5/2.5
Náhrada mzdy, platu nebo odměny při dočasné pracovní neschopnosti

Od 1. 1. 2009 se změnily podmínky pro vyplácení dávek v nemoci a při karanténě. Tyto dávky bude vyplácet orgán správy sociálního zabezpečení (OSSZ) až od 15. kalendářního dne dočasné pracovní neschopnosti. Od 1. do 14. kalendářního dne bude vyplácet náhradu mzdy zaměstnavatel. Zákoník práce tuto náhradu mzdy upravuje v § 192–194.

Náhrada mzdy náleží zaměstnanci až od 3. pracovního dne, mezi které se počítají i svátky, za které přísluší náhrada mzdy nebo se mu plat nekrátí, a zaměstnanec současně splňuje podmínky pro výplatu dávek z nemocenského pojištění. Náhrada mzdy v době karantény přísluší již od prvního dne pracovní neschopnosti. Pokud je zaměstnanci přiznána náhrada mzdy z výše uvedených důvodů, nemůže dostat náhradu mzdy z jiného důvodu ani dávky nemocenského pojištění, které vyplácí OSSZ.

Podmínky pro stanovení náhrady mzdy

Podmínky pro stanovení náhrady mzdy z důvodů pracovní neschopnosti pro nemoc jsou obdobné, jako jsou podmínky pro výplatu dávek v nemoci, které může zaměstnanec nárokovat až od 15. dne pracovní neschopnosti. Musí mít potvrzení od lékaře o vzniku pracovní neschopnosti a také o jejím ukončení. Pokud pracovní neschopnost trvá déle než 14 kalendářních dnů, bude

potvrzení od lékaře (dále „neschopenka“) předáno OSSZ. Změna je od 1. 1. 2009 i ve způsobu výplaty nemocenských dávek. Do konce roku 2008 OSSZ vypočítala a vyplácela dávky nemocenského pojištění (DNP) jen zaměstnancům malých organizací. Velké organizace vypočítaly DNP při vyúčtování mezd a také je zaměstnancům vyplatily. Částku DNP pak odečetly od závazku vůči OSSZ za pojistné, které hradí organizace a která byla sražena zaměstnancům.

Od 1. 1. 2009 OSSZ počítá dávky všem pojištěným zaměstnancům, tedy i za velké organizace. Zaměstnavatelé musí předložit podklady pro výpočet, jednak vyměřovací základy pro výpočet denního základu a dále potvrzení lékaře o pracovní neschopnosti, která trvá déle než 14 kalendářních dnů. Na předepsaném formuláři pak potvrdí vyměřovací základ pro výpočet DNP a vyloučené doby podle § 18 odst. 8 zákona č. 187/2006 Sb., např. pracovní volno bez náhrady mzdy a další. Vyměřovací základ je upraven zákonem č. 589/1992 Sb. § 5, kde jsou uvedeny příjmy podléhající zdanění daní z příjmů fyzických osob, které nejsou od daně z příjmů osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním. Do vyměřovacího základu se nezahrnují příjmy uvedené v § 5, odst. 2.

Průměrný denní výdělek

Pro výpočet DNP je rozhodující průměrný denní výdělek, z něhož se vypočte nárok na dávky za kalendářní dny pracovní neschopnosti. Od 15. dne do 30. kalendářního dne náleží 60% denního vyměřovacího základu, od 31. do 60. dne pak 66% a 72% od 61. dne. Průměrný denní výdělek se však redukuje podle stanovených redukčních hranic. Tyto hranice platné od 1. 1. 2009 stanovilo Ministerstvo práce a sociálních věcí Sdělením č. 396/2008 Sb. na základě zákona o nemocenském pojištění pro rok 2009 ve výši:

1. redukční hranice denního výdělku je 786 Kč – započítá se 90 %,
2. redukční hranice denního výdělku je 1 178 Kč – započítá se 60 %,
3. redukční hranice denního výdělku je 2 356 Kč – započítá se 30 %.

Překročí-li denní výdělek 3. redukční hranici, nebere se překročení v úvahu.

Náhrada mzdy vyplácená zaměstnavatelem se stanoví rovněž z průměrného výdělku, který se upravuje stejným způsobem jako denní vyměřovací základ pro DNP. Pro náhradu mzdy se však stanoví průměrný hodinový výdělek. Zákoník práce stanoví přepočet denního výdělku na hodinový výdělek koeficientem 0,175.

Přepočet výdělku pro účely náhrady mzdy je zřejmý z následující tabulky.

Výpočet redukovaného výdělku (RV) v Kč

T

Redukční hranice (RH) pro dávky nemocenského pojištění – denní		Redukční hranice pro náhradu mzdy za 1 h.	Rozdíly mezi redukčními hranicemi	Redukovaný výdělek za 1 odpracovanou hodinu
I. RH	786	786 x 0,175 = 137,55		90 % z 137,55 je 123,80
II. RH	1 178	1 178 x 0,175 = 206,15	206,15 – 137,55 = 68,60	60 % z 68,60 je 41,16
III. RH	2 356	2 356 x 0,175 = 412,3	412,30 – 206,15 = 206,15	30 % z 206,15 je 61,85

Pozn.: Výdělek nad III. RH se nebere v úvahu.

Použití redukčních hranic nespočívá v zařazení celkového průměrného výdělku do příslušného rozpětí mezi jednotlivými hodnotami, ale počítají se podíly odpovídající jednotlivým redukčním hranicím. Průměrný výdělek se postupně rozdělí a celkový redukovaný výdělek pro výpočet náhrady mzdy je součet podílů z jednotlivých intervalů mezi redukčními hranicemi, jak vyplyne z následujícího příkladu. Výpočet je s přesností na haléře zaokrouhlené nahoru.

P

Příklad č. 1:

Zaměstnanec měl průměrnou měsíční mzdu – vyměřovací základ pro výpočet DNP Kč 32 520, v minulém měsíci odpracoval 176 hodin, průměrná hodinová mzda je Kč **184,78**. Pracovní neschopnost je od 5. 1. 2009 (pondělí) do 15. 1. 2009 (čtvrtek), tj. 11 kalendářních dní, v tom 9 pracovních dnů. Měl rovnoměrně rozvrženou pracovní dobu 8 hodin denně.

Náhrada bude vypočítána od čtvrtka 8. 1. do čtvrtka 15.1., tj. za 6 pracovních dnů. Započítá se 6 dní x 8 = 48 hodin.

Nejprve se započítá 90 % z částky I. RH. Další část redukovaného výdělku bude z rozdílu, o který je překročena I. RH, tj. (184,78 – 137,55 = 47,23), redukováno na 60 %.

Vzhledem k tomu, že II. RH nebyla překročena, redukovaná náhrada za 1 hod. je 152,13 Kč.

T

Náhrada mzdy z důvodu nemoci

I. RH do 137,55	redukce na 90 % z 137,55	123,79 Kč
II. RH do 206,15	redukce na 60 % z (184,78 – 137,55 = 47,23)	28,34 Kč
	Celkem redukovaná náhrada za 1 hod.	152,13 Kč
60 % z redukovaného výdělku za 48 hodin	152,13 x 48 x 0,6	4 382 Kč

Příklad č. 2:

Zaměstnanec měl průměrný hodinový výdělek 525 Kč. Pracovní neschopnost vznikla v pátek 23. 1. a trvala do čtvrtka 29. 1. Rozvržení pracovní doby:

23. 1. pátek 9 hodin
26. 1. pondělí 9 hodin
27. 1. úterý 8 hodin
28. 1. středa 8 hodin
29. 1. čtvrtek 6 hodin

Náhrada mzdy bude vypočtena za středu a čtvrtek v rozsahu 14 hodin. Vzhledem k tomu, že průměrný výdělek překročil III. RH, nezapočítá se do náhrady (525 – 412,30 = 112,70) překročení.

I. RH do 137,55	redukce na 90 % z 137,55	123,79 Kč
II. RH do 206,15	redukce na 60 % z (206,15 – 137,55 = 68,60)	41,16 Kč
III. RH do 412,30	redukce na 30 % z (412,30 – 206,15 = 206,15)	61,85 Kč
	Celkem redukovaná náhrada za 1 hod.	226,80 Kč
	226,80 x 14 x 0,3	953 Kč
Náhrada za pracovní neschopnost k výplatě zaměstnanci	953 x 0,60 = 572	572 Kč

Příklad č. 3:

Zaměstnanec měl od 16. 1. 2009 nařízenou karanténu 14 kalendářních dní. Náhradu mzdy v době karantény mu zaměstnavatel vypočítá od 16. 1. do 29. 1. 2009. V tomto období je to 10 pracovních dnů. Průměrný hodinový výdělek měl 135,50. Pracovní dobu měl rovnoměrně rozvrženou na 8 hodin denně. Protože nepřekročil I. RH, bude mu započteno 90 % z částky 135,50, tj. 121,95 za hodinu od 4. pracovního dne. V případě karantény mu však náleží i náhrada za první tři pracovní dny ve výši 30 % redukovaného výdělku.

I. RH do 137,55	redukce na 90 % z 135,50	121,95 Kč
Náhrada za první 3 dny, tj. 24 hodin	121,95 x 24 x 0,25	878,04 Kč
Náhrada za 7 dnů, tj. 56 hodin	121,95 x 56 x 0,6	4 097,52 Kč
	Celkem náhrada v karanténě	4 976 Kč

Účtování náhrady mzdy v době dočasné pracovní neschopnosti

Jestliže vyjdeme ze zařazení této náhrady mzdy jen z označení „náhrada mzdy“, pak bychom měli účtovat do nákladů na účet *521 – Mzdové náklady*. Takto to vzali v úvahu někteří programátoři programů na zpracování mezd. Zařadili vypočtenou náhradu ke mzdovým nákladům. Přihlédneme-li k dalším okolnostem, které se berou v úvahu pro určení nákladového druhu tohoto případu, pak zvolíme nákladový účet sociálních nákladů. Mimo obsah tohoto případu je v praxi případné také použití účtu *528 – Ostatní sociální náklady*. Zdůvodnění sociálních nákladů vyplývá z těchto skutečností:

- Náhrada mzdy v době nemoci je osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti podle zákona č. 586/1992 Sb., § 6, odst. 10 s).
- Tato náhrada mzdy nevstupuje do vyměřovacího základu pro pojistné zdravotního a sociálního pojištění.
- Polovinu vypočtené náhrady hradí OSSZ, neboť tato částka se odečítá od závazku zaměstnavatele vůči OSSZ, obdobně jako tomu bylo při účtování dávek nemocenského pojištění, které se vypočítaly ve velké

organizaci, která také dávky zúčtovala k výplatě zaměstnancům.

- Ministerstvo školství posílilo výši příspěvku na provoz ze státního rozpočtu školám a školským zařízením. Určilo, že se náhrada mzdy nebude čerpat jako limit prostředků na platy, ale že se zvyšuje závazný ukazatel ostatních neinvestičních výdajů (ONIV), kam budou náhrady v době nemoci zahrnuty. Tím je dáno, že pro náhrady v době nemoci nelze použít účet *521 – Mzdové náklady*.
- Vyhláška č. 323/2002 Sb. vymezuje výdajové položky pro organizační složky státu a územní samosprávné celky. I když se touto skladbou povinně neřídí příspěvkové organizace při členění nákladů, je informace o zařazení výdajové položky 5424 – Náhrady mezd v době nemoci potvrzením tohoto stanoviska. Položka 5424 je zařazena do seskupení *54 – Neinvestiční transfery obyvatelstvu* a podseskupení *542 – Náhrady placené obyvatelstvu*, které následuje za podseskupením *541 – Sociální dávky*. V seskupení *50 – Výdaje na platy, ostatní platby za provedenou práci a pojistné* je dále podseskupení *505 – Mzdové náhrady* a položka *5051 – Mzdové náhrady*. V popisu obsahu této položky není zmínka o náhradách mzdy v době nemoci.

Závěr pro určení postupů účtování: náhrada mzdy je sociální náklad, který hradí zaměstnavatel podle zvláštních předpisů a nepatří mezi mzdové náklady na účet 521, ale buď na účet *527 – Zákonné sociální náklady*, nebo na účet *528 – Ostatní sociální náklady*. V řešení příkladu je tento účet použit. Vzhledem k tomu, že polovinu vypočtené náhrady bude refundovat OSSZ, je vhodné samostatně na analytickém účtu vypočtenou náhradu (s obraty jen na Má dáti) a refundaci, která se provede snížením

závazku vůči OSSZ, sledovat také na samostatném účtu, kde však budou obraty na straně Dal. Refundace nákladů účtovaná jako snížení nákladů na příslušném nákladovém účtu ve stejném období, kdy náklad vznikl, je v souladu s ustanovením vyhlášky č. 505/2002 Sb., § 36, odst. 1a).

P

Příklad č. 4

Účtování náhrady mzdy v době dočasné pracovní neschopnosti a karantény

Použité účty:

528 51 – Přiznané náhrady mzdy – Pozn.: Obrat jen na straně MD

528 52 – Refundace náhrad mzdy od MSSZ – Pozn.: Obrat jen na straně D

Ostatní použité analytické účty

336 10 – Zúčtování se zdravotními pojišťovnami

336 20 – Zúčtování s MSSZ

524 10 – Pojistné zdravotního pojištění

524 20 – Pojistné sociálního pojištění

527 10 – Příděl FKSP z platů

527 20 – Příděl FKSP z náhrady mzdy

Zadání:

Hrubé mzdy za leden 2009 byly Kč 853 620, OON – dohody o provedení práce Kč 12 400, náhrady mzdy z důvodu pracovní neschopnosti Kč 9 930,00.

Srážka daně z příjmů Kč 173 393, srážka ZP Kč 29 876, srážka SP 67 436, ZP zaměstnavatele 76 526, SP zaměstnavatele 213 405, převod na sporožiro 636 810, příděl FKSP 17 072.

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
	Zúčtovací a výplatní listina:			
1.	Hrubé mzdy – platy	853 620	521 10	331
2.	Dohody o provedení práce	12 400	521 20	331
3.	Náhrada mzdy z důvodu pracovní neschopnosti	9 930	528 51	331
4.	Srážka daně podle § 6 ZPFO: Základ: superhrubá mzda – platy zdravotní pojištění za organizaci sociální pojištění za organizaci Celkem superhrubá mzda z platů Dohody o provedení práce Základ daně Daň ze závislé činnosti 15 %	 853 620 76 826 213 405 1 143851 12 400 1 156251 173 438	 331	 342
5.	Srážka ZP	38 413	331	336 10
6.	Srážka SP	55 485	331	336 20
7.	Zdravotní pojištění za zaměstnavatele	76 826	524 10	336 10
8.	Sociální pojištění za zaměstnavatele	213 405	524 20	336 20
9.	½ náhrady mzdy k refundaci	4 965	336 20	528 52
10.	Tvorba FKSP z platů	17 072	527 10	912
11.	Převod čisté mzdy na sporožirové účty	608 614	331	241
12.	Odvod daně	173 438	342	241
13.	Odvod ZP	115 239	336 10	241
14.	Odvod SP	263 925	336 20	241

Poznámka: Vzhledem k zařazení náhrady mzdy z důvodu pracovní neschopnosti do sociálních nákladů nebude základem pro tvorbu FKSP.

Autor: Ing. Olga Hanzlová