

Jak správně opravovat chyby v účetnictví

Patříte také mezi účetní, kteří když objeví chybu, jež se stala v minulých letech, její opravu zaúčtují do nákladů a výnosů běžného roku (řádných či mimořádných)? Pokud ano, činíte tak nejen v rozporu s logikou účetnictví, ale i s některými účetními předpisy.

Vyhláška a ČÚS 19: dva různé přístupy

Český účetní standard č. 19 v bodě 6.1 písmene b) uvádí, že „opravy nákladů nebo výnosů minulých účetních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají; jen v případě, že jde o významnou částku těchto oprav, považují se za mimořádné náklady nebo výnosy“.

Co se tedy stane, když se objeví chyba? V praxi to vypadá tak, že v drtivé většině případů se podniky, jež mají povinnost postupovat podle českého zákona o účetnictví, jeho prováděcích předpisů a Českých účetních standardů, uchýlí k aplikaci bodu 6.1 standardu 19 a jeho dalším srozumitelným bodům (např. 3.10.5), které se jasně vyjadřují k opravám chyb.

Problém je však v tom, že prováděcí vyhláška zákona o účetnictví 500/2002 Sb. vyžaduje následující: „V případě, že informace uváděné za minulá a běžná účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulá účetní období s ohledem na významnost ...“ (viz § 4 odst. 5). Na první pohled spolu tato dvě ustanovení moc nesouvisí. Co však aplikace obou ustanovení způsobí v případě chyby?

Pro ilustraci postačí jako nejjednodušší příklad opomenutí zaúčtování faktury za poradenské služby ve výši 100 tisíc Kč, které byly přijaty v minulém účetním období. Na chybu se přišlo v polovině běžného roku.

Podle standardu 19 bude tato operace zaúčtována jako náklad běžného období. Situace povede k tomu, že loňské náklady na poradenské služby byly díky chybě o 100 tisíc menší, náklady běžného roku budou díky ustanovení standardu 19 o 100 tisíc větší, než by měly být. Jakákoli srovnatelnost či sledování trendu nákladů na poradenství je zcela vyloučena.

Této situaci se snaží zabránit citovaná vyhláška a stanovuje, že v případě nesrovnatelnosti informací je potřeba upravit srovnávací informace – tj. hodnoty za minulá účetní období v rozvaze, výsledovce a dalších výkazech.

Podle vyhlášky je tedy nezbytně nutné zaznamenat opomenutý náklad do srovnávacích údajů za minulý rok, v našem případě by se to tedy mělo dotknout loňského výsledku hospodaření a loňských závazků.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že nelze vyhovět oběma předpisům najednou, a to ani v případě, že by náklad byl zaúčtován mezi náklady běžného roku a ještě by o něj byly opraveny srovnávací údaje. Nejenže by se v takovém případě jedna transakce objevila v účetnictví dvakrát, ale srovnatelnosti by to nijak nepomohlo.

Kdy tento problém neexistuje

Popsaná situace kuriózně nenastává u všech účetních jednotek: ČÚS č. 19 totiž neaplikují banky a jiné finanční instituce a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v souladu s IFRS ve znění přijatém EU. Tyto účetní jednotky opravují chyby minulých let úpravou srovnávacích údajů, a tak se oprava nedotkne nákladů a výnosů běžného období. Tento článek se tedy týká pouze těch účetních jednotek, které mají povinnost aplikovat ČÚS č. 19.

Které řešení zvolit: vyhlášku, nebo standard?

Vzhledem k tomu, jak jasně zní odpověď na tuto otázku, je zajímavé, že v praxi se volí řešení opačné.

Zákon o účetnictví v § 36 hovoří o tom, že obsah Českých účetních standardů „nesmí být v rozporu s ustanoveními tohoto zákona a ostatních právních předpisů ani obcházet jejich účel“. Předně to, co zákon zakazuje, nastalo ve standardu 19: Jeho část je v rozporu s jiným právním předpisem, a to sice s prováděcí vyhláškou zákona. Z logiky věci vyplývá, že ustanovení standardu 19 není nejen nikým vynutitelné (je v rozporu se zákonem), ale správně by nemělo být ani možné jeho použití, protože podnik aplikující tuto část standardu 19 porušuje zároveň prováděcí vyhlášku zákona o účetnictví.

Aplikace § 7 odstavce 1 a 2 zákona o účetnictví

Vzhledem k tomu, že se jedná o rozpor mezi standardem a vyhláškou, není použití tohoto paragrafu nezbytně nutné, nicméně celá situace se bezprostředně dotýká jeho smyslu.

Dojde-li k chybě v minulém účetním období, je její zaúčtování do běžného roku v přímém rozporu s tím, že zákon zde účetním jednotkám ukládá povinnost, aby obsah jejich účetní závěrky odpovídal skutečnému stavu. Jestliže podnik v běžném období nepřijal poradenskou službu ve výši 100 tisíc Kč (což je skutečný stav), nelze tedy v běžném období vykázat náklad na poradenské služby ve výši 100 tisíc

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDÁŘ – ČERVENEC

2. 7.

Daň z příjmů: a) podání přiznání za rok 2005 zpracované poradcem v prodloužené lhůtě a u společností, které mají ověřenu účetní závěrku auditorem

Daň z příjmů: b) úhrada daně za rok 2005 při prodloužené lhůtě, zálohy na daň zaplacené v průběhu zdaňovacího období se započtou na úhradu skutečné daně

Daň z příjmů: c) odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za květen

Daň z příjmů: d) odvod částek zajištění daně za květen

Daň z nemovitostí: 2. splátka na daň (poplatníci s daňovou povinností vyšší než 1000 Kč s výjimkou poplatníků samostatně provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb)

9. 7.

Pojistné: je splatná záloha na důchodové pojištění a nemocenské pojištění OSVČ a záloha na zdravotní pojištění za červen

Zdravotní pojištění: a) podání Přehledu za rok 2005 OSVČ podávajícími přiznání k dani z příjmů fyzických osob v prodloužené lhůtě

Zdravotní pojištění: b) doplatek pojistného za rok 2005 OSVČ podávajícími přiznání k dani z příjmů fyzických osob v prodloužené lhůtě

10. 7.

Spotřební daň: platba daně za květen (mimo spotřební daň z lihu)

16. 7.

Daň silniční: záloha za 2. čtvrtletí

25. 7.

DPH: podání přiznání a zaplacení daně za červen plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím

DPH: podání přiznání a zaplacení daně za 2. čtvrtletí plátců s čtvrtletním zdaňovacím obdobím

Souhrnné hlášení: podání hlášení za 2. čtvrtletí 2007

Spotřební daň: podání přiznání za červen, podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzínu a mazacích olejů za červen 2007 (pokud vznikl nárok)

Spotřební daň: platba spotřební daně z lihu za květen 2007

31. 7.

Daň darovací: přiznání k dani z majetku bezúplatně nabytého v I. pololetí právníky osobami podle § 20 odst. 4

Pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání za 3. čtvrtletí

Daň z příjmů: a) odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za červen

Daň z příjmů: b) odvod částek zajištění daně za červen

Pojistné na důchodové a nemocenské pojištění: a) podání přehledu OSVČ podávajícími přiznání k dani z příjmů fyzických osob v prodloužené lhůtě

(Pokračování ze stránky 1)

Kč. Jak ještě víc by se dalo vzdálit od reality než zaúčtováním něčeho, co se vůbec nestalo?

O jaký názor se v praxi opírá

O problému opravy chyb a srovnatelnosti se již několik let diskutuje na půdě Národní účetní rady (NÚR). Teprve nedávno se NÚR (která je sdružením Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické v Praze) zcela jasně a konkrétně k tomuto problému postavila s tím, že v tomto případě je nezbytně nutné preferovat vyhlášku před standardem a věrnost účetnictví před formalistickým naplňováním ustanovení nejnižších účetních předpisů.

Vzhledem k tomu, že se na tomto řešení shodli renomovaní experti, kteří pocházejí z členů Národní účetní rady, je zde k dispozici velmi seriózní, oficiálně zveřejněný odborný názor (viz www.nur.cz), o který se může kterýkoli podnik opírat.

Správné řešení – postup

Jak by mělo vypadat správné řešení, které je v souladu s prováděcí vyhláškou zákona a § 7 odst. 2 zákona o účetnictví? Řešení bude demonstrováno na výše uvedeném příkladu s přijatými poradenskými službami za 100 tisíc Kč.

Vykázání

Náklady běžného období musí zůstat neovlivněny, protože v běžném období žádná transakce nenastala. Co je v účetnictví špatně, je zisk minulých let, a ten je potřeba opravit.

V našem případě, kdy dojde k objevení chyby příliš pozdě (závěrka prošla auditem, byla schválena valnou hromadou, kopie byla uložena do sbírky listin), není závěrku dost dobře možné změnit.

Místo toho dojde pouze ke změně srovnávacích údajů v závěrečném období – tj. upraví se hodnoty, které se přebírají z minulých závěrek. Dojde tedy k tomu, že loňská závěrka nebude přesně odpovídat srovnávacím údajům, které z ní (za normálních okolností) pocházejí.

Konkrétně v rozvaze dojde ke snížení zisku, který bude uveden jako zisk vykazovaný loni, a ke zvýšení závazků z konce minulého roku. Ve výsledovce dojde k úpravě ve sloupci srovnávacích údajů v řádku „služby“.

Účtování

Ze stejných důvodů, z jakých nelze již měnit schválené a uložené výkazy, nelze ani otevřít již uzavřené účetní období. Z toho důvodu dojde k tomu, že částka 100 tisíc Kč bude zaúčtována v běžném období, ale ne jako náklad, ale jako snížení výsledků hospodaření minulých let. Souvztažně dojde ke zvýšení závazků.

Pokud účetní jednotka bude postupovat tímto způsobem, tak

a) z jedné chyby neudělá dvě tím, že opačnou chybu zaúčtuje v běžném období (jak to požaduje standard 19), čímž dojde k naplnění § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, a

b) splní požadavek prováděcí vyhlášky, protože údaje uváděné jako srovnávací údaje za běžné období se stanou srovnatelnými.

Opravy a daň z příjmů

Uvedený postup nemá žádný vliv na placení daní z příjmů. Daňový režim oprav chyb je zcela upraven daňovými předpisy a ty na účetních předpisech neponechávají zřehla nic. Není nezajímavé, že daně nikdy problém s opravami chyb neměly – s opravami se nikdy nečekalo až na vyplnění daňového přiznání za běžný rok, ale podávala se přiznání dodatečně.

V uvedeném případě bude tedy podnik ve vlastním zájmu podávat dodatečné daňové přiznání.

Tím se dostáváme k další chybě: V loňském účetním období v důsledku opomenutí nákladu byla špatně vypočtena daň z příjmů. To znamená, že vedle nákladu na poradenské služby byl ještě špatně náklad na daň z příjmů; v našem případě měl být o 24 tisíc nižší.

Ačkoli tedy uvedený postup nemá vliv na placení daní z příjmů, má vliv na její zaúčtování a vykázání. Chyba se bude opravovat podobně jako chyba způsobená opomenutím faktury:

Výsledek hospodaření minulých let bude zvýšen o 24 a zároveň bude snížen závazek ze splatné daně (tj. měla by zřejmě vzniknout pohledávka).

Opravy a auditor

Velký problém s řešením opravy chyb podle standardu 19 zažívali auditoři. Vedle popsaného obecného problému s věrností měli ještě problém s plněním auditorské směrnice ISA 710, která se věnuje srovnávacím údajům (pozn.: v překladu ISA 710 je použit termín „srovnatelné“).

Mezinárodní standard ISA 710, který KAČR převzala za svůj,

totiž vůbec nepředpokládá, že někde na světě existuje oprava chyby minulých období, která se zaúčtuje a vykáže ve výsledku hospodaření běžného období. Odstavec 15b tohoto standardu jasně prikazuje, že v případech, kdy dojde k objevení chyby a o tuto chybu nejsou upraveny srovnávací údaje (což je postup podle standardu 19), musí auditor vydat výrok s výhradou ke srovnávacím údajům.

To stavělo auditory do velmi těžké úlohy: Podle vlastních standardů museli klientům, kteří do puntíku splnili veškeré „výslovné“ požadavky těch nejposlednějších účetních předpisů, vystavit výrok s výhradou, pokud je nevykázání oprav ve srovnávacích údajích významně zkrátilo.

Mimochodem tato situace byla jedním z posledních impulsů pro NÚR, aby se problémem zabývala. Samotná Komora auditorů se však na vážnost situace navíc rozhodla reagovat sama, a to s ohledem na to, že převažující praxe je bezvýhradná aplikace řešení vyžadovaného standardem 19. Ačkoli tedy Národní účetní rada zastává názor, že aplikace diskutovaných ustanovení standardu je minimálně nevhodná, Komora auditorů nemůže spoléhat na to, že „pouhý“ názor Národní účetní rady bude více akceptován než doslovné znění účetního standardu.

Z toho důvodu KAČR v květnu 2007 vydala aplikační doložku k ISA 710, která upravila mj.

(Pokračování na stránce 3)

ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

• Částka 51, rozeslaná 19. 6. 2007

139. Vyhláška, kterou se upravují podklady prokazující důvěryhodnost a zkušenost osob ve vedení finanční holdingové osoby

• Částka 50, rozeslaná 15. 6. 2007

136. Sdělení Ministerstva financí ČR, jímž se určují emisní podmínky Dluhopisu České republiky, 2007 až 2022, 4,70 %

137. Sdělení Ministerstva práce a sociálních věcí ČR, kterým se vyhláší částka odpovídající 50 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství pro účely životního a existenčního minima a částka 50 % a 25 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství pro účely státní sociální podpory



Vzdělávací a poradenská společnost 1. VOX a.s. pro Vás v srpnu připravila:

Dlouhodobý majetek a vybrané položky podle IFRS – procvičování na modelových příkladech
TERMÍN: 21.–22. 8. 2007

PŘEDNÁŠÍ: Ing. Martina Janoušková, FCCA (odborná lektorka a konzultantka, autorka druhého dílu publikace „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - Praktické aplikace“)

PROGRAM:

21. 8. 2007 • Dlouhodobý majetek podle IFRS

22. 8. 2007 • Vybrané položky podle IFRS

CENA: 3480 Kč

[Více o semináři >>>](#)

US GAAP od základů – vhodné i do horkého počasí

TERMÍN: 28.–29. 8. 2007

Cílem semináře je seznámit účastníky se základy US GAAP. Světový vývoj účetnictví směřuje ke konvergenci mezi US GAAP a IFRS

(Mezinárodní standardy finančního výkaznictví). Seminář se této problematice věnuje s tím, že velmi stručně porovnává US GAAP s těmito standardy a projednává pravděpodobný budoucí vývoj.

PŘEDNÁŠÍ: Robert Mládek (poradce a školitel, který se již od roku 1995 věnuje mezinárodní účetní problematice na území České a Slovenské republiky, auditorskou praxi získal u KPMG v San Franciscu, kde vystudoval finance a účetnictví na University of San Francisco)

PROGRAM:

28. 8. 2007 • Úvod do problematiky, reálná hodnota v praxi, pohledávky, časové rozlišení a zásoby
29. 8. 2007 • Dlouhodobý majetek (hmotný a nehmotný), závazky, výnosy a náklady
Výklad probíhá v českém jazyce. Podkladový materiál je psán v anglickém jazyce.

CENA: 3990 Kč

[Více o semináři >>>](#)

Podrobné informace o celé vzdělávací nabídce na II. pololetí 2007 naleznete na www.vox.cz, informační linka 226 539 670-1.

(Pokračování ze stránky 2)

odstavec 16 tak, že auditor může akceptovat i takovou opravu chyby minulých let, která zásáhne do výsledku hospodaření běžného roku (příčemž umožňuje auditorovi tuto skutečnost zmínit ve své zprávě, ale nepožaduje modifikovaný výrok).

Námítky proti navrhovanému řešení

Vzhledem k tomu, že opravy chyb minulých účetních období se v ČR zaznamenávají do běžného roku už po velmi dlouhou dobu, mnoho účetních oprav proti výsledku hospodaření minulých let zaskočí. Poté, co dojde k překonání nezvyklosti tohoto postupu, většina účetních naopak ocení, že mají nástroj na řešení chyby, která nezpůsobí katastrofu (zejména) v zisku běžného období, tj. že nejsou nuceni udelat chybu novou, ať už zrcadlově obrácenou.

Častou námitkou je: „Jak se mám vzeprít výslovnému ustanovení Českých účetních standardů?“ Opravy chyb jsou bezpochyby problémem, protože se jim ČÚS 19 věnuje na několika místech výslovně. Nicméně na straně vzeprění se standardu nestojí jen prostá logika, ale i dík zákona o účetnictví, která hovoří o konceptu věrnosti účetnictví realitě a jež stanovuje hierarchii účetních předpisů. Nyní mají účetní navíc k dispozici i výslovný názor Národní účetní rady.

Není nezajímavé, že náklad na poradenské služby, který zde posloužil jako příklad, se neobjeví v žádné výsledovce, myšleno v žádném výkazu v jeho části za běžné období. Loni náklad chyběl kvůli chybě, v běžném roce by neměl být zaúčtován jako náklad, ale pouze by se měl objevit ve srovnávacích údajích. To by mohlo vést k domněnce, že takto lze skrývat náklady – v jednom roce se na ně zapomene a ve druhém už se v nákladech neobjeví.

To je jen naivní myšlenka. Oprava chyby způsobí změnu výsledků hospodaření minulých let, což je značně nestandardní operace, a v podstatě jakýkoli pohyb v této položce musí být náležitě vysvětlen. Tento fakt je jedním z důvodů, proč se v zahraničí zcela běžně používá výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. V tomto výkazu jsou chyby velmi výrazně vidět. Naproti tomu je celkem snadné chyby zamaskovat do nákladů běžného roku, kde splynou s ostatními. Navrhované řešení je tedy bezpochyby transparentnější. Pokud se chyby opakují nebo jsou významné, je zřejmé, že ani jejich zmiňování z běžných čísel výsledovky podvádějící management nezachrání.

Dalším argumentem obhájců řešení minulých chyb v běžném výsledku hospodaření je ten, že srovnávací údaje v běžném období přesně neodpovídají závěrce minulého období, ze které mají pocházet. No, jak by také mohly, když ta minulá závěrka byla špatná! Je naopak zcela přirozené, že tyto hodnoty sobě neodpovídají. Tyto hodnoty sobě mají odpovídat pouze v případě, kdy je vše v pořádku. Smyslem účetnictví není křýt chyby a tvářit se, jak vše navzájem sedí, když to prostě není pravda.

Tato situace bývá přirovnávána i k tomu, že dojde k porušení bilanční kontinuity. V takovém případě se však jedná o její nepochopení. Bilanční kontinuita je pravidlo, které říká, že žádná rozvaha nespadne z nebe, tj. že mezi

rozvahami jsou vazby představované jednotlivými transakcemi. Pokud máme k dispozici dvě rozvahy, musíme vždy být schopni z účetnictví zjistit, proč se konkrétní položka změnila. Bilanční kontinuita je mezi zahajovací rozvahou a konečnou rozvahou i mezi konečnou a zahajovací. Tím, že oprava chyby minulých let je opravdu zaúčtována (např. proti zisku minulých let), bilanční kontinuita bylo učiněno zado. Nedošlo k žádnému svévolnému měnění výkazu.

Dalším problémem spojeným s účtováním oprav chyb minulých let je schvalování zisku valnou hromadou.

První problém spočívá v tom, že kvůli chybě dojde k chybnému rozdělení zisku. Tato chyba je však způsobena původní chybou v účetnictví a nelze ji eliminovat jakýmkoliv způsobem účtování opravy, pokud ovšem nedojde k opravě celé závěrky ještě před jejím schválením.

Druhou otázkou je, jak je rozdělování zisku ovlivněno opravováním chyb minulých let. Protože obchodní zákoník vymezuje disponibilní zisk bez ohledu na zisk běžného roku (jinými slovy lze rozdělit vše mimo vyjmenované složky vlastního kapitálu), není dopad různého účtování opravy nijaký. Je irelevantní, zda je opravou ovlivněn zisk minulých let nebo zisk běžného období, protože disponibilní zisk je stručně řečeno jejich součet.

Změna odhadu a chyba

Od okamžiku, kdy se začne oprava chyby (správně) účtovat proti ziskům minulých let, je nutné začít pečlivě rozlišovat mezi chybou a změnou odhadu.

Vytvoření rezervy nebo dohadné položky pasivní ve výši, která neodpovídá budoucím platbám, není chybou. V účetnictví se pracuje s odhady a nepřesností je jejich vlastností.

Na druhé straně se rozdíl mezi tím, když podnik zapomene zaúčtovat rezervu, a mezi tím, kdy její výši nepřesně odhadne. První případ je příkladem chyby, která by měla být účtována proti výsledku hospodaření minulých let, ve druhém případě jde pouze o nepřesný odhad a dopad nepřesného odhadu ovlivní výsledek běžného období. Vše co bylo doposud napsáno o chybách, se tedy netýkalo nepřesnosti odhadů.

Doporučení na závěr

Doporučení je prosté: Postupovat podle předpisů vyšší právní síly (zákon a vyhlášky), nikoli podle nejnižšího předpisu, kterým je Český účetní standard č. 19. Možná si sami všimnete, že si tak ušetříte pracné vysvětlování podivného ovlivnění výsledovky chybou minulých let nechápavému managementu. Anebo se nabízí ještě jedno hypotetické řešení: Nedělat chyby vůbec.

Tento text byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM, RP 6138439903.

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., katedra
finančního účetnictví a auditingu,
VŠE v Praze, citace z časopisu
Účetnictví

KRÁTCE

Noví auditori v naší společnosti

S potěšením vám oznamujeme, že dne 20. 6. 2007 zaměstnanci naší kanceláře Ing. Petra Čapková a Ing. Milan Pašek ukončili úspěšně tříletý proces a složili závěrečnou ústní auditorskou zkoušku, které předcházelo vykonání devět písemných zkoušek.

Ing. Petra Čapková je absolventkou České zemědělské univerzity. Do naší společnosti nastoupila jako asistentka auditora a daňového poradce v roce 2003.

Ing. Milan Pašek absolvoval VŠE a do naší společnosti nastoupil jako asistent auditora a daňového poradce v roce 2004.

Naše kancelář se tímto posílí o další v maximální míře kvalifikované odborníky, kteří vám budou poskytovat jménem naší společnosti služby.

MF k aplikaci zákona o daních z příjmů na rozdělení odštěpením

Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného přístupu k rozdělení odštěpením z hlediska zákona o daních z příjmů sděluje, že doporučilo správcům daně, aby při aplikaci zákona o daních z příjmů na rozdělení odštěpením postupovali do účinnosti příslušné novelizace zákona u rozdělované společnosti podle stejných ustanovení jako u zanikající společnosti a u rozdělovaného družstva podle stejných ustanovení jako u zanikajícího družstva.

Částky životního a existenčního minima a státní sociální podpory

MPSV vyhláší, že od 1. 7. 2007 je podle § 8 odst. 2 zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, částkou odpovídající 50 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za rok 2006 částka 10 100 Kč, § 5 odst. 6 a 7 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění zákona č. 453/2003 Sb. a zákona č. 124/2005 Sb., částkou odpovídající 50 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za rok 2006 částka 10 100 Kč, 25 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za rok 2006 částka 5000 Kč.

Newsletter Finanční Management vydává Economia a.s.
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou


Fučík & partneři
www.fucik.cz

Nárok na stravování či stravenky při pracovní cestě

Na nedávném jednání představitelů Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí (MF) byly vyhodnoceny daňové dopady v situaci, kdy je stravování zaměstnanců na pracovní cestě zajištěno zaměstnavatelem bezúplatně v rámci školení nebo formou stravenky a zároveň vzniká nárok na stravné. Závěry vyplývající z jednání shrnujeme v tomto článku. Podle zákoníku práce může zaměstnavatel krátit stravné v případě, že zajistí zaměstnanci bezplatné stravování zaměstnance po dobu pracovní cesty. Pokud však míru krácení neurčí před pracovní cestou, je povinen stravné vyplácet v nekrácené výši.

Souběh bezúplatného stravování na školení a cestovních náhrad

Představme si situaci, kdy zaměstnanec v rámci školení dostane bezplatné stravování a navíc mu podle zákoníku práce vzniká nárok na stravné na pracovní cestě, které mu zaměstnavatel vyplácí v nekrácené výši. Ani jeden z těchto příjmů není u zaměstnance předmětem daně z příjmů fyzických osob, neboť podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů u zaměstnance nepodléhají zdanění náhrady cestovních výdajů do limitu podle zvláštního právního předpisu ani hodnota bezúplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.

Náklad vynaložený na stravování zaměstnance v rámci školení je vedlejším nákladem školení a jako takový sleduje daňový režim nákladu na školení. Zaměstnavatel má povinnost podle zákoníku práce pečovat o odborný rozvoj zaměstnanců. U zaměstnavatele je náklad vynaložený na školení zaměstnance zajištěn prostřednictvím jiných subjektů možné považovat za daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona o daních z příjmů, pokud je účelem prohloubení kvalifikace k výkonu práce, její doplnění nebo prohloubení. Náklady nad rámec tohoto ustanovení mohou být uplatněny jako daňové dále při splnění podmínek § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 zákona o daních z příjmů, tj. jde-li o náklady na pracovní a sociální podmínky vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní smlouvy, pokud zákon o daních z příjmů nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Zároveň může zaměstnavatel jako daňově uznatelný náklad uplatnit nekrácené stravné poskytované zaměstnancům po dobu školení na pracovní cestě podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů.

Souběh stravenky a stravného na pracovní cestě

Jiným případem je situace, kdy je zaměstnanec vyslán na pracovní cestu a zaměstnavatel

mu zároveň poskytne stravenku. U zaměstnance je příspěvek na stravování zajištěn zaměstnavatelem formou stravenky příjmem osvobozeným od daně z příjmů fyzických osob, neboť jde o hodnotu stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů podle § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stravné do výše limitu podle zvláštního předpisu není předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Pokud by zaměstnanec dostával od zaměstnavatele po dobu trvání školení na pracovní cestě příspěvek na stravování ve formě stravenky, nejde o bezplatné stravování poskytované zaměstnavatelem na pracovní cestě. Příspěvek ve formě stravenky nelze uplatnit jako daňový náklad s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona o daních z příjmů, neboť vznikl nárok na stravné. Nekrácené stravné do výše stanovené zvláštním právním předpisem poskytované zaměstnancům po dobu pracovní cesty je daňovým nákladem podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů. Tento výklad odpovídá i pokynu D-300, podle jehož bodu 20 k § 24

odst. 2 lze jako daňový náklad uplatnit příspěvek na stravování zabezpečované prostřednictvím jiných subjektů – v našem případě stravenky – při účasti zaměstnance na školení za účelem prohloubení kvalifikace, pokud:

- zaměstnanci nevzniká nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu nebo
- zaměstnavatel nezajistil bezplatné stravování v rámci školení.

• zaměstnanci nevzniká nárok na stravné podle zvláštního právního předpisu nebo

Daňově uznatelná výše stravenky

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů je daňovým nákladem i příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin v závislosti na výši stanovené zaměstnavatelem. Maximální částka je podle prováděcích předpisů 70 % z 69 Kč, tj. 48,30 Kč. Podle vyjádření MF tento podíl celkové hodnoty jídla představuje náklady na běžný provoz stravovacího zařízení.

MF jednoznačně vyjádřilo svůj názor, že daňově uznatelným nákladem je 55 % z nominální hodnoty stravenky. Podle jeho názoru toto ustanovení nemůže být vykládáno tak, že by mělo jít o podíl z obvyklé hodnoty jídla.

Ing. Jana Rybáková
rybakova@fucik.cz



Čtete odborný časopis

Finanční Management

Factoring není doménou jen malých a středních firem

Více informací a ukázkové číslo ZDARMA na tel. 800 11 00 22 nebo na www.ManagerWeb.cz.

economia
OBSAH ROZHODUJE

Emise dluhopisů České republiky

Ministerstvo financí ČR ve svém sdělení číslo 136/2007 Sb. uvádí emisní podmínky dluhopisů České republiky se splatností v roce 2022 s úrokovým výnosem 4,70 % p. a. Jmenovitá hodnota je 10 tisíc Kč.

Hlášení peněžní hotovosti již od 10 tisíc eur

Dne 15. 6. 2007 nabylo účinnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) číslo 1889/2005, o kontrolách peněžní hotovosti vstupující do Společenství nebo je opouštějící. Článek 3 uvedeného nařízení ukládá každé fyzické osobě, která vstupuje do Společenství nebo je opouští a má u sebe peněžní hotovost v hodnotě 10 tisíc eur nebo více, ohlásit tuto částku příslušným orgánům členského státu, ve kterém překračuje hranice Společenství.

Zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ukládá povinnost fyzické osoby hlásit celním orgánům částku převyšující 15 tisíc eur. Vzhledem k aplikační přednosti nařízení ES se od 15. 6. 2007 pro ohlašovací povinnost použije částka stanovená tímto nařízením.

Na peněžní hotovost se podle výše uvedeného nařízení považují bankovky a mince jakékoliv platné měny, převoditelné nástroje na doručitele včetně peněžních nástrojů ve formě na doručitele, jako jsou cestovní šeky, převoditelné nástroje (včetně šeků, vlastních směnek a peněžních poukázek), jež jsou buď ve formě na doručitele, indosované bez omezení, vystavené na fiktivního příjemce, nebo v takové jiné formě, že právní nárok na ně přechází po doručení jakož i neúplné nástroje (včetně šeků, vlastních směnek a peněžních poukázek), které jsou podepsané, ale je u nich vynecháno jméno příjemce.

Vážení čtenáři,

toto je poslední předprázdninové vydání elektronického newsletteru Finanční Management. Další čísla obdržíte 3. 8. a 14. 9. Pak budeme jako obvykle pokračovat ve čtrnáctidenní periodicitě vydávání. Přejeme Vám krásné léto a příjemné prožití dovolených.

Redakce