstnavatel při variantě příspěvku na životní pojištění místo zvýšení mzdy na jednoho zaměstnance ročně 1 920 Kč.

Soukromé životní pojištění z pohledu zaměstnance

Prvotním úkolem životního pojištění je finančně zajistit nejbližší pro případ tragické události. Ale to není vše, pokud se pojištěný dožije konce pojištění získá od pojišťovny i úsporu z kapitálové rezervy pojištění. V současné době je navíc životní pojištění, které splňuje zákonné podmínky, produktem, u kterého lze odečítat zaplacené pojistné pojištěným od základu daně z příjmů. Mezi podmínky, které musí být splněny patří výplata pojistného plnění sjednaného ve smlouvě nejdříve po 60 měsících od uzavření smlouvy a dále, že k této výplatě může dojít nejdříve v roce, kdy poplatník dosáhne 60 let věku. Maximální částka, kterou si takto může poplatník ročně odečíst je 12 000 Kč, má-li poplatník více smluv, které splňují podmínky, může si odečíst zaplacené pojistné z každé z nich a to až do 12 000 Kč ze všech.

Příklad

Zaměstnanec zaplatí příspěvek na soukromé životní pojištění v daném roce celkem 15 000 Kč, splňuje všechny podmínky pro uplatnění nezdanitelné částky daně. Poplatník si může od daňového základu odečíst částku maximálně 12 000 Kč.

5.6. Zhodnocení a navržení změn pro účet 527 zákonné sociální náklady

Účet slouží k zachycení zákonných sociálních nákladů, nákladů vynaložených účetní jednotkou na zaměstnance, která hraří zaměstnancům další náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek. Všechny náklady zachycené na tomto účtu, jsou daňově účinné náklady. Náklady nad limit zákonných sociálních nákladů, nejsou daňově účinné náklady a účtují se zpravidla na účet 528 - *Ostatní sociální náklady*. Účetní jednotka využívá účet 527 pouze jako syntetický účet bez analytického členění, pro přehlednost bych jej navrhla.

NAVRŽENÉ ANALYTICKÉ ČLENĚNÍ:

527/001 - *Příspěvky na závodní stravování zaměstnanců, stravenky*

527/002 - *Náklady na bezpečnost, ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť*

527/003 - *Závodní preventivní lékařská péče a lékařské prohlídky*

527/004 - *Vzdělávání a rekvalifikace zaměstnanců*

5.6.1. Účet 527/001 – Příspěvky na závodní stravování zaměstnanců, stravenky

Náklady na provoz vlastních zařízení tzv. závodního stravování patří dle zákona o daních z příjmů mezi daňově uznatelné náklady, přičemž může jít i o zajišťování stravování ve vlastním zařízení prostřednictvím jiných subjektů. Ve firmách, které nemají vlastní jídelnu, může zaměstnavatel zaměstnancům poskytovat stravovací poukázky. Těmito poukázkami mohou zaměstnanci platit za jídlo v obchodech a restauracích, s nimiž má poskytovatel stravenek uzavřenou smlouvu.

Příspěvky na závodní stravování zaměstnanců a stravenky jsou daňově účinný náklad dle § 24 odst 2 písm. j) bod 4 zákona o dani z příjmu. Příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů je možné uplatnit až do výše 55% ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70% stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin. (Při stanovené výši hodnoty oběda na úrovni 79 Kč bez DPH je to maximálně 43,45 Kč za den na jednoho zaměstnance.) Maximální hodnota příspěvku pro rok 2007 je omezena částkou 48,30 Kč, což je 70 % z horní hranice stravného pro pracovní cestu v trvání 5 až 12 hodin, stanoveného vyhláškou. V případě dovážených jídel, zaměstnavatel může uplatnit kromě příspěvku na stravné i výdaje (náklady) spojené s dovozem a výdejem jídel.

Tento druh zaměstnanecké výhody nepodléhá u zaměstnance ani dani z příjmů, ani nevstupuje do vyměřovacího základu pojistného na zdravotní a sociální pojištění.

Právě proto, že hodnota příspěvku zaměstnavatele na stravenky nevstupuje

do vyměřovacího základu zdravotního a sociálního pojištění, zvýhodňuje jak zaměstnavatele, tak zaměstnance proti alternativě navýšení mzdy ve stejné částce.

Zhodnocení účtování účetní jednotkou

Účetní jednotka nečlení účet 527-Zákonné sociální náklady, využívá ho pouze k zachycení daňově účinných nákladů – příspěvků na stravování, zbylých 45 % si nechají zaplatit od zaměstnanců vč. daně z přidané hodnoty, zachycení prostřednictvím účtu 335-Pohledávky za zaměstnanci.

Účetní jednotka nemá využití pro případné členění účtu 527, proto shledávám účtování jako správné a proto nenavrhují žádné změny.

5.6.2. Účet 527/002 -Náklady na bezpečnost, ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť

O zachycení spotřeby (výdeji) osobních ochranných pracovních prostředků a pracovního oblečení se může účetní jednotka na základě vnitřních pravidel rozhodnout, zda o výdeji bude účtovat zde nebo na účtech 501 - *Spotřeba materiálu*, 548-*Ostatní provozní náklady* (event. u dlouhodobého hmotného majetku na účtu 551-*Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*).

Jedná se o daňově účinné náklady dle § 24 odst 2 písm. j) bod 1 zákona o dani z příjmu. Zaměstnavatel je povinen hradit výdaje na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť včetně výdajů na pořízení osobních ochranných pracovních prostředků podle obecně závazných předpisů. Zaměstnavatelé jsou povinni poskytovat zaměstnancům, u nichž to vyžaduje ochrana jejich života a zdraví, k bezplatnému používání potřebné osobní ochranné pracovní prostředky a mycí, čisticí a dezinfekční prostředky, popř. též ochranné nápoje a specifické účinné doplňky stravy.

Zaměstnancům v prostředí, v němž oděv nebo obuv podléhá při práci nadměrnému opotřebení nebo znečištění poskytuje zaměstnavatel jako osobní ochranné pracovní

prostředky též pracovní oděv nebo obuv. Poskytování osobních ochranných pomůcek nesmí zaměstnavatel nahrazovat finančním plněním.

Zhodnocení účtování účetní jednotkou

Účetní jednotka využívá možnosti účtovat o těchto nákladech na účtu 501 - *Spotřeba materiálu*. Tento způsob zachycení je možný a správný. Účetní jednotka má zavedený pro přehlednost nákladů na pracovníky analytický účet 50104 - *spotřeba materiálů, ochranné pracovní pomůcky* a proto nenavrhují žádné jiné změny

Příklad

Č.	Účetní případ	MD	DAL
1.	Nákup a předání jednotného pracovního oblečení zaměstnancům (užívá se i účet 501, 548, popř. 551)	527	321,211
2.	Paušální náhrada na udržování pracovního oblečení (častěji 548)	527	211
3.	Předání pracovního oblečení nelze nahradit peněžním příspěvkem zaměstnanci, pak by bylo součástí příjmu fyzických osob	521	331
4.	Příspěvek na oblečení, které není jednotným pracovním oblečením	521	331
5.	Operace při účetní závěrce: - převod obratu na účet 710 - Účet zisků a ztrát	710	527

5.6.3. Účet 527/003-Závodní preventivní lékařská péče a lékařské prohlídky

Náklady spojené s periodickými preventivními prohlídkami zaměstnanců, vstupní prohlídky, mimořádné, řadové a výstupní prohlídky zaměstnanců. Tyto náklady se zahrnují do zákonných sociálních nákladů a jsou daňově účinné náklady dle § 24 odst 2 písm. j) bod 2 zákona o dani z příjmu.

Náklady na závodní preventivní péči poskytovanou zařízeními závodní preventivní péče, v rozsahu stanoveném zákonem o péči o zdraví lidu, jsou výdaje:

a) související se zajištěním preventivních vstupních, periodických, mimořádných, řadových a výstupních prohlídek zaměstnanců podle platného znění Směrnic ministerstva zdravotnictví o posuzování zdravotní způsobilosti k práci nehrazené zdravotními pojišťovnami. Vstupními prohlídkami se pro uvedený účel rozumí jak vstupní prohlídky před uzavřením pracovního poměru podle zákoníku práce, tak při převedení zaměstnance na jinou práci za trvání pracovního poměru. Podmínkou daňové uznatelnosti je, že se jedná o prohlídky, které nejsou hrazeny zdravotními pojišťovnami; tzn., že se jedná o jiné prohlídky, než které jsou uvedeny v příslušném nařízení vlády. Hrazenou péčí v rámci závodní preventivní péče jsou:

- zdravotní výkony provedené v rámci první pomoci,
- periodické preventivní prohlídky zaměstnanců vykonávajících činnosti epidemiologicky závažné, zaměstnanců na rizikových pracovištích, zaměstnanců, jejichž činnost může ohrozit zdraví ostatních zaměstnanců a zaměstnanců, u nichž je vyžadována zvláštní způsobilost, v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem,
- mimořádné a následné prohlídky nařízené ze zdravotních důvodů,
- dispenzární prohlídky osob s hlášenou nemocí z povolání a osob, u kterých vlivy pracovních rizik působí i po ukončení expozice rizika.

b) související s lékařskými prohlídkami a lékařskými vyšetřeními stanovenými zvláštními předpisy; za tyto prohlídky se považují lékařská vyšetření zaměstnanců vykonávajících noční práci, a lékařská vyšetření mladistvých před vstupem do pracovního poměru.

Zhodnocení účtování účetní jednotkou

K zachycení těchto nákladů využívá účetní jednotka účtu 518 - *Ostatní služby*. Tento způsob zachycení je možný. Pro přehlednost nákladů na zaměstnance doporučuji zavést analytický účet pro tento druh nákladů.

5.6.4. Účet 527/004-Vzdělávání a rekvalifikace zaměstnanců

Náklady na vzdělávání a rekvalifikace zaměstnanců se zahrnují do zákonných sociálních nákladů. Jedná se o daňově účinné náklady dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 zákona o dani z příjmu. Za daňové náklady na vzdělávání zaměstnanců se považují náklady na vzdělávání, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance. Mezi daňové výdaje lze zahrnout také náhrady mzdy za pracovní úlevy, případně studijní příspěvek poskytovaný podle zvláštního předpisu.

Daňově neúčinné náklady - vynaložené na dosažení vyššího stupně vzdělání formou studia středoškolského nebo vysokoškolského v tuzemsku anebo obdobného studia v zahraničí jako např. školné, jízdné (nejedná se o pracovní cesty), výdaje za učebnice, skripta.

Zachycení v této účetní jednotce

Účetní jednotka rozlišuje náklady na koupi knih, odborných časopisů, které souvisí se vzděláváním zaměstnanců a které účtuje na analytický účet 501009-*Knihy, časopisy* a náklady na školení zaměstnanců, které zachycuje na účet 518025-*Školení*.

Návrh změn pro tuto účetní jednotku

Zachycení nákladů je jedním z možným postupů, jen si musí účetní jednotka dávat pozor, aby při vzdělávání a rekvalifikaci zaměstnanců nezvyšovali stupeň dosaženého

vzdělání, jinak nelze náklady daňově uznat. Pro přehlednost nákladů na pracovníky, doporučuji zavést analytický účet pro tento druh nákladů.

U zaměstnance jsou částky na jeho **doškolení** osvobozeny od daně z příjmů, kromě částek vyplacených zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem částek, které budou poskytnuty zaměstnanci na dosažení vyššího stupně vzdělání.

5.7. Účet 528 – Ostatní sociální náklady

Účet slouží k zachycení ostatních sociálních nákladů, které jsou daňově neúčinné. Účet využívají účetní jednotky, které hradí svým zaměstnancům další sociální náklady, které jsou daňově neuznatelné nebo nad limit stanovený zákonem o dani z příjmu.

Zachycení v této účetní jednotce

Účetní jednotka tento účet nevyužívá.

Podle kolektivní smlouvy nebo v rámci jiných vnitřních předpisů je možné zajišťovat pro zaměstnance bezplatně např.:

- vstupenky na kulturní a sportovní akce,
- úhrady autobusu k zájezdu na kulturní akci,
- rehabilitační péče (masáže) ve vlastním zařízení nebo ve fitcentru či zdravotnickém zařízení,
- nepeněžní dary k výročí a jubileím,
- poukazy na dětské tábory,
- nadlimitní příspěvek na stravování zaměstnanců,
- nadlimitní bolestné, hrazení nákladů, které souvisejí s dosažením vyššího stupně vzdělání (středoškolské, vysokoškolské).

Příklad - Vybrané souvztahnosti - čerpání fondů na sociální potřeby zaměstnanců

Č.	Účetní případ	MD	DAL
1.	Faktura za výkony pro zaměstnance v sociální oblasti	-	321
	- zdanitelné plnění	528	-
	- DPH	528	-
2.	Úhrada faktury	321	221
3.	Čerpání sociálního fondu na úhradu	423	427, 648
4.	Příspěvek na sportovní, kulturní akce zaměstnancům	528	211
5.	Čerpání sociálního fondu na úhradu	423	427, 648
6.	Příspěvek z fondu, který však není u zaměstnanců osvobozen od daně z příjmů, se neúčtuje, ale je součástí základu daně z příjmů fyzických osob		

Mezi nejčastější náklady zahrnující se do ostatních sociálních nákladů patří příspěvky na sportovní a kulturní aktivity a příspěvky na rekreaci. Jedná se o daňově neúčinné náklady dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu ve spojení s § 24 odst. 2 písm. j bod 5 zákona o dani z příjmu příspěvky nejsou pracovněprávním nárokem zaměstnance a zaměstnavatel není povinen dle zákona je hradit.

Jedná se o plnění z fondu vytvořeného ze zisku, resp. ze zdaněného zisku nebo je účtováno jako daňově neuznatelný výdaj.

Zhodnocení účtování účetní jednotkou

Účetní jednotka nepřispívá na sportovní ani na kulturní aktivity, přispívá však na rekreaci.

Podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o dani z příjmu nepodléhá dani z příjmů u zaměstnance takového nepeněžní plnění ovšem maximálně do částky 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky. Pokud by zaměstnavatel zčásti uhradil na základě dokladů předložených zaměstnancem rekreační pobyt, který si zaměstnanec vybral a zaplatil, bylo by to posuzováno jako peněžní plnění a částka by byla zaměstnanci připočtena k základu daně z příjmů. Stejně tak při úhradě vyšší částky než je 20 000 Kč u zájezdu, musí zaměstnanec uhradit rozdíl zaměstnavateli nebo bude přičten k základu daně z příjmů.

Zhodnocení poskytnutí rekreace zaměstnanci

Zaměstnanec čerpal nefinanční plnění např. **formou poskytnutí rekreace nebo zájezdu** ve výši 17 000 Kč. Na tomto vydělají obě zúčastněné strany. V uvedeném případě totiž platí, že zaměstnavatelem poskytnutá rekreace v hodnotě 17 000 Kč formou nepeněžního příspěvku je až do celkové částky 20 000 Kč ročně na jednotlivého zaměstnance osvobozena od daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 9 písm. d) zákona o dani z příjmu). Platí, že uvedené nepeněžní plnění nejsou zahrnována dle ustanovení § 5 odst. 2 písm. c) bodu 7 Zákona o pojistném na sociální zabezpečení a § 3 odst. 2 písm. c) bodu 7 do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění hrazeného z tzv. hrubé mzdy jak zaměstnancem, tak i zaměstnavatelem. Pro úplnost je však nutné také dodat, že tato forma nepeněžního plnění **není na straně zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem**, což v případě zaměstnavatele právnické osoby představuje zatížení formou daně z příjmů právnických osob ve výši 24 % z hodnoty poskytnutého nepeněžního plnění v celkové výši 17 000 Kč z poskytnuté částky (místo 35 % zdravotního a sociálního pojištění z hrubé mzdy) tj. částkou 4 080 Kč.

6. CESTOVNÍ NÁHRADY

Většina pracovníků v souvislosti s uzavíráním nových obchodních kontraktů či v souvislosti s cílem udržet si stávající obchodní styky, často cestuje za svými obchodními partnery. Osobní kontakt hraje v těchto záležitostech nezastupitelnou a mnohdy nedoceněnou roli. Cestování s sebou nese často ne malé náklady, které podnik eviduje jako cestovní náhrady.

6.1. Zhodnocení a navržení změn v oblasti cestovních náhrad

Na účtu 512 se účtují náklady na pracovní cesty - na ubytování, dopravu hromadnými dopravními prostředky, stravné, náhrady za spotřebované pohonné hmoty, jakož i sazba základní náhrady při použití silničního motorového vozidla nezahrnutého do obchodního majetku poplatníka a další nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši.

Pro poskytování cestovních náhrad je zásadní, aby úprava obsažená v právních předpisech byla dále zpřesněna ve vnitřní směrnici účetní jednotky k pracovním cestám. Kontrolou jsem zjistila, že účetní jednotka **nemá** vytvořenou **vnitřní směrnici** k cestovním náhradám, doporučuji tedy upravit si pravidla v tomto směru vnitřním předpisem. Dále jsem zjistila, že pracovníci realizace si píší stravné pouze do listu docházky. Zde však není uvedeno, kam příslušní pracovníci jeli na pracovní cestu a proto si myslím, že je nutné začít psát správné písemné doklady k vyúčtování - cestovní příkazy, aby kontrola z finančního úřadu tyto náklady nevyloučila jako nedaňové.

Doklady za ubytování bych doporučila dávat k příslušným cestovním příkazům. Účetní jednotka je účtuje samostatně a není tedy jasné k jaké cestě příslušný doklad náleží.

U nutných vedlejších výdajů spojených s pracovní cestou musí zaměstnavatel posoudit, co považuje za nutné vedlejší výdaje, neboť nikde nejsou vyjmenovány (např. telefon, fax, poštovné, vstupenky, parkovné ...). Tyto výdaje musí být prokázány dokladem.

Pro účely uplatnění výdajů na pohonné hmoty společnost vede **evidenci jízd**, kde jsou za každou jízdu uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté km. Dále vede údaje o typu vozidla, registrační značce, stavu ujetých km k 1. lednu a k 31. 12. kalendářního roku.

Účetní jednotka nemá zavedené **žádné analytické členění účtu 512** cestovní náhrady. Doporučila bych zavést analytické členění a při vytváření této analytiky brát v úvahu následující hlediska:

- členění podle jednotlivých druhů, složek nákladů,
- členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy, pro potřeby DPH apod., členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky.

Analytické účty k syntetickému účtu "cestovné" mohou být dále vytvořeny např. podle toho, zda byla poskytnuta záloha na pracovní cestu nebo jsou propláceny náklady v hotovosti při předložení dokladů o uskutečněné pracovní cestě, podle jednotlivých náhrad za pracovní cestu (jízdné, ubytování), podle jednotlivých pracovníků, tuzemské a zahraniční pracovní cesty a podle jednotlivých zemí, kam se pracovní cesty uskutečňují. Posledně jmenované hledisko je někdy vhodné pro prokázání vazby nákladů na služební cestu s výsledky z cesty, uzavřenými obchody apod., pokud finanční úřad při kontrole požaduje tuto vazbu prokázat vzhledem k vysokým nákladům na jednu cestu nebo cestu do vzdálenějších zemí.

Navrhuji zavést tyto analytické účty:

512/001 – použití soukromého vozidla zaměstnance na pracovní cestě

512/002 – náklady na ubytování, vedlejší výdaje – realizační pracovníci

512/003 – náklady na ubytování, vedlejší výdaje – techničtí poradci

512/004 – náklady na stravné – realizační pracovníci

512/005 – náklady na stravné – techničtí poradci

512/006 – ostatní náklady na cestovné - nad rámec daňových nákladů

Na účtu 512/001 – použití vozidla zaměstnanci na pracovní cestě bych účtovala zejména cestovní náhrady v souvislosti s použitím silničního motorového vozidla zaměstnance na pracovní cestě.

Na tento účet se tedy bude účtovat pouze:

- náhrady za spotřebované pohonné hmoty,
- sazbu základní náhrady za použití silničního motorového vozidla,

Příklad:

Zaměstnanec použije osobní automobil Ford s těmito údaji v technickém průkazu:

spotřeba při rychlosti 90 km/h	6,9 l
spotřeba při rychlosti 120 km/h	7,5 l
městský provoz	9,2 l

Na pracovní cestě ujel 350 km. Cena benzínu natural vyhlášená Ministerstvem práce a sociálních věcí (od 1. 1. 2007) je 28,10 Kč.

Výpočet:

průměrná spotřeba	$(6,9 + 7,5 + 9,2) : 3 = 7,87 \text{ l}$
náhrada za pohonné hmoty	$(7,87 \times 28,10) : 100 \times 350 = 774 \text{ Kč}$
základní sazba	$3,80 \times 350 \text{ km} = \underline{1\,330,00 \text{ Kč}}$
Celkem	2 104 Kč

Náklady za ubytování bych účtovala na tyto účty:

512/002 – náklady na ubytování, vedlejší výdaje – realizační pracovníci

512/003 – náklady na ubytování, vedlejší výdaje – techničtí poradci

Toto členění se mi zdá velice přehledné. Tímto analytickým členěním jednoduše dosáhneme členění nákladů na realizaci (výrobu) a obchod.

Náklady na ubytování nejsou limitovány výší. Z hlediska účetní jednotky **bych upravila** výši nákladů na ubytování vnitřní směnicí (např. pokud by někteří zaměstnanci měli omezeno použití vyšší kategorie hotelu, je stanoven celkový limit na ubytování apod.).

Dále bych chtěla uvést základní souvztažnosti při **poskytování cestovních náhrad**

Č. op.	Operace	MD	D
1)	Zúčtování cestovních nákladů		
	- výplata v hotovosti	512	211
	- na který nebyla poskytnuta záloha	512	333
	- na který byla poskytnuta záloha		
	- zaměstnanci	512	335
	- společníkům v s. r. o. a členům družstev	512	355
2)	Operace při účetní závěrce:		
	Převod obratu na účet 710- Účet zisků a ztrát	710	512

Vybrané souvztažnosti: Jednatel a pracovní cesta

Č. op.	Operace	MD	D
1)	Nárok jednatel na cestovní náhrady	512	333
2)	Úhrada cestovních výdajů	333	211
Hrubá mzda:			
a)	jednatel je zároveň společníkem	522	366
b)	jednatel není společníkem a má na každou cestu uzavřenu dohodu o provedení práce	521	331

Společnost účtuje dle těchto souvztažností a proto bych na tomto zaúčtování nic neměnila.

Příklad zaúčtování cestovních náhrad:

Č. op.	Operace	Částka (v Kč)	MD	D
1)	záloha zaměstnanci na pracovní cestu	5 000	335	211
2)	vyúčtování pracovní cesty zaměstnancem podle dokladů	5 400	512	335
3)	doplatek rozdílu z vyúčtování	400	335	211

Dále jsem zavedla analytický účet 512/006 – ostatní náklady na cestovné - nad rámec daňových nákladů, protože zaměstnavatel může poskytovat zaměstnancům i jiné

náhrady než jsou uvedeny v zákonu nebo náhrady nad maximálně stanovený limit (nejčastěji se jedná o vyšší stravné). Tyto vyšší náklady jsou pro zaměstnavatele daňově neuznatelným nákladem a u pracovníka součástí příjmu ze závislé činnosti. Účetní jednotka zatím tyto náhrady nevyplácí ale je pravděpodobné, že je v budoucnu bude vyplácet a pro tento případ již bude mít zavedenou analytickou evidenci.

6.2. Návrh vnitropodnikové směrnice pro cestovní náhrady

Vnitřní předpis o poskytování cestovních náhrad

Zaměstnavatel XX , s. r. o.,

IČO

DIČ

zastoupený, jednatel společnosti

v souladu s příslušnými ustanoveními zákoníku práce vydávám tento
vnitřní předpis o poskytování cestovních náhrad

1. Při poskytování náhrad výdajů při pracovních cestách, při jiných změnách místa výkonu práce (přeložení, dočasném přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě), při přijetí zaměstnance do zaměstnání a při přidělení k výkonu práce v zahraničí se postupuje podle zákoníku práce, předpisů vydaných k jeho provedení a tohoto vnitřního předpisu.
2. Při tuzemských pracovních cestách přísluší zaměstnanci za každý kalendářní den pracovní cesty stravné v maximální výši dle délky pracovní cesty. Za jeden den náleží jedno stravné.

Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci podle stanovených časových pásem stravné za každý kalendářní den trvání pracovní cesty ve výši:

69 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,

106 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12, nejdéle však 18 hodin,

165 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

3. Zaměstnanci, kterému je zaměstnavatelem zabezpečeno při pracovní cestě částečně bezplatné stravování, se výše stravného krátí za každé bezplatně poskytnuté jídlo 20 %.
4. Při zahraniční pracovní cestě přísluší zaměstnanci stravné v částce odpovídající době strávené na území cizího státu dle zákoníku práce a vyhlášky platné pro kalendářní rok.
5. Při zahraniční pracovní cestě se zaměstnanci poskytuje kapesné v cizí měně ve výši 40 % stravného příslušejícího podle předpisů o cestovních náhradách.
6. Při vyslání zaměstnance na pracovní cestu bude záloha dohodnuta individuálně.
7. Při použití soukromého vozidla předloží zaměstnanec kopii technického průkazu. Při výpočtu náhrad se použije cena stanovená vyhláškou Ministerstva práce a soc. věci pro příslušný kal. rok. Zaměstnanci přísluší sazba základní náhrady a náhrada PHM dle vyhlášky.
8. Tento vnitřní předpis nabývá účinnosti dnem 1. 1. 2007

razítko zaměstnavatele a podpis jeho oprávněného zástupce

6.3. Posouzení výhodnosti cestovních náhrad

6.3.1. Výhodnost poskytování stravného

Zde bych chtěla rozebrat princip, který vyplývá z toho, že poskytnutí cestovních náhrad v maximální (optimalizované) výši je jak na straně zaměstnavatele, tak i u zaměstnance výhodnější než ekvivalentní zvýšení mzdy.

Předpokládáme prodejce s hrubým měsíčním příjmem 20 000 Kč, který je svobodný a bezdětný. Tento pracovník stráví na pracovní cestě v průměru 10 pracovních dní v měsíci s délkou cesty v pásmu 5 až 12 hodin a 5 pracovních dní s délkou pracovní cesty nad 18 hodin. Uvažujeme-li minimální a maximální meze v rozpětí stravného pro rok 2007, je možné pracovníkovi vyplatit na stravném v rozmezí:

- - minimálně: $58 \times 10 + 138 \times 5 = 1\,270$ Kč
- - maximálně: $69 \times 10 + 165 \times 5 = 1\,515$ Kč

Jednoduchým porovnáním lze zjistit rozdíl 245 Kč měsíčně, které jsou pro zaměstnance „čisté“, tedy bez zdanění či stržení pojistného.

Porovnání mzdy a zvýšeného stravného o 245 Kč [varianta a)] a mzdy zvýšené o Kč [varianta b)] ukazuje následující tabulka (při výpočtu jsou použity daňové sazby platné pro rok 2007).

Text	Varianta a) mzda + stravné (Kč)	Varianta b) vyšší mzda (Kč)
Hrubá mzda	20 000	20 245
Sociální pojištění zaměstnance (8 %)	1 600	1 620
Zdravotní pojištění zaměstnance (4,5 %)	900	911
Sociální poj. placené zaměstnavatelem (26 %)	5 200	5 264
Zdravotní poj. placené zaměstnavatelem (9 %)	1 800	1 823
Sražená záloha – daň z příjmu	2018	2075
Zdanitelná mzda (zaokrouhleno podle zákona)		
Záloha na daň zaměstnance		
Čistá mzda	15 482	15 639
Pohled ze strany zaměstnavatele:		
Vyšší stravné na pracovní cestě	245	0
Mzdové náklady společnosti	27 000	27 332
Náklady na zaměstnance celkem	27 245	27 332
Rozdíl		+87
Pohled ze strany zaměstnance:		
Příjem z vyššího stravného	245	0
Příjem na základě mzdy (čistá mzda)	15 482	15 639
Příjmy zaměstnance celkem	15 727	15 639
Rozdíl	+ 88	

Z tabulky vychází porovnáním variant jasně výhoda varianty a), kdy:

- - zaměstnavatel má měsíční náklady nižší o 87 Kč,
- - zaměstnanec má měsíční příjmy vyšší o 88 Kč.

Shrnutí

Poskytování stravného na služební cestě **je levnější než mzda**. Může-li společnost zákonnými prostředky upravit sazby stravného při tuzemských cestách směrem nahoru, je to vždy jak pro společnost, tak pro zaměstnance výhodnější, než když o stejnou částku zvýší mzdu.

Pro společnost je tento fakt zajímavý především u pracovníků, kteří jsou převážnou část měsíce vysláni na služební cestu. U této společnosti jde o pracovníky obchodního oddělení a stavaře na stavbě. Jestliže společnost zařadí stravné pro tyto pracovníky do horní hranice povoleného rozpětí, může jim takto „**přidat na mzdě**“ mnohem více a výhodněji, než kdyby o danou částku zvýšila jejich plat.

Je zřejmé, že vyplácení cestovních náhrad je pro zaměstnavatele vždy levnější než vyplácení stejné částky ve mzdě, a to z důvodů, že cestovní náhrady nepodléhají ani odvodu zdravotního, ani odvodu sociálního pojištění. I pro zaměstnance představují z tohoto důvodu levnější mzdu, navíc i o příslušnou daň z příjmů, neboť náhrady vyplacené podle zákona o cestovních náhradách nejsou u zaměstnance předmětem daně z příjmů.

Nesmí se ale zapomínat na to, že náhrada - jak už z pojmenování vyplývá - něco nahrazuje, a proto nelze udělat mezi cestovními náhradami a stejnou částkou mzdy rovnítko. Na druhé straně poskytnutí náhrad v optimální výši (tedy nejvyšších možných) jistou optimalizací je.

V případě zahraniční pracovní cesty dává jednoznačně optimalizační možnost kapesné. Jde totiž o nenárokovou složku při zahraniční pracovní cestě, a to až do výše 40 % stravného.

6.2.1. Výhodnost použití soukromého nebo služebního vozidla podnikatele

V rámci daňové optimalizace bych chtěla porovnat u podnikatele, zda je výhodné použití soukromého nebo služebního vozidla.

Předpokládejme, že ve stejném oboru podnikají dva sousedé, pan Černý a pan Bílý. Pan Černý se snaží optimalizovat svoji daňovou povinnost, zatímco pan Bílý přiznává, že se v těchto věcech příliš nevyzná. Oba tito podnikatelé si v začátcích podnikání pořídili malý automobil za vstupní cenu 250 000 Kč. Hodně cestují, takže najedou cca 30 000 km ročně. Pan Černý se rozhodl, že nevloží automobil do firmy a bude uplatňovat základní náhradu za 1 km, pan Bílý vložil automobil do firmy a uplatňoval odpisy. Za čtyři roky lze provést rekapitulaci.

Pan Černý:

Daňově uznatelné náklady	Částka v Kč
Základní náhrada (120 000 km x 3,80 Kč)	456 000

Pan Bílý:

Daňově uznatelné náklady	Částka v Kč
Opravy a údržba	30 000
Odpisy	250 000
Pojištění	20 000
Celkem	300 000

Pan Černý měl tedy daňové výdaje vyšší. Pokud oba měli stejnou spotřebu PHM (pro zjednodušení nebereme v úvahu možný vliv DPH, rozdíl skutečné ceny benzínu a ceny vyhlášené) a započítáme-li i stejnou silniční daň, jedná se o částku 156 000 Kč.

Po čtyřech letech oba podnikatelé vyměnili původní vozidla za nová, vyšší třídy, za cenu 900 000 Kč. Pan Bílý se na základě informace pana Černého rozhodl, že vozidlo tentokrát do firmy nevloží. Pan Černý naopak vozidlo do firmy vložil.

Pan Černý:

Daňově uznatelné náklady	Částka v Kč
Opravy a údržba	120 000
Odpisy	900 000
Pojištění	80 000
Celkem	1 100 000

Pan Bílý:

Daňově uznatelné náklady	Částka v Kč
Základní náhrada (120 000 km x 3,80 Kč)	456 000

Pan Černý by měl tentokrát daňové výdaje vyšší dokonce o 544 000 Kč.

Při výběru daňově nejvýhodnější varianty používání osobního automobilu při podnikání je třeba vzít v úvahu rovněž omezení vstupní ceny osobních vozidel od 1. 1. 2005 částkou 1 500 000 Kč.

Z tohoto příkladu je zřejmé, že je nutné vzít v úvahu pořizovací cenu vozu, stáří (plánovaná částka na opravy, výše pojistného), počet ujetých kilometrů apod. Svou roli hraje i skutečnost, zda jde o plátce či neplátce daně z přidané hodnoty.

6.2.2. Rozdíl v zaúčtování pracovní cesty vykonané služebním vozidlem a vozidlem zaměstnance

Uvedu příklad na rozdíl v zaúčtování pracovní cesty vykonané služebním vozidlem a vozidlem zaměstnance.

- I. Společnost vyslala zaměstnance na pracovní cestu a jako způsob dopravy určila služební automobil. V souvislosti s touto pracovní cestou vznikly výdaje:
 - doba pracovní cesty od 6.00 do 14.30 hod, nárok na stravné podle vnitřní směrnice činí 58 Kč,
 - parkovné podle předloženého dokladu 50 Kč,
 - nákup PHM do služebního automobilu 500 Kč.

Účtování nákladů u zaměstnavatele	Částka	MD	D
Poskytnutí zálohy zaměstnanci	1 000	335	211
Vyúčtování cestovních výdajů zaměstnanci	108	512	335
PHM - služební vozidlo	500	501	335
Vrácení nevyčerpané zálohy	392	211	335

II. Společnost se dohodla se svým zaměstnancem, že při pracovní cestě použije vlastní automobil. V souvislosti s touto pracovní cestou vznikly výdaje:

- doba pracovní cesty od 7.00 h. do 15.00 h., nárok dle směrnice je 58 Kč,
- parkovné podle předloženého dokladu 40 Kč,
- náhrada za použití vlastního vozidla za 1 ujetý kilometr činí 5,80 Kč,
- při pracovní cestě zaměstnanec ujel celkem 90 km x 5,8 = 522 Kč.

Účtování nákladů u zaměstnavatele	Částka	MD	D
Poskytnutí zálohy zaměstnanci	1 000	335	211
Vyúčtování cestovních výdajů zaměstnanci	108	512	335
Vrácení nevyčerpané zálohy	380	211	335

Na příkladu je názorně znázorněn rozdíl účtování pracovní cesty vykonané služebním vozidlem, či soukromým vozidlem zaměstnance.

7. ZÁVĚR

V první části své diplomové práce jsem se zaměřila na teoretická východiska práce. Zaměřila jsem se na zákon o účetnictví, na vzájemnou vazbu účetního a daňového systému, protože jedině výsledky správně vedeného účetnictví mohou být podkladem pro sestavení základu daně a spočítání daňové povinnosti. Pro správné stanovení daňové povinnosti je proto nezbytné vycházet ze správného výsledku hospodaření, který je výstupem správného, úplného a srozumitelného účetnictví.

Protože jsem se zaměřila ve své práci na osobní náklady – účtovou skupinu 52, zaměřila jsem se též na poskytování cestovních náhrad. Od 1.1.2007 je účinný nový zákoník práce, který zrušil celou řadu právních předpisů, mimo jiné i zákon o cestovních náhradách. Problematika cestovních náhrad je poměrně obsáhlá a ekonomičtí pracovníci, kteří se jí zabývají, se musí seznámit s celou řadou právních předpisů. Proto v této práci uvádím přehled změn a seznam právních norem zabývajících se touto problematikou.

Tato práce je věnována problematice osobních nákladů, jejímž cílem je kvantifikovat možné druhy nákladů účtovaných v účtové skupině 52-*Osobní náklady* a posoudit otázku jejich daňové účinnosti z pohledu daně z příjmů a u konkrétní účetní jednotky posoudit systém účtování a daňovou účinnost jednotlivých druhů osobních nákladů, které účetní jednotka uplatňuje a případně navrhnout změny s kterými by bylo vhodné počítat do budoucnosti.

V praktické části je představena organizace, na kterou se problematika aplikuje. Dále určení jednotlivých účtů v účtové skupině 52 a kvantifikace možných nákladů a jejich zaúčtování u každého účtu, včetně řešení daně účetní jednotky. Práce obsahuje i možnosti daňové optimalizace, smyslem je především upozornit zaměstnavatele i zaměstnance včetně společníků na možnost úspor nikterak nízkých odvodových povinností a to formou finančních nebo nefinančních plnění zaměstnavatelem vůči zaměstnanci osvobozených od daně z příjmu a zároveň nevstupujících do vyměřovacího základu daně pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění.

Společnost, na níž je práce aplikována, pracuje s účetním programem, který se skládá z několika modulů, jedním z nich je modul MEZD, ve kterém si účetní zaregistruje jednotlivé pracovníky a důležité informace o něm, pro zpracování mezd, každý má své pracovní zařazení a druh pracovního poměru. Účetní do programu zadá základní mzdu a jednotlivé prémie, které tvoří hrubou mzdu. Musí taky zadat počet odpracovaných hodin (dnů za měsíc), dovolenou, svátky, placené volno, neplacené volno a volné dny, při roční evidenci součet těchto dní musí být roven kalendářnímu počtu dní. Pak program zpracuje výplaty a zaúčtuje jednotlivé případy, vygenerují se sestavy – přehled hrubých mezd, výplatní pásky, závazky vůči jednotlivým zdravotním pojišťovnám vůči okresní správě sociálního zabezpečení apod.

Společnost bude v blízké době změněna na velkou organizaci, tzn. že má více než 25 zaměstnanců, tím vzniká pro účetní další povinnost, zpracování nemocenských dávek.

K účtování této účetní jednotky nemohu mnoho vytknout, účetnictví vede v souladu s platnými právními předpisy pro účetnictví, jen navrhuji pár změn, rad, jak lépe členit syntetické účty na analytické. A doporučuji více se zabývat problematikou daní z příjmů, která je v současné době velmi rozsáhlá. Především si hlídat výši uhrazeného sociálního a zdravotního pojištění, soukromého životního pojištění apod.

Většina pracovníků v souvislosti s uzavíráním nových obchodních kontraktů či v souvislosti s cílem udržet si stávající obchodní styky, často cestuje za svými obchodními partnery. Osobní kontakt hraje v těchto záležitostech nezastupitelnou a mnohdy nedoceněnou roli. Cestování s sebou nese často ne malé náklady, které podnik eviduje jako cestovní náhrady. Dílčím cílem, kterému jsem se věnovala na závěr v praktické části je stanovení možností využití cestovních náhrad a jejich posouzení z daňového hlediska, jejich výhody jak na straně zaměstnanců tak na straně zaměstnavatelů. Upozornila jsem na možnost úspor odvodových povinností. Celá práce je orientována na společnost s ručením omezeným a posuzována ke stavu platnému k 1. 1. 2007.

Dobrá motivace zaměstnanců zvyšuje pracovní výkon a zároveň správná struktura motivačních faktorů může pomoci optimalizovat náklady firem. V současnosti mají firmy k dispozici celou řadu zaměstnaneckých výhod, s jejichž pomocí lze nejen výrazně zvýšit ohodnocení zaměstnanců, ale navíc výrazně ušetřit na mzdových nákladech. A to především díky daňovým úsporám a úsporám na sociálním a zdravotním pojištění.

Z mého hlediska bylo cíle dosaženo, navrhla jsem členění účtů a kvantifikaci nákladů, které je možno účtovat v rámci účtové skupiny 52. U vybraných případů je provedeno srovnání možných způsobů řešení a navrhnu řešení, které je pro sledovanou společnost, společníky, vybrané orgány společnosti, popř. i pro její zaměstnance nejvýhodnější. Práce může být zdrojem informací a inspirace pro účetní a společnosti, jak využít zákona ve svůj prospěch.

8. SEZNAM LITERATURY

1. DVOŘÁČEK, J., KAFKA, T. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press, a.s., 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
2. RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006*. 6. vyd. Olomouc: Anag, 2006, 845 s. ISBN 80-7263-251-5.
3. LOUŠA, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. 112 s. ISBN 80-247-0762-4.
4. HRDÝ, M., KLABEČEK, K. *FINANCE 2 - podnikové finance*. 1. vyd.- dotisk. Plzeň: ZČU v Plzni, 2000. 150 s. ISBN 80-7082-547-2.
5. PILAŘOVÁ, I. *Daňové a účetní chyby a problémy 2003 – daň z příjmů právnických osob*. 4 vyd. Praha: GRADA Publishing, 2003. 188 s. ISBN 80-247-494-3.
6. KUBÁTOVÁ, K. *DAŇOVÁ TEORIE A POLITIKA*. 3. vyd. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
7. MEDVEĎ, J., NEMEC, J., ORVINSKÁ, M., ZIMKOVÁ, E. *Verejné financie*. Bratislava: Sprint, 2005. 464 s. ISBN 8089085326.
8. PILAŘOVÁ, I. *Daňové a účetní chyby a problémy 2003 – daň z příjmů právnických osob*. 4 vyd. Praha: GRADA Publishing, 2003. 188 s. ISBN 80-247-0494-3.
9. PROKŮPKOVÁ, D. *Základy kontrolní činnosti*. Praha: Bilance, 1999. 118 s.
10. SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova a české účetní standardy pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, 2005. 280 s. ISBN 80-7263-249-3.

11. ŠUBRT, B., LEIBLOVÁ, Z., PŘÍHODOVÁ, V., DANĚK, A., GLET, J., PŘIKRYLOVÁ, H., LUKEŠOVÁ, D., DORČÁKOVÁ, J., KRATOCHVÍLOVÁ, E., MIKYSKA, M. *Abeceda mzdové účetní 2006*. 16. vyd. Olomouc:ANAG, 2006. 496 s. ISBN 80-7263-319-8.
12. VYBÍHAL, V. *Mzdové účetnictví 2004*. Praktický průvodce. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2004. 372 s. ISBN 80-247-0767-5 [online].

8.1. Právní předpisy

- [1] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.
- [2] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
- [3] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění.
- [4] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění zákona 585/2006 Sb.
- [5] Pokyn č. D-300 - uplatňování zákona o daních z příjmů
- [6] Vyhláška č. 577/2006 Sb., kterou se pro určení výše náhrady za spotřebovanou pohonnou hmotu stanoví průměrná cena pohonných hmot [online] Dostupné na World Wide Web <http://www.mpsv.cz/cs/1490>
- [7] Vyhláška č. 549/2006 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2007
- [8] Vyhláška č. 577/2006 Sb., kterou se pro určení výše náhrady za spotřebovanou pohonnou hmotu stanoví průměrná cena pohonných hmot [online] Dostupné na World Wide Web <http://www.mpsv.cz/cs/1490>

9. SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Směrná účtová osnova.....	129
Příloha 2: Účtový rozvrh pro podnikatele.....	130
Příloha 3: Uspořádání a označování položek rozvahy (balance).....	133
Příloha 4: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty, druhové členění .	130
Příloha 5: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty, účelové členění..	137
Příloha 6: Cestovní náhrady - sazby	138

Příloha 1: Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dl.nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dl.motnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby**
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – **Krátkodobé bankovní úvěry**
- 24 – **Krátkodobé finanční výpomoci**
- 25 – **Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek**
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – **Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opr. položky finančních n.
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – **Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty
- Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty**
- 70 – Účty rozvahné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha 2: Účtový rozvrh pro podnikatele

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 – Zřizovací výdaje
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 – Pěstitelné celky trvalých porostů
- 026 – Základní stádo a tažná zvířata
- 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod samostatným vlivem
- 063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Půjčky -ovládající a řídící osoba, podstatný vliv
- 067 – Ostatní půjčky
- 069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 – Oprávky k ostatnímu hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

11 - Materiál

- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroby
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 124 – Zvířata

13 - Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy na zboží
- 153 – Poskytnuté zálohy na zvířata

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 – Opravná položka k výrobkům
- 195 – Opravná položka ke zvířatům
- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na zásoby

Účtová třída 2 – Finanční účty

21 - Peníze

- 211 – Pokladna
- 213 – Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 – Bankovní účet

23 - Krátkodobé bankovní úvěry

- 231 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 – Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

- 241 – Vydané krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 – Pořizovaný krátkodobý finanční majetek

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 – Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Pohledávky z obchodních vztahů -odběratelé
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)

- 321 – Závazky z obchodních vztahů - dodavatelé
- 322 – Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté provozní zálohy
- 325 – Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní závazky k zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace
- 349 – Technický (pomocný) účet

35 - Pohledávky za spol, za účastníky sdružení a za členy družstva

- 351 – Pohledávky - ovládající a řídící osoba
- 352 – Pohledávky - podstatný vliv
- 353 – Pohledávky - za upsaný základní kapitál
- 354 – Pohledávky - za společníky při úhradě ztráty
- 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva
- 358 – Pohledávky za účastníky sdružení

36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

- 361 – Závazky - ovládající a řídící osoba
- 362 – Závazky - podstatný vliv
- 364 – Závazky ke spol. při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva
- 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje podniku
- 372 – Závazky z koupě podniku
- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací
- 374 – Pohledávky z pronájmu
- 375 – Pohledávky z vydaných dluhopisů
- 376 – Nakoupené opce
- 377 – Prodané opce
- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné závazky

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Komplexní náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 – Základní kapitál
- 412 – Emisní ážio
- 413 – Ostatní kapitálové fondy
- 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 – Změny základního kapitálu

42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 – Zákonný rezervní fond
- 422 – Nedělitelný fond

- 423 – Statutární fondy
- 427 – Ostatní fondy
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 – Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 459 – Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé bankovní úvěry

- 461 – Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 – Dlouhodobé závazky - ovládající a řídící osoba
- 472 – Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 – Vydané dluhopisy
- 474 – Závazky z pronájmu
- 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
- 476 – Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů
- 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 – Ostatní dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

50 - Spotřebované nákupy

- 501 – Spotřeba materiálů
- 502 – Spotřeba energie
- 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 – Prodané zboží

51 - Služby

- 511 – Opravy a udržování
- 512 – Cestovné
- 513 – Náklady na reprezentaci
- 518 – Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 521 – Mzdové náklady
- 522 – Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 – Zákonné sociální pojištění
- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 526 – Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 531 – Daň silniční
- 532 – Daň z nemovitostí
- 538 – Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 – Prodaný materiál
- 543 – Dary

- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlžení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
- 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek

56 - Finanční náklady

- 561 – Prodané cenné papíry a podíly
- 562 – Úroky
- 563 – Kurzové ztráty
- 564 – Náklady z přecenění majetkových CP
- 566 – Náklady z finančního majetku
- 567 – Náklady z derivátových operací
- 568 – Ostatní finanční náklady
- 569 – Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Mimořádné náklady

- 581 – Náklady na změnu metody
- 582 – Škody
- 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588 – Ostatní mimořádné náklady
- 589 – Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 – Převod provozních nákladů
- 598 – Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží

61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti

- 611 – Změna stavu nedokončené výroby
- 612 – Změna stavu polotovarů
- 613 – Změna stavu výrobků
- 614 – Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

- 621 – Aktivace materiálu a zboží
- 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 – Aktivace dlouhodobého hm. majetku

64 - Jiné provozní výnosy

- 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 – Tržby z prodeje materiálu
- 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 – Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

- 661 – Tržby z prodeje CP a podílů
- 662 – Úroky
- 663 – Kurzové zisky
- 664 – Výnosy z přecenění maj. CP
- 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 – Výnosy z derivátových operací
- 668 – Ostatní finanční výnosy

68 - Mimořádné výnosy

- 681 – Výnosy ze změny metody
- 688 – Ostatní mimořádné výnosy

69 - Převodné účty

- 697 – Převod provozních výnosů
- 698 – Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 - Účty rozvažné

- 701 – Počáteční účet rozvažný
- 702 – Konečný účet rozvažný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 – Účet zisků a ztrát

75-79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9

Vnitropodnikové účetnictví

Příloha 3: Uspořádání a označování položek rozvahy (balance)

AKTIVA CELKEM

- A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
- B. Dlouhodobý majetek
 - B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
 - B.I. 1. Zřizovací výdaje
 - 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
 - 3. Software
 - 4. Ocenitelná práva
 - 5. Goodwill
 - 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
 - 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
 - 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
 - B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
 - B.II. 1. Pozemky
 - 2. Stavby
 - 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
 - 4. Pěstitelské celky trvalých porostů
 - 5. Základní stádo a tažná zvířata
 - 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
 - 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
 - 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
 - 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
 - B.III. Dlouhodobý finanční majetek
 - B.III. 1. Podíly v ovládaných a řízených osobách
 - 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
 - 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
 - 4. **Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv**
 - 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
 - 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
 - 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- C. Oběžná aktiva
 - C.I. Zásoby
 - C.I. 1. Materiál
 - 2. Nedokončená výroba a polotovary
 - 3. Výrobky
 - 4. Zvířata
 - 5. Zboží
 - 6. Poskytnuté zálohy na zásoby
 - C.II. Dlouhodobé pohledávky
 - C.II. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
 - 2. **Pohledávky - ovládající a řídící osoba**
 - 3. **Pohledávky - podstatný vliv**
 - 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
 - 5. **Dlouhodobé poskytnuté zálohy**
 - 6. Dohadné účty aktivní
 - 7. Jiné pohledávky

- 8. Odložená daňová pohledávka

- C.III. Krátkodobé pohledávky
 - C.III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
 - 2. **Pohledávky - ovládající a řídící osoba**
 - 3. **Pohledávky - podstatný vliv**
 - 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
 - 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
 - 6. Stát – daňové pohledávky
 - 7. **Krátkodobé** poskytnuté zálohy
 - 8. Dohadné účty aktivní
 - 9. Jiné pohledávky
- C.IV. Krátkodobý finanční majetek
 - C.IV. 1. Peníze
 - 2. Účty v bankách
 - 3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
 - 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- D.I. Časové rozlišení
 - D.I. 1. Náklady příštích období
 - 2. Komplexní náklady příštích období
 - 3. Příjmy příštích období

PASIVA CELKEM

- A. Vlastní kapitál
 - A.I. Základní kapitál
 - A.I. 1. Základní kapitál
 - 2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)
 - 3. Změny základního kapitálu
 - A.II. Kapitálové fondy
 - A.II. 1. Emisní ážio
 - 2. Ostatní kapitálové fondy
 - 3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
 - 4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
 - A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
 - A.III. 1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
 - 2. Statutární a ostatní fondy
 - A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
 - A.IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let
 - 2. Neuhrazená ztráta minulých let
 - A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-
- B. Cizí zdroje
 - B.I. Rezervy
 - B.I. 1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 2. Rezerva na důchody a podobné závazky
 - 3. Rezerva na daň z příjmů
 - 4. Ostatní rezervy
 - B.II. Dlouhodobé závazky
 - B.II. 1. Závazky z obchodních vztahů
 - 2. **Závazky - ovládající a řídící osoba**
 - 3. **Závazky - podstatný vliv**

4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
 5. Dlouhodobé přijaté zálohy
 6. Vydané dluhopisy
 7. Dlouhodobé směnky k úhradě
 8. Dohadné účty pasivní
 9. Jiné závazky
 10. Odložený daňový závazek
- B.III. Krátkodobé závazky
- B.III. 1. Závazky z obchodních vztahů
2. **Závazky - ovládající a řídící osoba**
 3. **Závazky - podstatný vliv**
 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
 5. Závazky k zaměstnancům
 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
 7. Stát – daňové závazky a dotace
 8. Krátkodobé přijaté zálohy
 9. Vydané dluhopisy
 10. Dohadné účty pasivní
 11. Jiné závazky
- B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci
- B.IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé
2. Krátkodobé bankovní úvěry
 3. Krátkodobé finanční výpomoci
- C.I. Časové rozlišení
- C.I. 1. Výdaje příštích období
2. Výnosy příštích období

Příloha 4: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění

- I. Tržby za prodej zboží
- A. Náklady vynaložené na prodané zboží
- + Obchodní marže
- II. Výkony
- II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
- 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
- 3. Aktivace
- B. Výkonová spotřeba
- B. 1. Spotřeba materiálu a energie
- 2. Služby
- + Přidaná hodnota
- C. Osobní náklady
- C. 1. Mzdové náklady
- 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
- 4. Sociální náklady
- D. Daně a poplatky
- E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
- III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
- 2. Tržby z prodeje materiálu
- F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
- F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
- 2. Prodaný materiál
- G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
- IV. Ostatní provozní výnosy
- H. Ostatní provozní náklady
- V. Převod provozních výnosů
- I. Převod provozních nákladů
- * Provozní výsledek hospodaření
- VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- J. Prodané cenné papíry a podíly
- VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- VII. 1. Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku

- Náklady z finančního majetku
- IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- X. Výnosové úroky
- N. Nákladové úroky
- XI. Ostatní finanční výnosy
- O. Ostatní finanční náklady
- XII. Převod finančních výnosů
- P. Převod finančních nákladů
- * Finanční výsledek hospodaření
- Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
- Q. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- XIII. Mimořádné výnosy
- R. Mimořádné náklady
- S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
- S. 1. – splatná
- 2. – odložená
- * Mimořádný výsledek hospodaření
- T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
- *** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
- **** **Výsledek hospodaření před zdaněním**

Příloha 5: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
- A. Náklady prodeje
 - * Hrubý zisk nebo ztráta
- B. Odbytové náklady
- C. Správní režie
- II. Jiné provozní výnosy
- D. Jiné provozní náklady
 - * **Provozní výsledek hospodaření**
- III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- E. Prodané cenné papíry a podíly
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- IV. 1. Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
 - 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
 - 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- F. Náklady z finančního majetku
- VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- VII. Výnosové úroky
- I. Nákladové úroky
- VIII. Ostatní finanční výnosy
- J. Ostatní finanční náklady
- IX. Převod finančních výnosů
- K. Převod finančních nákladů
 - * **Finanční výsledek hospodaření**
- L. Daň z příjmů za běžnou činnost
- L. 1. – splatná
 - 2. – odložená
- ** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- X. Mimořádné výnosy
- M. Mimořádné náklady
- N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
- N. 1. – splatná
 - 2. – odložená
- * **Mimořádný výsledek hospodaření**
- O. **Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům**
- *** Výsledek hospodaření za účetní období
- **** **Výsledek hospodaření před zdaněním**

Příloha 6: Cestovní náhrady - sazby

I. Daňově uznané stravné v Kč při tuzemských pracovních cestách:

Vyhláška MPSV		Doba trvání pracovní cesty		
Číslo Sbírky zákonů	Účinnost	5 -12 hod.	nad 12 hod. max. 18 hod.	více než 18 hodin
324/1998 Sb.	1. 1.-31. 12. 1999	53 - 65	82 - 98	128 - 153
333/1999 Sb.	1. 1.-31. 12. 2000	54 - 66	83 - 99	130 - 155
448/2000 Sb.	1. 1.-31. 12. 2001	55 - 67	85 - 102	133 - 159
445/2001 Sb.	1. 1.-31. 12. 2002	57 - 69	87 - 105	136 - 163
569/2002 Sb.	1. 1.-31. 12. 2003	58 - 70	88 - 107	139 - 166
449/2003 Sb.	1. 1.-31. 12. 2004	58 - 69	88 - 106	138 - 165
647/2004 Sb.	1. 1.-31. 12. 2005	58 - 69	88 - 106	138 - 165
496/2005 Sb.	1. 1.-31. 12. 2006	58 - 69	88 - 106	138 - 165
zák. č. 262/2006 Sb.	1. 1.-31. 12. 2007	58	88	138

II. Základní náhrada za použití soukromého motorového vozidla:

Vyhláška MPSV č.	Účinnost	Jednostopá vozidla a tříkolky	Osobní motorová vozidla
324/1998 Sb.	1. 1. - 31. 12. 1999	0,90 Kč/km	3,30 Kč/km
333/1999 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2000	0,90 Kč/km	3,30 Kč/km
448/2000 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2001	0,90 Kč/km	3,30 Kč/km
445/2001 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2002	0,90 Kč/km	3,40 Kč/km
569/2002 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2003	0,90 Kč/km	3,40 Kč/km
449/2003 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2004	0,90 Kč/km	3,50 Kč/km
647/2004 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2005	1,00 Kč/km	3,80 Kč/km
496/2005 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2006	1,00 Kč/km	3,80 Kč/km
zák. č. 262/2006 Sb.	1. 1. - 31. 12. 2007	1,00 Kč/km	3,80 Kč/km

Při použití přívěsu k silničnímu motorovému vozidlu se sazba základní náhrady zvýší až o 15 %.

III. Stravné při zahraničních pracovních cestách:

Vyhláška stanovila základní sazby stravného v cizí měně platné od 1. 1. 2007. Denní sazby stravného platí pro zahraniční cesty delší než 12 hodin. Pro úplnost dodáváme i sazby platné v letech 2002 - 2005. Uvádím jen vybrané země.

Stravné ve vybraných zemích:

<i>Země</i>	<i>Kód měny</i>	<i>1.1.– 31.12. 2007</i>	<i>1.1.– 31.12. 2006</i>	<i>1.1.– 31.12. 2005</i>	<i>1.1.– 31.12. 2004</i>	<i>1.1.– 31.12. 2003</i>	<i>1.1.– 31.12. 2002</i>
<i>Belgie</i>	<i>EUR</i>	45,-	45,-	45,-	45,-	45,-	45,-
<i>Francie</i>	<i>EUR</i>	45,-	45,-	45,-	45,-	45,-	45,-
<i>Německo</i>	<i>EUR</i>	45,-	45,-	45,-	45,-	40,-	40,-
<i>Polsko</i>	<i>EUR</i>	35,-	35,-	35,-	35,-	35,-	30,-
<i>Rakousko</i>	<i>EUR</i>	45,-	45,-	45,-	45,-	45,-	45,-
<i>Slovensko</i>	<i>SKK</i>	550,-	550,-	550,-	550,-	550,-	470,-
<i>Spojené státy americké</i>	<i>USD</i>	50,-	50,-	50,-	50,-	50,-	50,-
<i>Velká Británie</i>	<i>GBP</i>	40,-	40,-	35,-	35,-	35,-	55 EUR

IV. Průměrné ceny pohonných hmot:

Vyhláška MPSV č. 577/2006 Sb. stanovila průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům. Tyto sazby platí od 1. ledna 2007.

<i>Druh pohonné hmoty</i>	<i>1.1.– 31.12. 2007</i>	<i>1.1.– 31.12. 2006</i>	<i>1.1.– 31.12. 2005</i>	<i>1.1.– 31.12. 2004</i>	<i>1.1.–31.12. 2003</i>
<i>Benzin automobilový 91 O Special</i>	27,80	30,10	27,10	23,90	24,80
<i>Motorová nafta</i>	28,10	29,50	26,60	21,30	21,80
<i>Benzin automobilový 95 O Super</i>	28,10	30,40	27,40	24,30	25,10
<i>Benzin automobilový 98 O Super Plus</i>	31,10	34,40	31,00	28,50	27,70
<i>Benzin automobilový 91 O Normal</i>	27,90	29,50	27,50	24,20	24,80