



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

KOMPARACE OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB PODLE ČUL A IAS/IFRS

COMPARISON OF INVENTORY VALUATION ACCORDING TO CZECH ACCOUNTING
LEGISLATION AND IAS/IFRS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

KLÁRA LÉTALOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MARTIN PERNICA, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Létalová Klára

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám 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 zadává bakalářskou práci s názvem:

Komparace oceňování zásob podle ČUL a IAS/IFRS

v anglickém jazyce:

Comparison of Inventory Valuation According to Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVORSKÁ, K. Finanční účetnictví I. 2.vyd. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 2009. 69 s. ISBN 978-80-7410-012-3.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

ŠÁNOVÁ, Z. Základy účetnictví. 1.vyd. Hradec Králové: Gaudeamus, 2010. 142 s. ISBN 978-80-7435-070-2.

LÍBAL, T. Účetnictví - principy a techniky. 1. vyd. Praha: ICU, 2011. 411 s. ISBN 978-80-86716-72-5.

KRAFTOVÁ, I. a D. SUCHÁNEK. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. 1.vyd. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. 145 s. ISBN 978-80-7395-301-0.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Martin Pernica, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 01.06.2014

ABSTRAKT

Předmětem bakalářské práce je analýza metod oceňování podnikových zásob, které jsou vymezeny podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS a jejich následná komparace. Významnou část bakalářské práce tvoří aplikace získaných teoretických poznatků na příkladu konkrétního druhu majetku. Výsledkem práce je vyhodnocení rozdílných dopadů na výsledek hospodaření účetní jednotky. Následují návrhy opatření k naplnění zásady opatrnosti.

ABSTRACT

The subject of this thesis is to analyze valuation methods, business inventories, which are defined by Czech accounting legislation and in accordance with IAS / IFRS and comparison. An important part of the thesis is the application of theoretical knowledge to a particular type of property. Result of this work is to evaluate the different impacts on profit entity. The proposals on the fulfillment of the principle of prudence follow.

KLÍČOVÁ SLOVA

Účetnictví, Česká účetní legislativa, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IAS/IFRS, zásoby, oceňování zásob

KEY WORDS

Accounting, Czech Accounting Legislation, International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, resources, inventory valuation

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE PRÁCE

LÉTALOVÁ, K. *Komparace oceňování zásob podle ČUL a IAS/IFRS*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 67 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Martin Pernica, Ph.D..

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace z použitých pramenů je úplná a řídí se dle ČSN ISO 690, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

podpis

PODĚKOVÁNÍ:

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Martinovi Pernicovi, PhD. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD.....	13
VYMEZENÍ CÍLE PRÁCE.....	15
1 ÚČETNICTVÍ.....	16
1.1 Druhy účetnictví.....	17
1.2 Účetní soustavy.....	18
1.3 Základní účetní předpoklady.....	19
1.4 Účetní zásady.....	19
1.5 Vymezení účetních jednotek.....	21
1.6 Účetní období.....	22
2 ZÁSoby A JEJICH OCEŇOVÁNÍ PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY.....	23
2.1 Kategorie zásob.....	23
2.1.1 Nakupované zásoby.....	24
2.1.2 Zásoby vlastní výroby.....	25
2.1.3 Zvířata.....	26
2.1.4 Poskytnuté zálohy na zásoby.....	26
2.2 Účtování zásob.....	26
2.2.1 Účtování nakupovaných zásob.....	28
2.2.2 Účtování zásob vlastní výroby.....	29
2.3 Oceňování.....	30
2.4 Oceňování a zásada opatrnosti.....	31
2.5 Vnitřní rozhodování účetní jednotky při ocenění nakupovaných zásob.....	31
2.6 Vnitřní rozhodování účetní jednotky při ocenění zásob vlastní výroby.....	32
2.7 Oceňování zásob při pořízení.....	33
2.7.1 Pořizovací cena.....	34
2.7.2 Vlastní náklady.....	34
2.7.3 Reprodukční pořizovací cena.....	34
2.7.4 Jmenovitá hodnota.....	35
2.8 Oceňování zásob při vyskladnění.....	35
2.8.1 Metoda FIFO.....	35
2.8.2 Metoda váženého aritmetického průměru.....	36

2.8.3	Metoda pevně stanovené skladové ceny	36
3	ZÁSoby A JEJICH OCEŇOVÁNÍ DLE IFRS	38
3.1	Vymezení zásob	38
3.2	Oceňování při pořízení- náklady pořízení zásob.....	39
3.2.1	Náklady na nákup	39
3.2.2	Náklady na přeměnu	39
3.2.3	Ostatní náklady	39
3.3	Techniky zachycení pořizovací ceny zásob	40
3.4	Snížení hodnot zásob.....	40
3.4.1	Čistá realizovatelná hodnota	41
3.5	Ocenění spotřeby zásob.....	41
4	LÉKÁRNA PHOENIX A JEJÍ ZÁSoby	42
4.1	Charakteristika vybrané lékárny	42
4.2	Organizační struktura lékárny Phoenix	43
4.3	Činnosti lékárny	44
4.4	Využívané programy v lékárně	44
4.5	Zásoby a jejich členění.....	45
4.5.1	Označení zásob dodavateli.....	46
4.6	Účtování zásob	46
4.7	Oceňování zásob	48
4.7.1	Pořízení zásob	48
4.7.2	Oceňování zásob při pořízení včetně vzniklých bonusů a dalších slev	49
4.7.3	Oceňování zásob vlastní výroby	50
4.8	Vyskladnění a prodej zásob	51
4.8.1	Prodej léků	53
4.8.2	Stanovení obchodní marže.....	54
4.9	Inventarizace	55
4.10	Škody.....	56
5	SROVNÁNÍ OCEŇOVÁNÍ ZÁSoby DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ	57
5.1	Oceňování zásob dle mezinárodních standardů	57
5.1.1	Oceňování zásob při pořízení	57

5.1.2	Oceňování zásob vlastní výroby.....	58
5.1.3	Oceňování zásob při vyskladnění.....	59
5.2	Celkové srovnání a shrnutí.....	60
6	DOPORUČENÍ A VLASTNÍ NÁVRHY.....	62
7	ZÁVĚR.....	64
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	65
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	66
	SEZNAM TABULEK.....	67
	POUŽITÉ ZKRATKY.....	68

ÚVOD

Každá osoba provozující podnikatelskou činnost na základě živnostenského či jiného oprávnění musí své konání pravidelně a pravdivě zobrazovat. K tomuto úkonu je určená ekonomická disciplína zvaná účetnictví, která zaznamenává a sleduje stavy, toky a výsledky hospodaření v peněžních jednotkách. Účetnictví je tedy uspořádaný systém evidence a třídění informací, jež tvoří základ pro rozhodování na všech úrovních podnikového řízení. Tento systém je řízen platnými normami a pravidly. Účetnictví věrně a pravdivě zobrazuje stav aktiv a pasiv, výsledek hospodaření a další ekonomické ukazatele. Do aktiv se řadí například hmotný majetek, zásoby, finance, pohledávky, do pasiv zařazujeme vlastní kapitál, rezervy, dodavatele, bankovní úvěry a jiné závazky.

Má bakalářská práce se bude zabývat aktivy a to konkrétně zásobami. Jako ukázkový ekonomický subjekt jsem zvolila lékárnu, protože zdravotnictví je téma stále aktuální. Důvodem také bylo odhalit, zda lékárna, jako zdravotnický institut, musí striktně dodržovat všeobecné účetní podmínky týkající se zásob nebo se řídí dle speciálních pravidel.

Zásoby tvoří podstatnou část oběžného majetku podniku. Při obchodní činnosti jsou zásoby dokonce majetkem rozhodujícím a nepostradatelným. Majetek uložený v zásobách představuje potenciální výnosy podniku a díky tomu je důležité věnovat velkou pozornost jejich účtování, evidenci a oceňování.

Problematika oceňování zásoby je stále aktuální. Samotné ocenění a zvolená metoda ocenění značně ovlivňuje finanční stránku podniku, výsledek hospodaření a celkovou finanční analýzu. Existují však účetní jednotky, které podceňují problematiku oceňování zásob, nedodržují pravidla a vázané postupy. Nejen že informace o hospodaření společnosti jsou pak zkreslené, ale chybné oceňování může mít značné daňové dopady a postihy.

Položka zásoby je v legislativě ošetřena základním účetním předpisem *Zákon o Účetnictví č. 563/ 1991 Sb.* ve znění pozdějších předpisů. Zásobám jsou

věnovány paragrafy 24, 25 a 26. Tento zákon odkazuje účetní jednotky na *vyhlášky ministerstva financí 500/2002*, kde jsou zásobám vyhrazeny paragrafy 9 a 49, a také na *České účetní standardy 007 a 015*.

Problematiku zásob také řeší Mezinárodní účetní standardy. Oblast zásob, jejich rozdělení a oceňování náleží standardu IAS- 2. V mezinárodních standardech nalezneme obdobná, mnohokrát i ustanovení úplně shodná s českou legislativou, která se týkají zásob. Existují však i otázky, na které bychom našli ve zmíněných standardech odlišné odpovědi. Úkolem mé práce pak vystává tyto rozdíly objevit, porovnat, vyhodnotit a podat vlastní návrh řešení, co by bylo vhodné pozměnit, nebo který standart je v jaké situaci pro vybranou firmu tou lepší variantou.

VYMEZENÍ CÍLE PRÁCE

Hlavním cílem mé bakalářské práce je porovnání rozdílných výsledků při oceňování zásob různými účetními standardy tj. oceňování zásob podle ČUL a IAS/IFRS.

Dílčím cílem mé práce je rešerše odborné literatury potřebné k tématu. Tento dílčí cíl poskytuje základ pro tvorbu praktické části, kde teoretické poznatky aplikují na konkrétní údaje z praxe.

Dalším nezbytným krokem ke splnění hlavního cíle mé bakalářské práce je použití metody komparace výše uvedených dvou účetních standardů. Tato metoda komparace umožní jasné a srozumitelné porovnání výsledků jednotlivých metod a následně jejich vlivu na hospodářský výsledek. Po zjištění případných rozdílů výsledků obou metod navrhnou potřebná opatření tak, aby účetní jednotka vždy dodržovala zásadu opatrnosti.

1 ÚČETNICTVÍ

Účetnictví slouží k zaznamenávání a uspořádávání hospodářských jevů. Tyto jevy jsou uspořádány podle časového a věcného hlediska. Hlavním cílem účetnictví je tedy monitorování a podávání pravdivých informací o stavu a pohybu veškerých aktiv a pasiv podniku, jejích závazků a pohledávek. Neméně důležitým cílem je také podávání informací o nákladech a výnosech a zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky. (1)

Účetní jednotka musí vést účetnictví správně, průkazně, úplně, přehledně a srozumitelně. Na základě takto vedeného účetnictví musí sestavená účetní závěrka podávat věrný a poctivý obraz o hospodaření společnosti, jejím majetku, pohledávkách, závazcích, finanční situaci podniku a to po celou dobu trvání společnosti. Toto je velmi důležité pro vedení podniku z hlediska správného rozhodování a budoucího plánování rozvoje společnosti. (2)

Při zhodnocení hospodářské situace firmy se musí brát v úvahu výše a rozčlenění aktiv a zároveň výše a rozčlenění pasiv. Aktiva představují výsledek minulých událostí, z nichž se očekává budoucí ekonomický prospěch společnosti, Pasiva - závazky zohledňují současnou povinnost společnosti, která bude mít v budoucnosti za následek odliv finančních prostředků ze společnosti. Ohodnocení - oceňování aktiv všeobecně se děje na základě uskutečněných transakcí například nákup majetku, odpisy majetku, stav bankovního účtu, stav pokladny a další. Významnou součástí aktiv jsou zásoby, které jsou specifické svým oceňováním.

S vývojem účetnictví se zároveň vyvíjely metodické prvky, díky nimž je účetnictví realizováno jako pracovní proces. Za metodické prvky jsou považovány nástroje, pomocí kterých účetní jednotka zaznamenává změny svého majetku a zdrojů jeho financování. Metodickými prvky jsou například účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy a účty. (4) (5)

Účetnictví je nepostradatelným a zároveň velmi mocným prostředkem pro osoby, směřující své činnosti do ekonomické oblasti. Na základě informací, které má účetní jednotka k dispozici, připravuje srozumitelné podklady ve formě výkazů pro uživatele.

Jednou z neodmyslitelných předností účetnictví je kontrola a ověřování výstupů z účetnictví. (6)

1.1 Druhy účetnictví

Účetnictví je systém podávající informace o hospodářském stavu účetní jednotky. Nejpresnější informace, jež vyplývají z vedení účetnictví, nejsou využívány jen vlastníky a vedením účetní jednotky, ale pro svou potřebu je uplatňují další uživatelé, jakou jsou stávající i budoucí investoři, banky, dodavatelé, odběratelé. Na základě toho je velice důležité účetnictví diferencovat dle osob, jimiž jsou účetní informace využívány. Ze zákona je účetnictví pak rozděleno na dvě základní skupiny:

Manažerské účetnictví

Tento typ účetnictví se zaměřuje na poskytování potřebných informací, na základě kterých manažerské vedení rozhoduje o další budoucnosti společnosti. Musí uvádět informace o struktuře výnosů a nákladů, rozpočty, kalkulaci výkonů a jiné potřebné složky pro jednotlivé rozhodovací úlohy při stávající či budoucí kapacitě.

Finanční účetnictví

Zachycuje transakce mezi účetní jednotkou a subjekty z jejího okolí, kterými mohou být zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, banky a jiní věřitelé, instituce sociálního zabezpečení. (1)

Z rozdílu mezi oběma druhy účetnictví vyplývá i rozdílně oceňovací metody. Z pohledu manažerského účetnictví hraje důležitou roli mimo nákupní cenu také posouzení obchodních vztahů, rychlost a kvalita dodávky. Ve finančním účetnictví je oceňování striktně řízeno zákonem o účetnictví. Zde hraje větší roli ekonomická výhodnost.

1.2 Účetní soustavy

Když se řekne účetnictví, spousta osob si pod tímto pojmem představí pouze účetnictví, kde jsou účty zachycovány podvojným způsobem a jsou sledovány výnosy a náklady. Je však nutné podotknout, že existuje i jiná soustava účetnictví, kde je hlavním cílem zobrazovat přehled o příjmech a výdajích podniku. Je nesmírně důležité rozlišit základní účetní soustavy, lišící se způsobem zobrazení předmětu účetnictví. V historickém vývoji účetnictví se rozvinuly různé účetní soustavy, mezi které patří i kamerální účetnictví, jež není tak známé jako účetnictví jednoduché a podvojně.

Jednoduché účetnictví

Principem této soustavy je sledování příjmů a výdajů peněžních prostředků, které jsou zachyceny v peněžním deníku. Rozdílem těchto příjmů a výdajů je výsledek

hospodaření, které je v podstatě stejný jako cash flow podniku. V roce 2004 bylo jednoduché účetnictví v ČR nahrazeno daňovou evidencí podle zákona o daních z příjmů. Stěžejními body jsou pak daňové příjmy a daňové výdaje.

Kamerální účetnictví

Tuto specifickou historickou formu účetnictví používají organizace a orgány veřejné správy. Tato soustava zachycuje a sleduje příjmy a výdaje těchto subjektů. Toto specifické účetnictví se liší způsobem zachycování a posuzování účetních případů, jež jsou sledovány jako příjmy a výdaje peněz a dále členěny na rubriky.

Podvojně účetnictví

Tento termín byl používán do roku 2004. Od tohoto roku je používán pouze pojem účetnictví. V této soustavě je každá položka zachycována podvojným způsobem, to znamená, že je spárovaná s položkou na jiném účtu, ale na opačné straně. Takže pokud je zaznamenána na straně Má dáti, musí být také zachycena na straně Dal.

Povinnost vést podvojně účetnictví mají fyzické a právnické osoby, které za posledních 12 po sobě následujících měsíců překročily obrat ve výši 25 milionů korun. Tuto povinnost mají také všechny osoby, které jsou zapsány v obchodním rejstříku, nebo s e řídí zvláštním předpisem. Všem osobám, které nezapadají do žádné zmíněné kategorie, však zůstává právo vést účetnictví dobrovolně. (1)

1.3 Základní účetní předpoklady

Informace používané interními i externími uživateli účetnictví by měly mít vždy výsadu přesnosti, nezkrácenosti a měly by být zaznamenávány v aktuálním období. Tyto informace jsou pak ve světě účetnictví velmi cenným zbožím. Základem při tvorbě cenných a průkazných informačních prostředků jsou v účetnictví 2 klíčové předpoklady a to:

Aktuální báze

Transakce a veškeré ostatní události jsou uznány v aktuálním období, kdy k nim skutečně došlo, ne v okamžiku příjmu nebo výdeje peněz. Záznamy v účetních knihách a zohlednění v účetních závěrkách jsou prováděny v období, ke kterému jsou opravdu vázány.

Lze tedy říct, že výnosy a náklady uznáváme a zachycujeme v okamžiku jejich realizace nikoliv až při pohybu peněz. Výše zisku, kterou získáme jako rozdíl mezi výnosy a náklady, tedy nebývá totožná jako aktuální výše peněžních prostředků.

Trvání podniku

Účetní informace jsou založeny na tom, že podnik nebude v nejbližší budoucnosti v likvidaci nebo nedojde k zásadnímu omezení podnikových činností a bude v nich nadále pokračovat tak jako doposud. (1)

1.4 Účetní zásady

Účetnictví je postaveno na předpokladu poskytování věrného a poctivého zobrazení informací o účetní jednotce. S existencí tohoto základního pilíře koexistují další zásady, které jsou v účetním světě nezbytností. Některé z těchto zásad se však dostávají do vzájemného rozporu. Z tohoto titulu vyplývá další důležitý úkol účetní jednotky, a to nalézt uspokojivý kompromis, díky němuž může být dodržena podstata hlavní zásady. Zásady dle české účetní legislativy rámcově odpovídají zásadám IFRS. (1)

MEZI OSTATNÍ ÚČETNÍ ZÁSADY PATŘÍ:

Zásada účetní jednotky - Tato zásada je postavena na tom, že veškeré účetní operace, sestavené účetní výkazy a samotné vedení účetnictví se vztahuje k určité ekonomické jednotce. (3)

Zásada oceňování (měření) v peněžních jednotkách - Účetnictví se zabývá pouze takovými činnostmi účetní jednotky, které jsou měřitelné v peněžních jednotkách. Díky tomu, je možné sčítat jednotlivé složky majetku na jakémkoliv stupni agregace a stanovovat finanční situaci podniku. (1)

Zásada oceňování v historických cenách - Účetnictví zachycuje pořízený majetek v ceně, za jaký ho účetní jednotka opatřila.

Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky - Předpokladem této zásady je neexistence inflace v ekonomice. To může vytvořit mylnou domněnku toho, že kupní síla podniku je od jeho vzniku stále stejná.

Realizační princip - V souladu s touto zásadou, by v účetnictví měly být výnosy a náklady uznány ve chvíli jejich uskutečnění, a nikoliv až při pohybu peněžních prostředků.

Zásada opatrnosti - Principem této zásady je vykazování pouze zisku, kterého účetní jednotka opravdu dosáhla. Důležitým bodem v této zásadě je také zohlednění ztrát a rizik, a to již vzniklých a potenciálních. Stinnou stránkou však je, že dochází ke zkreslení účetních informací a není tedy dodrženo věrné a poctivé zobrazení účetnictví. Je pouze na účetní jednotce, aby tyto zásady správně sladila a dosáhla tak přijatelného kompromisu.

Zásada konsistence - Pro ekonomické celky je nezbytné zajistit srovnatelnost účetních informací, a to jak v aktuálním účetním období, tak i mezi jednotlivými obdobími. Toho lze dosáhnout používáním stejných způsobů účtování a oceňování.

Zásada nestrannosti - Tuto zásadu lze také pojmenovat jako zásadu objektivitu účetních informací. Ta se definuje jako správnost a nezaujatost veškerých

zaznamenaných údajů v účetních výkazech. Základem těchto údajů musí být vždy ověřitelné skutečnosti, které slouží pro interní a externí uživatele.

Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech - Každá účetní jednotka si zvolí pravidelné časové intervaly a na konci každého z nich sestaví výsledek hospodaření. Ten nám demonstruje obraz finanční výkonnosti a celkové finanční situace podniku.

Zásada přednosti obsahu před formou - Tuto zásadu jednoduše vystihuje konstatování, že obsah účetních informací je důležitější než právní ustanovení těchto informací.

Kritérium cena versus užitek - Podstata této zásady spočívá v tom, že užitek ze získaných informací by měl vždy převyšovat výši nákladů vynaložené na sběr těchto informací. (1)

1.5 Vymezení účetních jednotek

Samotné účetnictví a jeho správné vedení je vymezeno v zákoně o účetnictví č. 563/ 1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon také vymezuje osoby, neboli účetní jednotky, které jsou povinny se jím řídit.

Zákon o účetnictví v §1 definuje tyto účetní jednotky:

- Právnícké osoby se sídlem v České republice.
- Zahraniční osoby podnikající na území České republiky nebo provozující jinou činnost na základě zvláštních právních předpisů a zahraniční fyzické osoby splňující kritéria pro vznik účetní jednotky.
- Organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu.
- Fyzické osoby, které splňují kritéria pro vznik účetní jednotky. (2)

1.6 Účetní období

Za účetní období je zpravidla považován:

- **Hospodářský rok**- období dvanácti po sobě následujících měsíců, začínající jiným prvním dnem v měsíci než v měsíci lednu.
- **Kalendářní rok**- účetní období je naprosto shodné s kalendářním rokem, začíná tedy 1. ledna a konec připadá na 31. prosince.

Účetní období obvykle trvá jeden rok neboli dvanáct po sobě následujících měsíců. Nicméně existují výjimky, kdy účetní období trvá delší či kratší dobu než je jeden rok. Tato doložka nastává, pokud se účetní jednotka rozhodne přejít z kalendářního roku na rok hospodářský. Dále může nastat změna, pokud účetní jednotka vznikla tři měsíce před koncem kalendářního roku a při zániku do tří měsíců po skončení účetního období.

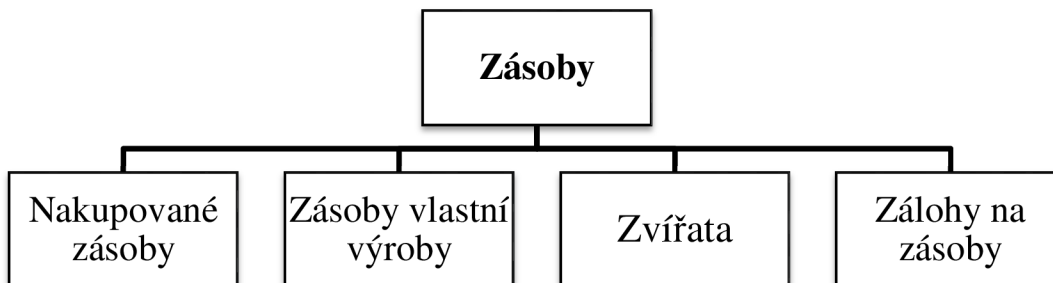
(2) (4)

2 ZÁSoby A JEJICH OCEŇOVÁNÍ PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Zásoby jsou majetkem neboli aktivy podniku, které mají charakter movitých věcí. Každá položka zásob tvoří významnou, ale nejméně likvidní složku oběžných aktiv, která se podnik snaží držet krátkodobě. Toto období chápeme jako maximálně dvanáct po sobě následujících měsíců. Zásoby jsou důležité tím, že vyžadují zdroj financování a tím na sebe vážou část vlastního nebo cizího kapitálu. Úsilí účetní jednotky by mělo být zaměřeno na udržení co nejnižšího stavu zásob a zvýšení jejich obrátek. S maximalizací obrátek zásob pak dochází ke snížení potřeby financování cizími zdroji. Množství držných zásob účetní jednotkou je závislé na tom, jakou činností se společnost zabývá. Výrobní podnik si bude držet více zásob než podnik nabízející služby. (4) (6)

2.1 Kategorie zásob

Zásoby jsou děleny na tři základní skupiny:



Obrázek 1: Základní rozdělení zásob (Zdroj: vlastní zpracování)

Vazba účtové osnovy na výkaz ROZVAHA

Směrná účtová osnova se v účtové třídě 1 - Zásoby věnuje účtovým skupinám:

- účtová skupina 11 - Materiál,
- účtová skupina 12 - Zásoby vlastní výroby,
- účtová skupina 13 - Zboží,
- účtová skupina 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby,

- účtová skupina 19- Opravné položky k zásobám. (1)

Položky ve výkaze Rozvaha C.I. Zásoby se skládají z:

- C.I.1. Materiál
- C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary
- C.I.3. Výrobky
- C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- C.I.5. Zboží
- C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby (4)

2.1.1 Nakupované zásoby

Tato kategorie patří mezi nejčastěji používané zástupce zásob a lze ji rozdělit na dvě velké skupiny, kterými jsou materiál a zboží.

Materiál

Do kategorie materiál se řadí:

- Suroviny (základní materiál) - Hmoty, které vytváří samotnou podstatu výrobku a při výrobním procesu do něj zcela nebo jen z části přechází.
- Pomocné látky - Materiál, který pomáhá zvýšit hodnotu výrobku, ale není jeho podstatou. Do této skupiny by se mohl například zařadit lak, barva a další pomocné látky.
- Provozovací látky - Látky, bez nichž by účetní jednotka nemohla fungovat jako celek (mazadla, palivo, čisticí prostředky).
- Náhradní díly - Předměty, které pomáhají uvádět majetek do původního stavu, pokud nastane porucha nebo nějaký další problém.
- Obaly - Obaly slouží k ochraně před poškozením při přepravě nebo jiné manipulaci se zásobami. Do kategorie zásoby se zahrnují, jen pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek.
- Pokusná zvířata (2)

Zboží

Do kategorie zboží se řadí:

- Veškeré movité věci včetně zvířat, které jsou pořizovány za účelem následného prodeje, pokud jsou předmětem obchodů, jimiž se účetní jednotka zabývá,
- zvířata vlastního chovu, která byla po dospění aktivována a jsou určena k prodeji mimo zvířat jatečných,
- aktivované výrobky vlastní výroby, které byly přemístěny do prodejen společnosti
- nemovitosti, zakoupeny účetní jednotkou, která má jako předmět činnosti nákup a prodej nemovitostí. Tyto nemovitosti jsou prodávány v nezměněném stavu, nebyly pronajímány a nebylo na nich provedeno technické zhodnocení.

Skupina materiál v sobě také zahrnuje veškeré samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než 1 rok a s jakoukoliv výší pořizovací ceny, pokud nejsou vykázány v rozvaze jako dlouhodobý majetek v položce „B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“. Tyto položky jsou pak brány jako drobný hmotný majetek, který se účtuje jako zásoby. (2)

2.1.2 Zásoby vlastní výroby

Mezi zásoby vlastní výroby evidujeme 3 skupiny zásob. Patří mezi ně:

- **Nedokončená výroba** - jedná se o produkty, které prošly jedním nebo více výrobními procesy a nejsou již materiálem, ale také nejsou hotovými výrobky. Do této skupiny zásob patří také nedokončené výkony jiných činností, při kterých nevznikají hmotné produkty, jako je například opravárenská, ale i další služby.
- **Polotovary vlastní výroby** - je to přechodný stav mezi materiálem a hotovými výrobky, neboli odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všemi výrobními etapami. Tyto produkty musí ještě projít dokončením a zkompletováním do hotových výrobků.

- **Hotové výrobky** - jsou zpravidla určeny k prodeji mimo účetní jednotku. Také mohou být upotřebeny v účetní jednotce, nebo předány do vlastních prodejen jako zboží. (4)

2.1.3 Zvířata

Zvířata, jejich skupiny a jatečná zvířata jsou evidována v rozvaze v položce zásoby „C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“. Také se ale mohou vyskytovat v položkách:

- C.I.1. Materiál (zde se evidují pokusná zvířata)
- C.I.5. Zboží (zde jsou evidována zvířata vlastního chovu, po jejich dospění proběhla aktivace a jsou určena k prodeji, do této skupiny se nezařazují jatečná zvířata). (2)

2.1.4 Poskytnuté zálohy na zásoby

Mnohokrát se stává, že účetní jednotka, na vyžádání od dodavatele, musí poskytnout zálohy na zásoby. Zálohy na zásoby v dlouhodobém či krátkodobém trvání se vždy vykazují jako zásoby a nikoli jako pohledávky. (6)

2.2 Účtování zásob

Účetní jednotky mají právo zvolit si jeden ze dvou způsobů účtování zásob. Jednou z možných voleb je způsob průběžný, který je také označován jako „A“ způsob. Účetní jednotka by si také mohla zvolit způsob periodický, neboli „B“ způsob. Oba dva způsoby zahrnují účtování o pořízení a úbytku zásob. Je nutné podotknout, že všechny účetní jednotky jsou povinné vést skladovou evidenci. (2)

- **Průběžný („A“) způsob** - Tento průběžný systém evidence zásob udržuje veškeré záznamy o zásobách v aktuálním stavu. Lze tedy říct, že údaje o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob jsou vždy zapsány k platnému datu. V průběhu účetního období je vždy možné zjistit skutečný stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách. Účetní jednotky mají také

povinnost porovnat účetní stav zásob se stavem skutečným, vždy když se sestavuje účetní závěrka. Detailní záznamy vedené o zásobách pak usnadňují operativní řízení, tvorbu účetních výkazů a v neposlední řadě i rozhodování manažerů.

- **Periodický („B“) způsob** - Princip periodického systému evidence zásob je založen na fyzické inventuře zásob, která je prováděna na konci účetního období a je zároveň porovnávána se skladovou evidencí. Při provádění tohoto úkonu je zjištěn skutečný stav zásob a náklady týkající se prodeje zásob. Způsob „B“ nezajišťuje průběžné záznamy o pohybu zásob, a proto je využíván jen tehdy, pokud jsou informace o stavu zásob z účetnictví pro účetní jednotku v průběhu účetního období nepotřebné. Periodický způsob může být používán jen v případě, že je účetní jednotkou zajištěno vedení průkazné evidence o stavu zásob v souladu se zákonem o účetnictví. (2)

Tabulka 1: Popis způsobů účtování (Zdroj: 6, str. 154)

Způsob účtování	Popis	Klady	Zápory
„A“	Účtuje se průběžně příjem a výdej zásob podle příjemek a výdejek.	Přesnější, poskytuje operativní přehled o výši zásob a nákladech (spotřebě zásob).	Zpravidla se jedná o způsob pracnější a tím i dražší. Vhodným použitím výpočetní techniky, lze pracnost minimalizovat.
„B“	Neúčtuje se průběžně příjem a výdej zásob. Příjem a výdej zásoby je sledován pouze na skladových kartách, případně v programu je nahrazujících.	Méně pracný a obvykle levnější způsob účtování.	Je méně přesný. Neposkytuje operativní přehled o výši zásob a nákladech souvisejících s jejich spotřebou.

2.2.1 Účtování nakupovaných zásob

V následujících tabulkách jsou zachyceny vybrané účetní případy týkající se účtování zásob.

Tabulka 2: Účtování způsobem A (Zdroj: vlastní zpracování dle zdroje 3, str. 67)

Má dáti	Dal
Pořízení zásob	
<i>111- Pořízení materiálu</i>	<i>321- Dodavatelé 211- Pokladna 621- Aktivace materiálu a zboží</i>
<i>131- Pořízení zboží</i>	<i>321- Dodavatelé 211- Pokladna 621- Aktivace materiálu a zboží</i>
Převzetí zásob na sklad nebo do prodejny v pořizovacích cenách	
<i>112- Materiál na skladě</i>	<i>111- Pořízení materiálu</i>
<i>132- Zboží ve skladech a v prodejnách</i>	<i>131- Pořízení zboží</i>
Poskytnutí zálohy	
<i>151- Poskytnuté zálohy na zboží</i>	<i>321- Dodavatelé 211- Pokladna</i>
Úbytek zásob	
<i>501- Spotřeba materiálu 542- Prodaný materiál 549- Manka a škody</i>	<i>112- Materiál na skladě</i>
<i>504- Prodané zboží 549- Manka a škody</i>	<i>132- Zboží ve skladech a v prodejnách</i>

Tabulka 3: Účtování způsobem B (Zdroj: vlastní zpracování dle zdroje 3, str. 72)

Má dáti	Dal
Pořízení zásob	
<i>501- Spotřeba materiálu</i>	<i>321- Dodavatelé 211- Pokladna 621- Aktivace materiálu a zboží</i>
<i>504- Prodané zboží</i>	<i>321- Dodavatelé 211- Pokladna 621- Aktivace materiálu a zboží</i>
Skutečný stav zásob na konci roku	
<i>112- Materiál na skladě</i>	<i>501- Spotřeba materiálu</i>
<i>132- Zboží na skladě a v prodejnách</i>	<i>504- Prodané zboží</i>

U způsobu B můžeme sledovat, že pořízené zásoby spadají přímo do nákladových účtů a účty *112 - Materiál na skladě* a *132 - Zboží na skladě a v prodejnách* jsou používání

při zaúčtování zůstatku zásob ke konci roku. Zůstatek zásob na skladě je kontrolován podle skladové evidence. Na konci účetního období může dojít k případům, že vyfakturované zboží či materiál nebyly převzaty na sklad. Pro tyto varianty používá účetní jednotka účty *119 - Materiál na cestě* a *139 - Zboží na cestě*. Pokud však nastane opačný případ, kdy účetní jednotka převezme na sklad dodávku, ale fakturu obdrží až v následujícím období, použije takzvané časové rozlišení. V časovém rozlišení je používán účet *389 - dohadný účet pasivní*. Tento účet je používán, pokud není účetní jednotce známa přesná peněžní hodnota dodávky. Naopak, je-li přesná částka k dispozici, je používán účet *383 - výdaje příštích období*. (3)

2.2.2 Účtování zásob vlastní výroby

Tak jako při účtování nakoupených zásob, tak i při účtování zásob vlastní výroby můžeme použít dva způsoby.

Při použití způsobu průběžného (způsob A) se vznik nedokončené výroby účtuje na stranu Má dáti na účty skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby* a strana dal pak bude patřit účtům skupiny *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Úbytek zásob vlastní výroby nebo jejich předání do vnitropodnikových prodejen se zaúčtuje obráceným zápisem a to tak, že účty skupiny *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti* budou na straně Má dáti a účty skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby* budou zapsány na straně Dal.

Použití způsobu periodického (způsob B) lze považovat za méně náročný. Účetní jednotka o zásobách vlastní výroby v průběhu roku vůbec neúčtuje. Na konci účetního období pouze zaúčtuje počáteční zůstatek zásob vlastní výroby do spotřeby (*61 - změny stavu zásob vlastní činnosti/12 - Zásoby vlastní výroby*). Dalším krokem je zjištění konečného zůstatku zásob vlastní výroby ze skladových karet, který je pak zaúčtován na příslušný účet účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby*.

I u této skupiny zásob nelze opomenout inventarizační rozdíly, jejichž účtování je:

- manko na normu *549 - Manka a škody z provozní činnosti/ účtová skupina 12*
- přebytek *účtová skupina 12 / účtová skupina 61. (1) (3)*

2.3 Oceňování

Metodicky prvek oceňování se dá považovat za jeden z nejdůležitějších v účetnictví. Na základě oceňování, respektive volby oceňovacích metod, je přiřazena peněžní hodnota položkám v účetním systému. Oceňování spolu s bilancováním tvoří podstatu a vypovídající schopnost účetních informací. Díky správné volbě metod oceňování aktiv a pasiv podniku, může účetní jednotka předejít mnoha tíživým finančním situacím. Problematika oceňování patří v současnosti mezi nejsložitější otázky účetní teorie i praxe. Výsadou, či dokonce povinností „bezchybné“ účetní jednotky zůstává, se dokonale orientovat a mít přehled v této důležité problematice.

Při oceňování aktiv a pasiv v účetnictví jsou používány různé druhy cen. Tyto ceny jsou vymezeny v Zákonu o účetnictví v §24 až 27.

Mezi používané druhy cen při oceňování patří:

- cena pořizovací,
- cena reprodukční pořizovací,
- jmenovitá hodnota,
- vlastní náklady,
- reálná hodnota. (5)

Veškeré účetní položky musí být specifické, přehledné a v neposlední řadě k nim musí být přiřazena správná oceňovací cena. Druhy přiřazených cen se liší ke dni pořízení a k rozvahovému dni. V následující tabulce je přehledně shrnuto, k jaké rozvahové položce se přiřazuje jaká oceňovací cena.

Tabulka 4: Oceňování aktiv a pasiv (Zdroj: 5, str. 56)

Rozvahová položka	Při pořízení	K rozvahovému dni
Dlouhodobý nehmotný majetek	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena/ vlastní náklady	zůstatková cena nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena/ vlastní náklady	zůstatková cena nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek nedopisovaný	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena/ vlastní náklady	nižší z hodnot (pořizovací cena/ reprodukční cena/ vlastní náklady vs. tržní cena)
Podíly- rozhodující vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění
Podíly- podstatný vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění
Realizovatelné cenné papíry	pořizovací cena/	reálná hodnota

	reprodukční pořizovací cena	
Nakupované zásoby	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena	nižší z hodnot (pořizovací cena/ reprodukční cena vs. tržní cena)
Zásoby vlastní výroby	vlastní náklady/ reprodukční pořizovací cena	
Pohledávky	jmenovitá hodnota/ pořizovací cena	nižší z hodnot (jmenovitá hodnota/ pořizovací cena vs. tržní cena), nebo reálná hodnota (derivátové kontrakty a pohledávky zajištěné deriváty)
Peníze a ceniny	jmenovitá hodnota	
Majetkové cenné papíry k obchodování	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena	reálná hodnota
Akciový kapitál	jmenovitá hodnota	
Vydané dluhopisy	jmenovitá hodnota	
Závazky	jmenovitá hodnota	jmenovitá hodnota nebo reálná hodnota (derivátové kontrakty a závazky zajištěné deriváty)

2.4 Oceňování a zásada opatrnosti

Při inventarizaci zásob je nesmírně důležité se soustředit jak na kontrolu množství zásob, tak i na oceňování zásob. Pokud je při inventarizačním procesu zjištěno, že prodejní cena, jež je snížena o náklady spojené s prodejem, je nižší než oceňovací cena v účetnictví, musí dojít ke korekci účetního ocenění. Při korekci pak účetní jednotka ocení zásoby v účetnictví a v účetní závěrce zjištěnou nižší cenou. (8)

2.5 Vnitřní rozhodování účetní jednotky při ocenění nakupovaných zásob

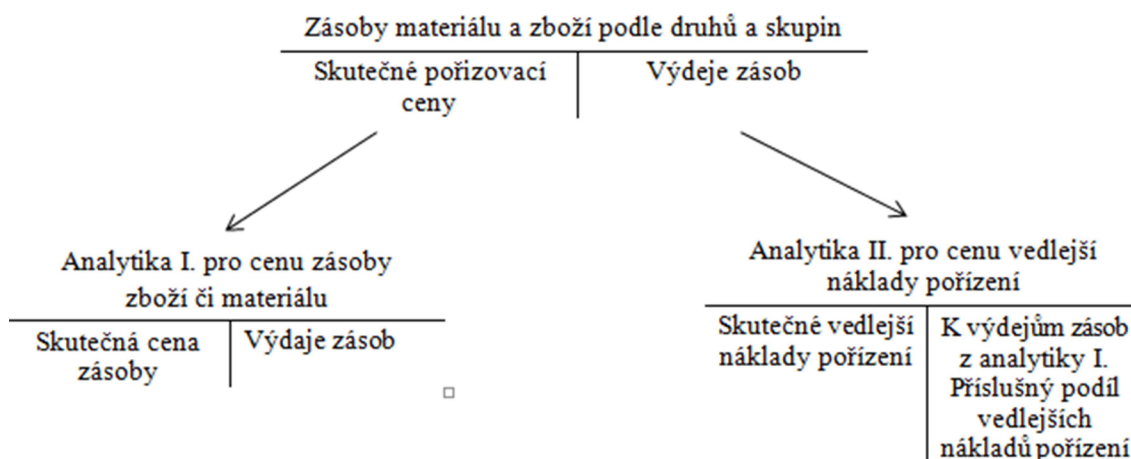
Každá účetní jednotka musí vždy přijmout určitá vnitřní rozhodnutí, která se týkají ocenění při pořízení, vyskladnění či následného prodeje.

Účetní jednotka musí vždy zvážit, zda je pro ni příhodné rozčlenit pořizovací ceny na analytické účty. Takové rozhodnutí by znamenalo, rozdělit pořizovací cenu na cenu pořízení a ostatní náklady s pořízením související. Náklady týkající se pořízení zásob se pak rozpouštějí dle vnitřního předpisu účetní jednotky. Způsobem rozpouštění

ostatních nákladů bývá zpravidla průměrné procento. V realitě to znamená, že pokud máme úbytek zásob v ceně pořízení ve výši 60 % z jejich přírůstku, pak úbytek nákladů vynaložených na pořízení bude taktéž 60 % z jejich přírůstku.

Pokud není možné, aby účetní jednotka vysledovala u každé položky nakupovaných zásob pořizovací cenu, pak je nutné přijmout možnost využití jiné oceňovací techniky, kterým jsou vážený aritmetický průměr, metoda FIFO, pevná cena pořízení, jež je předem stanovená a odchylka od skutečné ceny pořízení. (1)

Účetní jednotka rozhoduje na základě vytvořených vnitropodnikových směrnic. Tento důležitý podklad pro rozhodování si účetní jednotka vytváří podle praxe a zkušeností, případně dle odborného odhadu.



Obrázek 2: Analytické rozdělení pořizovací ceny (Zdroj: 2 , str. 138)

2.6 Vnitřní rozhodování účetní jednotky při ocenění zásob vlastní výroby

Tak jak při ocenění zásob nakupovaných, tak i při ocenění zásob vlastní výroby je nutné přijmout určitá opatření. Tato opatření se nachází v již zmiňovaných vnitropodnikových směrnicích.

Ocenění zásob vlastní výroby je nelehký úkol. Existuje zde celá řada variant, ze kterých si účetní jednotka může vybírat, a navíc se může lišit struktura vlastních nákladů výrobků od struktury vlastních nákladů nedokončené výroby. Díky tomu mohou účetní jednotky různě oceňovat zásoby vlastní výroby.

1. Výroba s krátkodobým ustavičným cyklem

- zde účetní jednotka používá přímé materiálové a mzdové náklady na ocenění hotových výrobků či polotovarů,
- u nedokončené výroby jsou použité pouze přímé materiálové náklady.

2. Hromadná velkosériová výroba

- při takové výrobě jsou používány pouze přímé náklady, mezi které se řadí přímé mzdy, polotovary, přímý materiál a ostatní přímé náklady.

3. Malosériová, zakázková, kusová nebo dlouhodobá výroba

- v tomto případě účetní jednotka využívá přímé náklady a výrobní režii,
- pokud výroba přesahuje 12 měsíců, je možné využít i správní režii. (1) (4)

2.7 Oceňování zásob při pořízení

Při procesu oceňování zásob je nutné rozlišit oceňování zásob externě pořizovaných a oceňování zásob vlastní výroby. Úkolem účetní jednotky při průběhu oceňování zásob je jasně vymezit co se považuje za zásoby, jak a kdy se vykazují změny zásob, a kterou oceňovací cenu je vhodné využít. Způsoby oceňování zásoby upravuje Zákon o účetnictví v §24 až §28.

Položky zásob jsou většinou oceňovány pořizovací cenou. Do kategorie takto oceňovaných zásob se řadí zásoby nakupované. V případě zásob vytvořených vlastní činností se používá metoda oceňování vlastními náklady. Výjimkou jsou zásoby nabyté bezúplatně, nalezené, odpad a zbytkové produkty. Tento druh zásob se oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Touto cenou se také oceňují zásoby, u kterých nelze zjistit vlastní náklady.

Další specifickou kategorií jsou nevyfakturované dodávky a zálohy poskytnuté na zásoby. V případě nevyfakturovaných dodávek se položky oceňují dle ujednané smlouvy či jiných dokladů, které jsou účetní jednotce k dispozici. Poskytnuté zálohy na zásoby se pak oceňují jmenovitou hodnotou. (3) (4)

Tabulka 5: Příklad způsobu ocenění zásob (Zdroj: 6, str. 149)

Druh a způsob pořízení zásob	Způsob ocenění
Nakoupený materiál	pořizovací cena
Inventarizační přebytek u zboží	reprodukční přebytek u zboží
Nakoupené zboží	pořizovací cena
Výrobky	vlastní náklady
Nedokončená výroba vytvořená účetní jednotkou	vlastní náklady
Poskytnuté zálohy na zásoby	jmenovitá hodnota
Příchovky zvířat	vlastní náklady, nelze-li je zjistit reprodukční pořizovací cena

2.7.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je používána při oceňování zásob nakupovaných. Tato cena je tvořena částkou, za kterou byly zásoby nakoupeny a vedlejších nákladů související s jejich pořízením. Do vedlejších nákladů jsou zejména zahrnovány položky jako přepravné, provize, clo, a pojistné. Ocenění zásob také zvyšují náklady vynaložené na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží. Do pořizovací ceny, ale není možné zahrnout veškeré vzniklé položky. Součástí pořizovací ceny například nejsou kursové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. (4) (7)

2.7.2 Vlastní náklady

Zásoby vytvořené vlastní výrobou jsou oceňovány vlastními náklady. Vlastními náklady rozumíme náklady přímé, jež jsou vynaložené na výrobu a nepřímé náklady vztahující se k této činnosti. Hodnota vlastních nákladů může být tvořena skutečnými náklady, které jsou výsledkem výsledné kalkulace. Částka vlastních nákladů může být taktéž určena dle předběžné kalkulace, která je stanovena účetní jednotkou. (7)

2.7.3 Reprodukční pořizovací cena

Tato cena je velmi často stanovena odborným odhadem na úrovni ceny pořízení majetku a to v tobě, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena se používá při ocenění zásob nabytých bezplatně (dědictví a dary) a u zásob nalezených, jež můžeme

nazvat jako přebytky zásob. Je důležité poznamenat, že i zásoby vložené do společnosti jako v klad nebo zásoby vrácené z výroby na sklad jako odpad či zbytkové zboží jsou oceňování metodou, která využívá reprodukční pořizovací cenu.

2.7.4 Jmenovitá hodnota

Za jmenovitou hodnotu můžeme považovat cenu pevně přiřazenou k majetku či závazku. U zásob je jmenovitá hodnota používána při oceňování poskytnutých záloh na zásoby.

2.8 Oceňování zásob při vyskladnění

Zásoby se neoceňují pouze při jejich pořízení, ale také při jejich vyskladnění. Účetní jednotka musí vybrat takový způsob oceňování, aby vyhovoval jak jejím podmínkám, tak i konkrétnímu druhu zásob. Při oceňování je nesmírně důležité uvědomit si, že varianty oceňování jsou limitovány příslušnými předpisy. Povinností účetní jednotky je toto pravidlo respektovat a vybírat z variant, které nabízí česká legislativa. Mezi přístupné metody patří vážený aritmetický průměr, metoda pevné ceny a velmi frekventovaná metoda FIFO. (2)

2.8.1 Metoda FIFO

Podstata této techniky oceňování spočívá v tom, že oceňování vyskladňovaných položek probíhá pomocí ceny, jež byla dosažena při pořízení nejstarší skladované položky zásob. Zkratka FIFO vychází z anglického „first in, first out“, což by se dalo volně přeložit jako „první do skladu, první ze skladu“. Při používání metody FIFO je důležité, aby účetní jednotka zaznamenávala pořadí dodávek včetně jejich cen. Nejdříve vyskladňujeme zásoby v ceně první dodávky. Po vyčerpání aktuální dodávky, přecházíme k ceně dodávky následující.

Pokud se účetní jednotka rozhodla používat techniku FIFO a zároveň rostou ceny dodávek, nastává situace, kdy se ocenění položek zásob na skladě přibližuje aktuální tržní ceně. Dochází tedy k vykazování vyššího výsledku hospodaření, vyššího základu

daně z příjmů a vyšší daňové povinnosti, a to díky nákladům, jež jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty v ceně nižší.

Opačným postupem metody FIFO, je metoda nazývaná LIFO. Zkratka LIFO znamená „poslední do skladu, první ze skladu“ přeloženo z anglického „last in, first out“. V České Republice však není povoleno tuto techniku oceňování v bilančním účetnictví používat. (2) (10)

2.8.2 Metoda váženého aritmetického průměru

Pravidlem účetní jednotky je společná evidence stejného druhu zásob. Na základě toho se cena jednotlivé položky zásob vypočítá pomocí metody váženého aritmetického průměru, jehož základnou jsou výše pořizovacích cen. Zmíněný způsob oceňování je možné spočítat vždy po každé nové dodávce, nebo za určitý interval.

- Vážený aritmetický průměr *proměnlivý*- lze také nazvat průběžný, a to díky tomu, že oceňovací cena pro úbytky zásob ze skladu je aktualizována po každém probíhajícím naskladnění zásob. Nově zjištěná cena je platná do následujícího pořízení zásob.
- Vážený aritmetický průměr *periodický*- při použití oceňovací techniky periodické, není skladová cena přepočítávána po každém nákupu, nýbrž až po uplynutí předem stanoveného intervalu. Pokud je využíván vážený aritmetický průměr periodický je nutné cenu oceňující úbytky zásob přepočítat nejméně jednou za měsíc. (6) (7)

2.8.3 Metoda pevně stanovené skladové ceny

Vyskladnění zásob se nemusí oceňovat jen pomocí metod FIFO a váženého aritmetického průměru, ale může být také oceňováno pomocí předem stanovené skladové ceny. Skladová cena není omezována či upravována žádným předpisem, a tak se účetní jednotka řídí obecnými pravidly a zkušenostmi, dle kterých musí použité metody mířit k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Při stanovení ceny se zpravidla vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen, které účetní jednotka zná ve chvíli určení skladových cen. Je velmi vhodné a nápomocné zanést

do vnitropodnikových směrnic způsob změny této ceny v průběhu roku. Ceny lze v průběhu roku měnit tak aby nedocházelo k rozporu s ustanovením Zákona, a to díky použití dílčích konkrétních cen, jež jsou aplikací určité metody. Nově stanovená cena pak bude využívána pro nové položky zásob nebo proběhne přecenění veškerých stávajících zásob, jejichž množství se zjistí pomocí inventury. (9)

Pokud je používána metoda pevně stanovené skladové ceny, může dojít ke vzniku oceňovacích odchylek. Dalo by se říct, že tyto odchylky jsou rozdíly mezi skutečně dosaženou pořizovací cenou a pevně stanovenou skladovou cenou. Výše oceňovací odchylky bývá většinou zanedbatelná vzhledem k ceně zásob. Pokud by se v během roku výše odchylky začala výrazně zvyšovat, je v zájmu účetní jednotky na nechtěnou situaci zareagovat zrealněním výše pevně ceny.

Pro rozpouštění odchylek od pevné ceny je účetními jednotkami velmi často používán koeficient ve tvaru:

$$K = (PS \text{ odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) / (PS \text{ zásob} + \text{přírůstek zásob}). \quad (7) \quad (9)$$

3 ZÁSoby A JEJICH OCEŇOVÁNÍ DLE IFRS

Problematikou zásob se v rámci Mezinárodních účetních standardů zabývá standard IAS 2- Zásoby přijatá roku 1993, jež vstoupila v platnost roku 1995 a poslední novelizace proběhla v roce 2003. Hlavní cílem standardu IAS 2- Zásoby je určit základní pravidla účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. (10) (11)

IAS 2 řeší otázku definice, oceňování a klasifikace zásob. V průběhu let bylo hlavním cílem této normy snížit počet možných metod pro určení účetní hodnoty zásob. Standard označil metodu LIFO za nepřijatelný způsob stanovení ceny při oceňování.

Mezinárodní standardy jsou založeny na zásadách (ne na pravidlech) a z toho důvodu nejsou pokyny pro praktické využití IAS tak konkrétní a rozsáhlé jako jsou pokyny pro využití GAAP ve spojených státech. (13)

3.1 Vymezení zásob

Nejen česká účetní legislativa, ale i mezinárodní účetní standardy se řídí určitými pravidly

a jasně vymezují konkrétní položky aktiv či pasiv. Položky zásob vymezuje standard IAS 2- Zásoby.

Zásoby jsou aktiva:

- ponechávána za účelem prodeje v běžném podnikání,
- nacházející se ve výrobním procesu určená k prodeji,
- ve formě suroviny či materiálu spotřebovávaného ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. (12)

Dále je dělení zásob obdobné jako u české účetní legislativy. Položky zásob jsou řazeny jako nakoupené či vyráběné. Je nutné podotknout, že mezinárodní standardy do zásob nezahrnují významné náhradní díly. Ty jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva a upravuje je standard IAS 16- Pozemky, budovy a zařízení. (11)

3.2 Oceňování při pořízení- náklady pořízení zásob

V momentu, kdy účetní jednotka pořídí zásoby, je musí také ocenit. Položky zásob jsou zpravidla oceňovány ve výši pořizovacích nákladů, do kterých jsou zahrnuty náklady na nákup, na další přeměnu a v určitých situacích jsou zde zahrnuty ostatní náklady.

3.2.1 Náklady na nákup

Do kategorie těchto nákladů je zahrnuta cena pořízení, daně, cla, náklady na dopravu či manipulaci. Další složkou nákladů na nákup jsou náklady přímo přiřaditelné k pořizovaným zásobám. Obchodní srážky, slevy a další podobné položky náklady na koupi snižují. (12)

3.2.2 Náklady na přeměnu

Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady vynaložené na výrobu. Slouží k přeměně materiálu, nedokončené výroby a pak i na dokončené výrobky. Jedná se o přímé osobní náklady, fixní výrobní režii (například odpisy, údržba výrobních budov a náklady na řízení) a variabilní výrobní režii (například nepřímé mzdy, nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady). (12)

3.2.3 Ostatní náklady

Skupina ostatní náklady zahrnuje náklady, které nepatří ani do jedné z předcházejících kategorií. Ostatní náklady jsou zahrnuty do ocenění pouze, pokud byly vynaloženy na uvedení zásob do současného stavu a na současné místo. Příkladem těchto nákladů jsou náklady vynaložené na návrh výrobku určeného konkrétnímu zákazníkovi. (12)

Existuje další množství nákladů, které není možno zahrnout do ocenění a které se účtují do nákladů v období, v němž byly vynaloženy. Mezi takové náklady zahrnujeme:

- náklady na prodej,
- zbytečné náklady na skladování,
- náklady na neobvyklé množství odpadu,

- neúčelně vynaložené práce,
- správní režie nesouvisející s uvedením položek zásob na jejich současné místo a do současného stavu. (11) (12)

3.3 Techniky zachycení pořizovací ceny zásob

Standard připouští při účetním zaznamenání zásob využití metody maloobchodního prodeje a metody standardních nákladů.

- **Metoda maloobchodního prodeje**- neboli metoda prodejní ceny se často využívá pro ocenění většího počtu rychle se obměňujících položek zásob. Tato metoda zachycuje ocenění zásob prodejní cenou se separovaným zachycením marže (rozdíl mezi cenou prodejní a cenou nákupní).
- **Metoda standardních nákladů**- neboli metoda předem stanovené ceny, která bere v úvahu standardní úroveň spotřeby materiálu, potřeby práce, účinnosti a využití kapacity. Principem této metody je rozdělení pořizovací ceny na předem stanovenou cenu (dle vnitropodnikového ceníku) a na oceňovací rozdíl (mezi skutečnou a předem stanovenou cenou). Ocenění metodou předem stanovené ceny je ve své podstatě velmi podobně jako ocenění spotřeby váženým aritmetickým průměrem, jež je aktualizován po každém nákupu. (11) (12)

3.4 Snížení hodnot zásob

Účetní jednotka drží zásoby oceňovány na bázi historické ceny, jež je postupem času snižována v souladu s aktuálním principem a zásadou opatrnosti. V průběhu držení zásob může dojít k poklesu jejich hodnoty, a to díky fyzickému poškození či zastarání zásob. Ke snížení hodnoty zásob může dojít také v důsledku snížení poptávky po daném statku. Standard v této situaci požaduje, aby účetní jednotka oceňovala pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to cenou, jež je z obou nižší. (12)

3.4.1 Čistá realizovatelná hodnota

Pokud účetní jednotku donutí okolnosti oceňovat zásoby za pomocí čisté realizovatelné hodnoty, znamená to, že využije odborný odhad prodejní ceny snížený o odhadnuté náklady na dokončení a odhad nákladů k uskutečnění prodeje. Čistá realizovatelná hodnota se vždy vztahuje ke konkrétní jednotce.

Existuje i takzvaná **reálná hodnota**, která se ke konkrétní jednotce nevztahuje a odráží aktuální tržní situaci. Reálná hodnota je částka, za kterou by mohlo dojít ke směně aktiva či vyrovnání závazků, mezi znalými a ochotnými stranami, a to za obvyklých podmínek.

Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je v souladu s tím, že aktiva by neměla být oceněna na vyšší úrovni, než je předpokládaný efekt z jejich užívání či prodeje. Tímto snížením dojde k dodržení zásady opatrnosti.

3.5 Ocenění spotřeby zásob

Při ocenění spotřeby zásob mohou nastat komplikace díky rozdílnému ocenění jednoho druhu zásobových položek na skladě, které byly pořízeny v jiném období za odlišnou cenu. Tento problém řeší účetní jednotka pomocí individuálního ocenění či nákladových vzorců.

- **Individuální ocenění**- princip toho způsobu oceňování spočívá v tom, že konkrétním zásobám jsou přiřazeny konkrétní náklady související s jejich pořízením. Individuální ocenění se využívá u zásob s jedinečným charakterem a nelze je běžně zaměnit (například umělecká díla, automobily se specifickým vybavením).
- **Nákladové vzorce**- tedy obdobné oceňovací techniky jako v české účetní legislativě, mezi které zahrnujeme metodu FIFO a vážený aritmetický průměr.

(11)

4 LÉKÁRNA PHOENIX A JEJÍ ZÁSoby

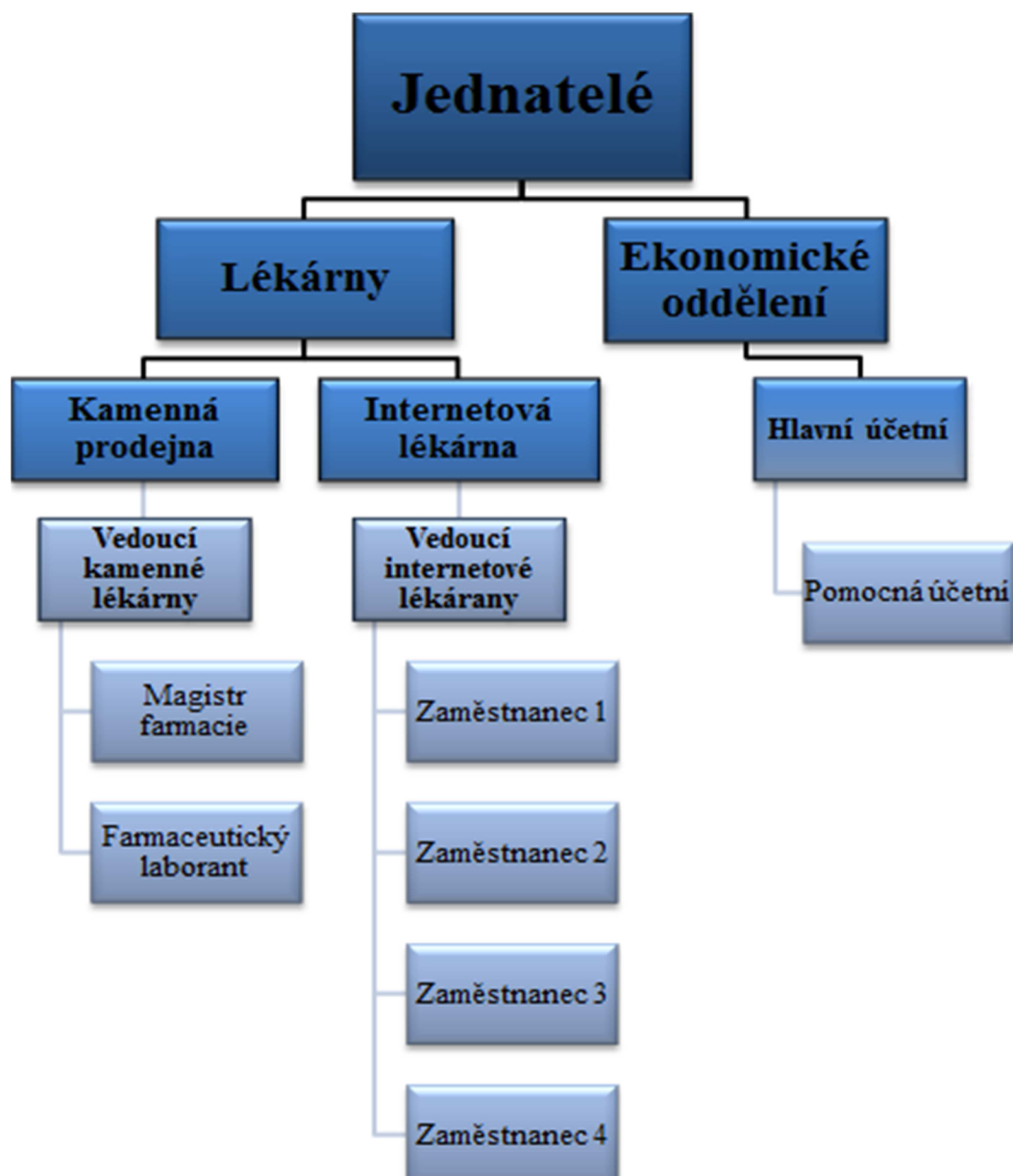
V praktické části mé bakalářské práce budu převádět získané teoretické poznatky do praxe. Pokusím se část práce demonstrovat na konkrétních příkladech s reálnými částkami převzatými z účetních výkazů firmy. Stěžejním bodem mé práce je oceňování zásob, tudíž jsem se rozhodla, i na základě rady samotné účetní jednotky, zjednodušit příklady a při zaúčtování nezobrazovat DPH. Závěr mé práce je věnován komparaci oceňování zásob dle české účetní legislativy a mezinárodních standardů. Své výsledky pak shrnu, vyhodnotím a navrhuji případná zlepšení pro chod firmy.

4.1 Charakteristika vybrané lékárny

Majitelé společnosti si nepřejí zveřejnění pravého názvu lékárny, budu tedy ve své práci používat smyšlený název lékárna Phoenix. Veškeré ostatní údaje jsou získané z interního prostředí firmy od pracovníků lékárny i jejich majitelů, tudíž jsou aktuální a reálné.

Lékárna Phoenix existuje od roku 2005 a je jedna z kamenných lékáren, jež patří jedné prosperující společnosti. Tato společnost byla založena manžely, kteří jsou odborně vzdělaní se zaměřením na farmacii. Nepotřebují tedy žádného odborného garanta, který by byl v opačném případě nutný, a mohou sami zastupovat společnost jako jednatele.

4.2 Organizační struktura lékárny Phoenix



Obrázek 3: organizační struktura lékárny Phoenix

Základem celé společnosti- s. r. o. jsou majitelé a zároveň jednatelé firmy. Přímo pod jednatele firmy spadají dvě základní složky organizační struktury. Jsou jimi lékárny a ekonomické oddělení. V kamenné lékárně se o zákazníky starají 3 zaměstnanci - vedoucí lékárny, magistr farmacie a farmaceutický laborant. Veškerou zodpovědnost za vedení prodejny má vedoucí lékárny, kterou je paní majitelka a zároveň jedna

z jednatelů firmy. Pro velký zájem o nabízené zboží zřídila kamenná prodejna i internetovou lékárnou, která nabízí volně prodejné zdravotnické přípravky. O internetovou lékárnou je velký zájem, dokazuje to vysoká poptávka zákazníků nejen z ČR, ale i ze zahraničí. Druhý jednatel obsadil pozici vedoucího zmíněné internetové lékárny. Pod svým vedením má tým školených pracovníků, kteří se starají o bezproblémový chod internetového obchodu. Třetí složku organizační struktury tvoří ekonomické oddělení, jež se zodpovídá samotným jednatelům. Na ekonomickém pracovišti jsou zaměstnány hlavní a pomocná účetní. Pomocná účetní připravuje podklady pro práci hlavní účetní, která má na starosti veškerou ekonomickou činnost.

4.3 Činnosti lékárny

Mezi činnosti lékárny patří:

- výdej léčivých přípravků na lékařský předpis,
- volný prodej léčivých a dalších přípravků,
- výdej a prodej zdravotnických prostředků,
- výdej na žádanku pro jiná zdravotnická zařízení,
- laboratorní příprava léčivých přípravků, odborné poradenství.

Součástí nabízeného sortimentu lékárny je značková kosmetika Vichy, Rior a Bioderma. Dále je nabízen široký sortiment výrobků určený pro maminky a bezlepkovou dietu. V nabídce se vyskytují homeopatika a přípravky pro péči o chrup, zdravotnický materiál či zdravotní obuv a běžně dostupné veterinární přípravky.

4.4 Využívané programy v lékárně

Lékárna při své činnosti využívá dva programy, a to program POHODA, který je používán při účtování a program PHARMIS, jež je využíván při provádění lékárenské

činnosti. Jelikož veškeré aktualizace programů a číselníků léčiv probíhají i několikrát týdně, je nutností, aby server lékárny byl napojen na internet. Kompletní aktualizace jsou pak prováděny samotným lékárenským programem, který má nastavené potřebné parametry vedoucím lékárny.

4.5 Zásoby a jejich členění

V lékárně jsou zásoby rozlišeny na dvě hlavní položky: suroviny a zboží. Suroviny slouží k výrobě zásob vlastní výroby (např. mastičky). Zboží je následně rozděleno do několika položek, kterými jsou:

: běžně užívané léky,

: méně frekventované léky,

: opiáty,

: doplňkový sortiment (zdravotnická obuv, kosmetika a další).

Rozdělení položek zásob je pro lékárnou nesmírně důležité, položky jsou účtovány pomocí analytických účtů. Běžně užívané léky je nutné objednávat frekventovaněji než léky méně žádané. Poptávka po běžném zboží je hodně vysoká a účetní jednotka si musí hlídat, zda má dostatečně velké zásoby. U méně frekventovaných léků je evidence přísnější a jsou objednávané v závislosti na prodaných kusech. Některé specifické léky nebývají skladem, a proto je lékárna na požádání zákazníků objednává. Speciální skupinou jsou opiáty, které jsou vydávány pouze na lékařský předpis, pacienti si je hradí sami a je opět nutná přísná evidence. Doplňkový sortiment je volně prodejný, zákazníci si jej hradí sami a je doplňován dle poptávky zákazníků. Pokud přetrvává poptávka po určitém výrobku, jež není na skladě, lékárna vyjde klientům vstříc a požadované zboží doobjedná.

4.5.1 Označení zásob dodavateli

Jako většina obchodníků i dodavatelé lékařských a zdravotnických potřeb si své zboží chrání. Jejich ochrana spočívá v označení každého kusu zboží vlastní etiketou a čárovým kódem. Pokud je dodávka odcizena, vždy se podle označení najde pravý majitel. Toto označení zároveň zabrání tomu, aby lékárna nakupovala vadné a padělané zboží. Ochranná známka také usnadňuje manipulaci léků v lékárně, například rozdělení do analytických účtů je rychlejší a snadnější.

4.6 Účtování zásob

Lékárna Phoenix se rozhodla při účtování zásob používat způsob A. U jednotlivých položek zásob se nejprve zjistí celková cena pořízení, která se eviduje na účtu *131- Pořízení zásob*. Stejná částka se zároveň zaúčtuje na protiúčet *321 - Dodavatelé*. Povinností účetní jednotky je převedení zásob na sklad v pořizovací ceně. Položky, jež se nacházející na účtu *131 - Pořízení zásob* se tedy přeúčtují na účet *132 - Zboží na skladě*. Výslednou částku na účtu *132 - Zboží na skladě* tvoří cena pořízení a další náklady související s pořízením (například doprava, manipulace, poštovné, balné a další). Tyto náklady se evidují na analytických účtech *131 xxx*. Velmi důležitou součástí tohoto procesu tvoří lékárenský program PHARMIS. Do lékárenského programu jsou veškeré položky evidovány na základě dodacích listů a jsou několikrát kontrolovány pověřeným pracovníkem. Riziko špatného zaúčtování je tedy minimální.

Díky velkému množství různých položek zásob je nevyhnutelné, aby se používala analytická evidence. V lékárně Phoenix se rozhodli používat následující analytické účty:

Analytické účty při pořízení zboží

- 131 100 - skutečná cena pořízení
- 131 200 - náklady na dopravu
- 131 300 - náklady na poštovné a balné
- 131 400 - poskytnuté slevy od dodavatelů

Analytické účty při převádění zboží na sklad

- 132 100 - léky
- 132 200 - opiáty
- 132 300 - doplňkový sortiment

Analytické účty při pořízení surovin

- 111 100 - skutečná cena pořízení
- 111 200 - náklady na dopravu
- 111 300 - náklady na poštovné a balné
- 111 400 - poskytnuté slevy od dodavatelů

Analytické účty při převádění zboží na sklad

- 112 100 - suroviny
- 112 200 - obalové materiály

Poznámka: *Některé účetní jednotky nepovolují s účtováním na syntetické účty, je proto nutné vytvořit analytiku. Lékárna se rozhodla použít analytiku i u účtu 112, a to z důvodu možného rozšíření sortimentu.*

Lékárna si vede analytickou evidenci i u svých odběratelů a dodavatelů.

Analytická evidence dodavatelů

- 321 100 - stálí dodavatelé lékárenských položek (dodavatelé s uzavřenou smlouvou)
- 321 200 - nárazoví dodavatelé lékárenských položek (dodavatelé bez smlouvy)
- 321 300 - dodavatelé doplňkového sortimentu

Analytická evidence odběratelů

- 311 100 - zdravotní pojišťovny
- 311 200 - ostatní odběratelé (volný prodej, lékařsky recept neproplacený pojišťovnou a další)
- 311 300 - lékaři, zdravotnická zařízení.

4.7 Oceňování zásob

Mnou vybraná lékárna se při oceňování zásob řídí jako většina účetních jednotek českou účetní legislativou. Samozřejmostí zůstává oceňování zásob při pořízení, vyskladnění a prodeji.

4.7.1 Pořízení zásob

Pořizované zásoby jsou evidovány ve skutečné pořizovací ceně. K této ceně se dále přičítají vedlejší náklady spojené s pořízením, v tomto případě náklady na dopravu. Pokud by do lékárny byly zásoby zasílány poštou, je nutné také připočítat náklady na poštovné a balné.

Př.: Za měsíc leden roku 2013 přijala účetní jednotka zásoby v celkové hodnotě 3 774 800Kč. Skutečná cena pořízení činila 3 714 800Kč. Náklady na dopravu činily 25 000Kč a za poštovné a balné lékárna zaplatila 5 000Kč.

Účetní jednotka si zvolila pro pořízení zásob tyto analytické účty:

- 131 100 - skutečná cena pořízení
- 131 200 - náklady na dopravu
- 131 300 - náklady na poštovné a balné

MD	<i>Pořízení majetku</i>		D
131 100	3 714 800 Kč	321 100	3 744 800 Kč
131 200	25 000 Kč		
131 300	5 000 Kč		

Následujícím krokem účetní jednotky je převedení pořízeného majetku na sklad. Účetní jednotka nesmí opomenout převést jak skutečnou cenu pořízení, tak i veškeré náklady, které s pořízením souvisejí. Veškeré nákladové položky se započítají do ceny daného druhu zboží.

MD	<i>Převedení na sklad</i>		D
132 xxx	3 744 800 Kč	131 100	3 714 800 Kč
		131 200	25 000 Kč
		131 300	5 000 Kč

4.7.2 Oceňování zásob při pořízení včetně vzniklých bonusů a dalších slev

Každá cena pořízených zásob se zpravidla odvíjí od smlouvy, kterou má lékárna Phoenix podepsanou se svým dodavatelem. Častým jevem v těchto smlouvách bývá podmínka odebrání určitého množství léků či zdravotnických potřeb za sjednanou dobu. Neopomenutelným bodem také bývá doba splatnosti faktury. Pokud lékárna pravidelně plní své závazky nebo dokonce odebere více zboží, než je ujednáno, či fakturu proplatí před koncem doby splatnosti, může dodavatel lékárně poskytnout množstevní slevu nebo přidá nějaké položky zboží zdarma. Výhoda získaných bonusů a slev se posléze projeví zvýšením zisku prodejny, protože konečný spotřebitel dostane své zboží, za běžně cenu.

Př.: Lékárna Phoenix se stala dlouhodobým zákazníkem jedné dodavatelské firmy. Jejich spolupráce probíhala bez jakýchkoliv problémů, a tak se dodavatel rozhodl poskytnout lékárně jednorázovou slevu na dodané zboží. Cena zboží bez slevy činila 75 460 Kč. Cenové zvýhodnění činilo 5% z celkové částky zboží, tedy 3773 Kč.

Poskytnutým slevám účetní jednotka přidělila analytický účet 131400.

MD	<i>Pořízení majetku</i>		D
131 100	75 460 Kč	321 100	71 687 Kč
131 400	-3 773 Kč		

Jako v předchozím příkladu i nyní následuje převedení zboží na sklad. Účetní jednotka nesmí opomenout odečíst poskytnutou slevu.

MD	<i>Převedení na sklad</i>		D
132 100	71 687 Kč	131 100	75 460 Kč
		131 400	-3 773 Kč

4.7.3 Oceňování zásob vlastní výroby

Lékárna do zásob vlastní výroby řadí vyráběné léky, masti, čípky a mastné tyly. Všechny tyto položky zásob se oceňují pomocí skutečných nákladů na výrobu.

Výroba těchto přípravků není pravidelná a každá položka má jiné náklady na přípravu. Do těchto nákladů jsou zahrnuty například i mzdové náklady, energie, které se musí rozpočítat. Není tedy možné pro externí uživatele určit přesné částky nákladových položek. Následující příklad je tedy sestaven z částek, které poskytla sama účetní jednotka.

Př.: Farmaceutický laborant vyrobil 10 lékařských mastí. Pořizovací cena použitých surovin činila 2 700 Kč a obalové materiály stály 500 Kč.

MD	Zásoby vlastní výroby	D
501 112	3 200 Kč	112 100 2 700 Kč
		112 200 500 Kč

Další náklady související s přípravou jsou vzhledem k jejich nepatrné hodnotě rozpuštěny v obchodní marži. Jedná se například o mzdové náklady a energie.

Poznámka: Lékárna si zvolila postup tvorby analytiky nákladového účtu 501 tak, aby z analytické části bylo zřejmé, že se jedná o spotřebu materiálu.

4.8 Vyskladnění a prodej zásob

Při vyskladňování zásob se lékárna rozhodla používat oceňovací metodu FIFO. Vyskladňují se nejdříve léky, které byly nakoupeny jako první. Tím se zamezí vzniku případných ztrát kvůli prošlé spotřební lhůtě.

Aplikace metody FIFO zjednodušuje účetní jednotce její ekonomickou činnost. Systém oceňování zásob je usnadněn sledováním skutečných pořizovacích cen a problém se vznikem cenových odchylek a jejich rozpouštěním nemusí lékárna řešit.

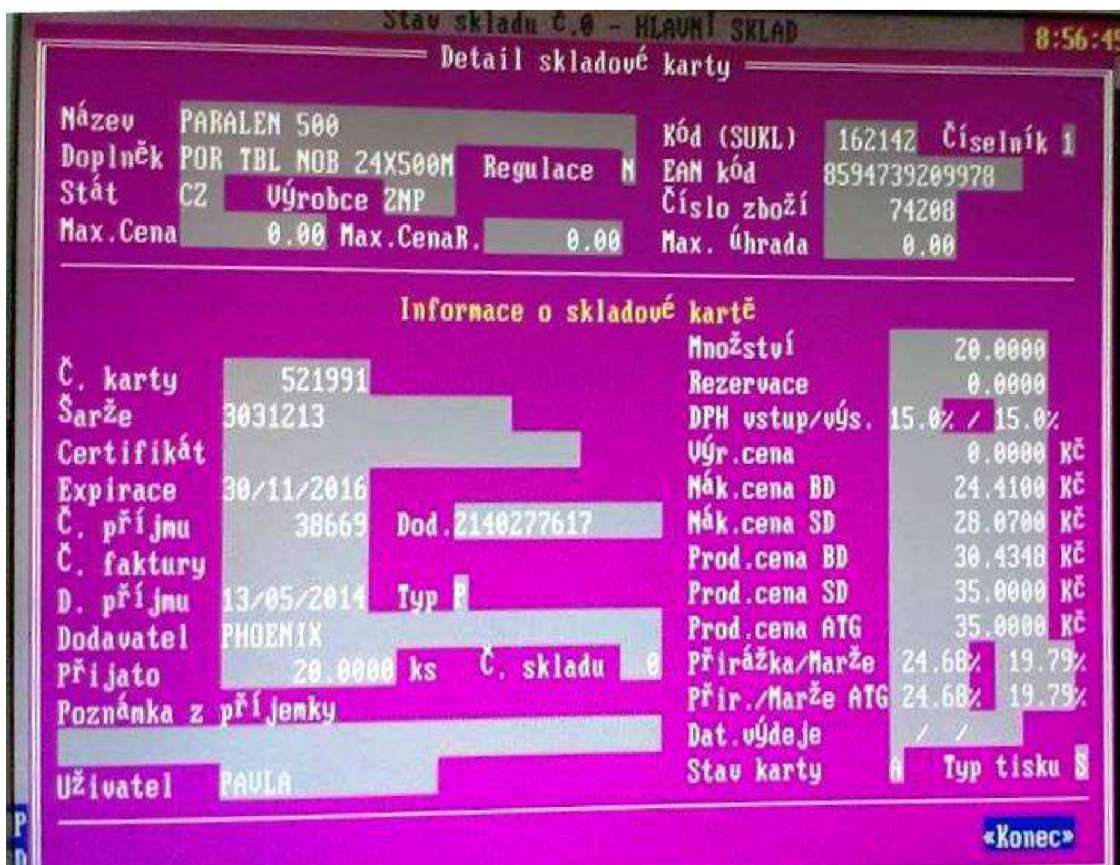
Př.: Ukázka vyskladnění a naskladnění doplňkového sortimentu BIODERMA SEBIUM H2O

Datum	Typ pohybu	Množství v ks	Cena za ks	Cena celkem	Poznámka
17.5.	příjem	5	375 Kč	1875 Kč	
20.5.	výdej	2	375 Kč	750 Kč	
11.6.	výdej	1	375 Kč	375 Kč	
13.6.	příjem	8	352 Kč	2 816 Kč	lékárna si zajistila dodávku zboží od nového a lacinějšího dodavatele
20.6.	výdej	3	375 Kč / 352 Kč	1 102 Kč	$(2 * 375) + (1 * 352) = 1 102$ Kč
2.7.	výdej	1	352 Kč	352 Kč	zde lékárna vyskladňuje doplňkový sortiment v hodnotě 352 Kč, poslední kus zboží za 375 Kč vyskladnila 20.6

Př.: Ukázka vyskladnění a naskladnění léku PARALEN

Datum	Typ pohybu	Množství v ks	Cena za ks	Cena celkem	Poznámka
13.5.	příjem	20	28,07 Kč	561,40 Kč	
16.5.	výdej	11	28,07 Kč	308,77 Kč	

Lékárna má dlouhodobou smlouvu s dodavatelem léku paralen. Cena se v průběhu roku nezměnila, a proto představuje mnou vypracovaná tabulka jen krátkou ukázkou jak vyskladnění a naskladnění probíhá. K tomuto příkladu jsem se rozhodla přiložit pro větší představivost ukázkou skladové karty.



Obrázek 4: skladová karta léku paralen

4.8.1 Prodej léků

Problematika prodeje léků s sebou nese určitá specifika. Je nezbytné zjistit, jakou výši prodejní ceny si hradí pacienti sami a jakou výši je ochotna proplatit pojišťovna. Při prodeji jsou léky rozděleny do tří skupin:

- léky plně hrazeny pojišťovnou,
- léky plně hrazeny zákazníkem,
- léky částečně hrazeny pojišťovnou a částečně zákazníkem.

Př.: V tomto příkladu bude znázorněno pouze účtování situace, kdy jsou léky částečně hrazeny pojišťovnou a částečně zákazníkem, který platí hotově. Prodejní cena léků činí 100 Kč.

1. Zaplacení léku:

MD	211 Pokladna	D
	40 Kč	
MD	378 xxx Jiné pohledávky	D
	60 Kč	

MD	604 Tržby za zboží	D
		100 Kč

Na účet 378 xxx je částka sice zaúčtovaná, ale lékárna stále čeká, zda pojišťovna potvrdí, že uhradí podílovou část ceny léku.

2. Proplacení léku pojišťovnou

MD	221 Bankovní účet	D
	60 Kč	

MD	378 xxx Jiné pohledávky	D
		60 Kč

Poznámka: Lékárna vede analytickou evidenci účtu 378 xxx dle lékáren, se kterými má podepsanou smlouvu.

4.8.2 Stanovení obchodní marže

Při stanovování obchodní marže je nesmírně důležité rozdělit léky na dvě skupiny.

1. skupina - Léky hrazené zákazníkem
2. skupina - Léky hrazené pojišťovnou

U první skupiny je stanovení marže zcela v rukou lékáren. Ty si mohou uplatnit libovolnou obchodní přírážku. Vše je regulováno pouze konkurenčními cenami neboli

„neviditelnou rukou trhu“. To je důvodem, proč se zákazníci setkávají s různými cenami stejných léků v lékárnách.

Druhá skupina je nejen omezená konkurenčními cenami, ale v potaz se musí brát i cenový předpis stanovený Ministerstvem zdravotnictví. Tento předpis stanovuje maximální výši cenové přírážky u jednotlivých pásem léků.

Tabulka 6: Cenový předpis stanovený Ministerstvem zdravotnictví (Zdroj: SÚKL)

Pásma	Základ od (v Kč)	Základ do (v Kč)	Sazba	Nápočet (v Kč)
1	0,00	150,00	37 %	0,00
2	150,01	300,00	33 %	6,00
3	300,01	500,00	24 %	33,00
4	500,01	1 000,00	20 %	53,00
5	1 000,01	2 500,00	17 %	83,00
6	2 500,01	5 000,00	14 %	158,00
7	5 000,01	10 000,00	6 %	558,00
8	10 000,01	9 999 999,00	4 %	758,00

Ceník je rozdělen do 8 pásem. Rozdělení je stanoveno odlišným základem ceny léků. Jednotlivým pásmům je přidělena sazba ukazující v procentech maximálně možnou výši obchodní marže. Z předpisu lze vyčíst, že u nejlacinějších léků je možné stanovit nejvyšší obchodní marži. Marže je následně dělena mezi samotnou lékárnou a její distributory. Toto dělení probíhá dle počtu objednávek za měsíc a doby splatnosti faktury. Čím větší je počet objednávek a čím kratší je doba splatnosti, tím větší část marže připadne lékárně.

4.9 Inventarizace

Lékárna Phoenix provádí inventarizaci jedenkrát ročně na konci každého účetního období.

Jde tedy o inventarizaci řádnou. Ke zjištění konečného účetního stavu je základem výstup programu PHARMIS, se kterým se porovnávají výsledky fyzické inventury.

V programu pověřeni pracovníci nejdříve uzavrou všechny sklady a případy příjmu a výdeje. Dále se věnují fyzické inventuře, při které postupně kontrolují veškeré naskladněné zásoby. Během probíhající inventury se také kontrolují šarže a doba použitelnosti jednotlivých položek zásob. Výsledky fyzické inventury se následně porovnají s konečnými zůstatky skladu zaúčtovanými ke dni závěrky. Případné inventarizační rozdíly účetní jednotka zaúčtuje do příslušných nákladových či výnosových účtů a z výsledků vyvodí závěry, zaměří se na odstranění problémů rozdílné inventarizace.

Lékárna má stanovená velice přísná pravidla týkající se zásob. Objednávky probíhají na základě nutnosti doplnění potřebného množství zboží. Vyskladňované zásoby se řídí metodou FIFO, tudíž je zamezeno i větším ztrátám díky prošlé spotřební lhůtě. Pokud se tedy při inventarizaci lékárna setká s rozdílem způsobeným prošlou spotřební lhůtou, jde o případ ztráty do normy. Manko se tedy eviduje do nákladového účtu 504-*Spotřeba zboží*.

4.10 Škody

Díky nahodilým událostem jako jsou přírodní katastrofy, požáry, prasklé vodovodní potrubí může dojít k znehodnocení léků a doplňkového sortimentu. Nejen nahodilé události ale i neopatrné zacházení a nepozornost může způsobit v lékárně nežádoucí škody. V takovém případě se účtují škody 545 xxx - Manka a škody.

Jedná-li se o pojistnou událost a náhrada škody je likvidní pojišťovnou, je to škoda daňově uznatelná a po přiznání náhrady škody pojišťovnou se zaúčtuje na stranu Má dáti na účet 378 - *Jiné pohledávky* a na stranu Dal na účet 688 - *Ostatní mimořádné výnosy*.

5 SROVNÁNÍ OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ

Aby mohlo dojít ke srovnání dvou různých standardů, je nezbytné uvést konkrétní příklad z obou z nich. V předchozí kapitole je popsán případ použití oceňovacích metod podle české účetní legislativy. U řešené problematiky jsou také ukázkové příklady, vzaté z poskytnutých údajů lékárny Phoenix. Pro splnění cíle kapitoly je tedy ještě nutné uvést konkrétní příklad oceňování zásob dle mezinárodních standardů. Ukázkové příklady opět vykonstruji z faktických údajů o zásobách, které byla spolupracující firma ochotna poskytnout, a které byly použity v předchozích příkladech. Následně po splnění dílčího cíle porovnam výsledky mé práce. Pokud budou zjištěny rozdíly, poukáži na jejich vliv na hospodářský výsledek účetní jednotky.

5.1 Oceňování zásob dle mezinárodních standardů

Při oceňování zásob budu vycházet ze standardu IAS 2- Zásoby, který byl jedním z prvních přijatých standardů. Účetní jednotky by zásoby podle IAS- 2 oceňovala dle zásady *LowerofCostorMarket*, což znamená, že základem pro oceňování je pořizovací cena nepřevyšující čistou realizovatelnou hodnotu. Je důležité vědět, že standard IAS-2 zakazuje přecenění zásob na fair value směrem nahoru.

5.1.1 Oceňování zásob při pořízení

Tak jak i při oceňování dle české účetní legislativy, tak i u mezinárodních standardů platí, že součástí pořizovací ceny jsou i náklady na pořízení. Standardem jsou vymezeny náklady jako dovozní cla, nevratné daně, náklady na přepravu a manipulaci a další.

Př.: Za měsíc leden roku 2013 přijala účetní jednotka zásoby v celkové hodnotě 3 774 800Kč. Skutečná cena pořízení činila 3 714 800Kč. Náklady na dopravu činily 25 000Kč a za poštovné a balné lékárna zaplatila 5 000Kč.

Řešení:

Pořizovací cena= cena pořízení + náklady vynaložené na pořízení zboží

$$= 3\,714\,800 + (25\,000 + 5\,000) = \mathbf{3\,744\,800\,Kč}$$

SROVNÁNÍ: V případě pořízení nakupovaných zásob, nejsou patrné rozdíly mezi standardy. Jak v české účetní legislativě tak i v mezinárodních standardech je cena pořízení zásob lékárny složena z ceny pořízení a s nákladů vynaložených na pořízení. Nelze tedy říct, že by použití standardu IAS- 2 Zásoby v tomto případě změnilo nějak výsledek hospodaření účetní jednotky.

5.1.2 Oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány pomocí nákladů, jež se přímo vztahují k jednotkám produkce. Do nákladu jsou zahrnuty přímé náklady a rozvržená fixní a variabilní výrobní režie. Pokud je součástí oceňování i fixní režie je tento jev nazván jako metoda plných nákladů. V praxi je však využívána metoda přímých nákladů, která zahrnuje pouze přímý materiál, přímé mzdy a variabilní režijní náklady. Nezahrnuté fixní náklady jsou pak účtovány jako náklady období.

Př.: Farmaceutický laborant vyrobil 10 lékařských mastí. Pořizovací cena použitých surovin činila 2 700 Kč a obalové materiály stály 500 Kč. Fixní režie činila 950Kč a variabilní režie činila 100 Kč.

Řešení:

$$\text{ocenění vlastní výroby} = 2\,700\,Kč + 500\,Kč + 100\,Kč = \mathbf{3\,300\,Kč}$$

SROVNÁNÍ: V tomto případě je ocenění vlastní výroby vyšší než při oceňování lékárny v praxi. Důvodem je, že účetní jednotka se rozhodla nepatrnou variabilní režii zahrnout až do obchodní marže. Není vyloučené, že by se tak rozhodla i v případě použití standardu IAS, proto nelze říct, že by existovaly velké rozdíly v účetních standardech a jejich vliv na hospodářský výsledek by byl opět zanedbatelný.

5.1.3 Oceňování zásob při vyskladnění

Problematiku oceňování zásob při vyskladnění lze řešit třemi možnými způsoby

- metodou individuálního ocenění, metodou FIFO a váženým aritmetickým průměrem.

- **Metoda individuálního**- ocenění se používá v případě oceňování zásob, které nejsou lehce zaměnitelné (například umělecká díla). Lze je také využít u konkrétní zakázky. Principem této metody je přiřazení skutečných nákladů spojené s pořízením. Jelikož účetní jednotka objednává větší množství léků, které lze občas zaměnit za jiný druh se stejnými účinky, není tato metoda vhodnou volbou při oceňování v lékárně.
- **Vážený aritmetický průměr** - jak již jednou bylo zmíněno v teoretických východiscích, pravidlem účetní jednotky je společná evidence stejného druhu zásob. Na základě toho se cena jednotlivé položky zásob vypočítá pomocí metody váženého aritmetického průměru, jehož základnou jsou výše pořizovacích cen. Zmíněný způsob oceňování je možné spočítat vždy po každé nové dodávce, nebo za určitý interval. Lékařna na svůj sklad objednává nespočet různých léků a doplňkového sortimentu, bylo by tedy nepraktické a administrativně náročné používat tuto metodu.
- **Metoda FIFO** - metoda first in first out zajišťuje vyskladnění nejstarší dodávky jako první. Při oceňování vyskladňovaných zásob se bere v potaz cena nejstarší dodávky na skladě. Tato cena se bere v úvahu až do úplného vyčerpání dodávky s nejstarším datem.

Metoda první na sklad, první ze skladu pomáhá účetní jednotce při kontrole spotřební lhůty. Díky tomu nedochází k případům, kdy jsou vyskladněny novější zásoby a starší položky zásob leží na skladě a jejich spotřební doba je dávno prošlá.

Pro ukázkou metody FIFO opět použijí příklad s doplňkovým sortimentem BIODERMA SEBIUM H2O

Př.: Ukázka vyskladnění a naskladnění doplňkového sortimentu BIODERMA SEBIUM H2O

Datum	Typ pohybu	Množství v ks	Cena za ks	Cena celkem	Poznámka
17.5.	příjem	5	375 Kč	1875 Kč	
20.5.	výdej	2	375 Kč	750 Kč	
11.6.	výdej	1	375 Kč	375 Kč	
13.6.	příjem	8	352 Kč	2 816 Kč	lékárna si zajistila dodávku zboží od nového a lacinějšího dodavatele
20.6.	výdej	3	375 Kč / 352 Kč	1 102 Kč	$(2 * 375) + (1 * 352) = 1 102$ Kč
2.7.	výdej	1	352 Kč	352 Kč	zde lékárna vyskladňuje doplňkový sortiment v hodnotě 352 Kč, poslední kus zboží za 375 Kč vyskladnila 20.6

SROVNÁNÍ: V případě oceňovacích metod při vyskladňování položek zásob dle IAS-2 by lékárna zvolila stejnou metodu, jakou se řídí doteď. Metoda FIFO je pro účetní jednotku nejpraktičtější volbou. Tato metoda pomáhá lékárně hlídat spotřební lhůtu, díky tomu nedochází ke zbytečným ztrátám vzniklých z nepozornosti. Nevýhodou zvolené oceňovací metody však je, že i když jsou zásoby oceněny cenou z doby pořízení, v době vyskladnění cena zachycená v nákladech nemusí být nejaktuálnější podle cen na trhu. I přes to by lékárna opět zvolila metodu FIFO, tudíž by hospodářský výsledek nebyl pozměněn.

5.2 Celkové srovnání a shrnutí

Farmaceutický obor a jeho zásoby nepatří mezi žádnou z výjimek, které se musí řídit určitým standardem, jako jsou například biologická aktiva vztahující se k zemědělské

aktivitě (viz IAS 41- Zemědělství). Pokud by se lékárna Phoenix rozhodla přejít z tuzemské účetní legislativy na mezinárodní standardy, své zásoby by oceňovala dle standardu IAS 2- Zásoby. V české účetní legislativě hraje podstatnou roli v oceňování pořizovací cena a náklady spojené s pořízením. V případě vyskladňování zásob je oceňování postaveno na základě metody FIFO. Stejně metody však nabízí také standard IAS 2- Zásoby. Po diskuzi s vedením lékárny a jejich hlavní účetní jsem došla k závěru, že by účetní jednotka své metody neměnila, i kdyby přecházela na mezinárodní standardy. Díky použití stejných metod nevznikají v porovnání těchto dvou standardů velké rozdíly. Není tedy podstatné, podle kterého účetního standardu se účetní jednotka řídí, k velkým změnám ve výsledku hospodaření by nedošlo. Svůj finanční stav může ovlivnit pouze samotné hospodaření lékárny - to jak bude konkurenceschopná na trhu, péčí o stávající zákazníky a metody k přivedení nových zákazníků. V neposlední řadě by si měla udržet dosavadní kvalitu i dostačující kvantitu nabízeného zboží.

6 DOPORUČENÍ A VLASTNÍ NÁVRHY

V mé práci jsem zkoumala existenci rozdílů a jejich vliv na výsledek hospodaření mezi danými standardy. Po podrobné analýze jsem došla k závěru, že zásadní rozdíly mezi nimi neexistují. Pokud by se ale tyto malé odchylky nahromadily, je možné, že vznikne výraznější rozdíl ve výsledku hospodaření.

Příkladem můžou být náhradní díly, které jsou podle ČÚL zahrnuty do zásob, ale IFRS je řadí do samostatného předpisu IAS 16. Pokud by účetní jednotka disponovala s větším množstvím náhradních dílů zařazených mezi zásoby, tak taková položka by vykazovala vysokou likvidnost. Dle mého názoru by pro účetní jednotku bylo příznivější, kdyby se v tomto případě přiklonila k IFRS. Zásoby by sice nevykazovali tak vysokou likvidnost, ale vypovídací schopnost rozvahových položek by byla přesnější a firma by věděla, jak si opravdu stojí.

Další rozdíl můžeme sledovat v problematice fixních a variabilních nákladů. V České republice se zásoby oceňují bez ohledu na možnosti výrobní kapacity. Tato skutečnost může v obdobích s nižší produkcí zkreslit hospodářský výsledek. Aby k tomuto nedocházelo, navrhuji následující úpravu: do výrobní režie rozpustit pouze náklady, které odpovídají momentálnímu stavu firmy, tím se zabrání nadhodnocení zásob (viz. Zásada opatrnosti).

Dle mého názoru klade standard IFRS větší nároky na zpracování veškerých údajů v účetnictví a tím poskytuje aktuálnější informace o hospodaření účetní jednotky. Bylo by tedy vhodné, aby si ČÚL osvojila některé ze zásad, na kterých je založeno IFRS.

Doporučení pro lékárnu:

Při spolupráci s účetní jednotkou vybrané lékárny jsem zjistila, že kontrola zásob z pohledu nákupu, obrátky, expirační doby je v pořádku, nedochází ke zbytečným ztrátám z důvodů prošlé expirační lhůty. Ale tato kontrola není nikde přesně stanovená, nejsou vytvořené vnitropodnikové směrnice, které by byly závazné pro všechny stávající i budoucí lékárny dané společnosti. Na základě tohoto zjištění bych

doporučovala takové směrnice vypracovat a předat ke schválení účetní jednotce i jednatelům společnosti a nadále se jimi vždy řídit.

Při vznesení mých požadavků na skladové údaje velmi složitě hledaly pracovnice lékárny patřičné podklady jako je například inventura obrátkovosti, skladové karty, přehledná sestava dle jednotlivých cen každého výrobku atd. V této vybrané společnosti neexistuje zpětná kontrola párování dodacích listů a faktur. Může se stát, že nedojde daňový doklad nebo naopak není naskladněno zboží, které již firma dle faktury nakoupila. Tím samozřejmě vzniknou výrazné inventarizační rozdíly. Navrhuji, aby firma zakoupila kvalitní software, který umožní důslednou kontrolu, jehož výstupy jsou naprosto přehledné. Zobrazují pohled, jak datumový, tak položkový, pohled podle dodavatelů a další kritéria. Nový program by měl být schopný tvořit grafické znázornění výše uvedených bodů. Investice do nového softwaru by se mohla zdát zbytečná a neekonomická, ale v každém případě by zlepšila orientaci v celém širokém sortimentu. Následné zaškolení zaměstnanců by vedlo k efektivnějšímu a rychlejšímu zpracování dokladů.

7 ZÁVĚR

Hlavním cílem mé bakalářské práce byla komparace oceňování zásob dle české účetní legislativy a mezinárodních standardů. V případě vzniklých rozdílů pak poukázat na to, jak zjištěné odlišnosti ovlivňují hospodářský výsledek účetní jednotky a navrhnout doporučení na zlepšení stávající situace.

Pro splnění hlavního cíle mé práce bylo nutné vypracovat dílčí cíle. Jelikož mnou vybraná firma působí na území České republiky, svou práci jsem začala popsáním několika důležitých bodů z české účetní legislativy jako například vymezení pojmu účetnictví, druhy účetnictví, účetní zásady a další. Po seznámení se s obecnými pojmy v účetnictví jsem se zaměřila na zásoby, na kterých je postavena celá má práce. Zásoby jsou nepostradatelnou součástí oběžného majetku firem. V mé práci jsem nejdříve vymezila pojem zásoby, dále jsem se zabývala jejich rozdělením, účtováním, oceňováním a dalšími důležitými skutečnostmi, které jsou spojené s kategorií zásob. Rešerši odborné literatury jsem zakončila popsáním zásob podle IFRS, přesněji podle standardu IAS 2- Zásoby. S ohledem na to, že spolupracující firmou je lékárna a její zásoby se neřadí mezi finanční aktiva, nedokončenou výrobu vyplývající ze stavebních smluv ani biologická aktiva vztahující se k zemědělské aktivitě, byl standard IAS 2- Zásoby dostačující pro popsání zvolené problematiky.

Zpracované teoretické poznatky poskytují základ pro tvorbu praktické části, kde byla teoretická východiska aplikována na konkrétní údaje z praxe. Nejdříve jsem popsala zvolenou firmu, která si nepřála zveřejnit svůj pravý název, proto jsem ji přidělila smyšlený název lékárna Phoenix. Firmou poskytnuté údaje mi dopomohly k popsání zásob lékárny, jejich účtování a oceňování. Oceňování zásob jsem provedla podle ČÚL tak, jak to lékárna ve skutečnosti dělá. Následně jsem zjištěné poznatky a metody srovnala s metodami oceňování dle IFRS.

Výsledkem komparace zkoumaných standardů bylo zjištění, že odchylky jsou minimální anebo vůbec žádné. Metody stanovené standardy jsou si natolik blízké, že i při jejich záměně by nedošlo k výrazné změně při stanovení ceny zásob. Tudíž i výsledek hospodaření by nebyl záměnou standardů zřetelně pozměněn.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- (1) STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ, B. KNAPOVÁ a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2012. ISBN 978-80-265-0008-7.
- (2) CHALUPA, R., J. KADLEC a kolektiv. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11 aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-771-3.
- (3) SKÁLOVÁ, J. a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2013*. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4633-3.
- (4) BULLA, M., I. BRYCHTA a kolektiv. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-993-7.
- (5) HAKALOVÁ, J. *Účetnictví podnikatelských subjektů I*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. ISBN 978-80-248-2905-0.
- (6) LÍBAL, T. *Účetnictví - principy a techniky*. 2. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012. ISBN 978-80-86716-78-7.
- (7) ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.
- (8) MÁČE, M. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4574-9.
- (9) LOUŠA, F. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4115-4.
- (10) BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- (11) HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Alfa, 2006. ISBN 80-868-5149-4.
- (12) JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3.vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- (13) MACKENZIE, B., D. COETSEE. *Wiley IFRS 2013 interpretation and application of international financial reporting standards*. 10th ed. New York: Wiley, 2012. ISBN 11-184-1979-0.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Základní rozdělení zásob (Zdroj: vlastní zpracování).....	23
Obrázek 2: Analytické rozdělení pořizovací ceny (Zdroj: 2 ,str. 138)	32
Obrázek 3: organizační struktura lékárny Phoenix	43
Obrázek 4: skladová karta léku paralen	53

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Popis způsobů účtování (Zdroj: 6, str. 154).....	27
Tabulka 2: Účtování způsobem A (Zdroj: vlastní zpracování dle zdroje 3, str. 67).....	28
Tabulka 3: Účtování způsobem B (Zdroj: vlastní zpracování dle zdroje 3, str. 72).....	28
Tabulka 4: Oceňování aktiv a pasiv (Zdroj: 5, str. 56).....	30
Tabulka 5: Příklad způsobu ocenění zásob (Zdroj: 6, str. 149).....	33
Tabulka 6: Cenový předpis stanovený Ministerstvem zdravotnictví (Zdroj: SÚKL)	55

POUŽITÉ ZKRATKY

ČÚL	Česká účetní legislativa
IFRS	Mezinárodní účetní standardy
DPH	Daň z přidané hodnoty
MD	Účetní strana Má dáti
D	Účetní strana Dal

PŘÍLOHY

Příloha č. 1- Seznam Českých účetních standardů

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky

č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“)

- 001** Účty a zásady účtování na účtech
- 002** Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003** Odložená daň
- 004** Rezervy
- 005** Opravné položky
- 006** Kursové rozdíly
- 007** Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008** Operace s cennými papíry a podíly
- 009** Deriváty
- 010** Zvláštní operace s pohledávkami
- 011** Operace s podnikem
- 012** Změny vlastního kapitálu
- 013** Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014** Dlouhodobý finanční majetek
- 015** Zásoby
- 016** Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017** Zúčtovací vztahy
- 018** Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019** Náklady a výnosy
- 020** Konsolidace
- 021** Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022** Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023** Přehled o peněžních tocích

Příloha č. 2- Přehled mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS)

IAS 1	Zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 14	Výkazy segmentů
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kursů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijních plánů
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Zveřejnění ve finančních výkazech bank a podobných finančních institucí
IAS 31	Investice do společných podniků
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní vykazování
IAS 35	Ukončované činnosti
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování

IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Odměny vázané na vlastní kapitál
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti