

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**  
**EKONOMICKÁ FAKULTA**

Katedra účetnictví a financí

---

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Účtování lékárny a vliv regulačních poplatků na existenci malých lékáren**

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor diplomové práce: Bc. Martina Bobková

## **PROHLÁŠENÍ:**

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

Prohlašuji, v souladu s §47 b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejnění své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

České Budějovice, 7. května 2010

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí diplomové práce paní doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za cenné rady, připomínky a celkovou podporu při vytváření této práce.

Dále děkuji paní Vladimíře Bobkové za poskytnuté informace a ochotu se mnou spolupracovat a děkuji také ostatním zaměstnancům lékárny za jejich postřehy.

## Obsah

<b>1.</b>	<b>Úvod</b> .....	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>Literární přehled</b> .....	<b>2</b>
2.1.	Právní úprava .....	2
2.2.	Dlouhodobý majetek.....	2
2.3.	Zásoby .....	6
2.4.	Krátkodobý finanční majetek .....	17
2.5.	Zúčtovací vztahy.....	18
2.6.	Individuální podnikatel.....	21
2.7.	Ukazatele finanční analýzy.....	22
2.8.	Regulační poplatky .....	23
<b>3.</b>	<b>Praktická část</b> .....	<b>27</b>
3.1.	Charakteristika zkoumaného objektu .....	27
3.2.	Analýza .....	28
3.3.	Dlouhodobý majetek.....	29
3.3.1.	Pořízení dlouhodobého majetku .....	29
3.3.2.	Účtování a oceňování .....	29
3.3.3.	Odepisování majetku a jeho likvidace.....	30
3.4.	Zásoby .....	31
3.4.1.	Členění zásob.....	31
3.4.2.	Oceňování zásob.....	32
3.4.3.	Účtování zásob .....	35
3.4.4.	Analytická evidence .....	35
3.4.5.	Reklamace .....	36
3.4.6.	Inventarizace.....	36
3.4.7.	Prodej léků.....	38
3.4.8.	Poskytnuté provozní zálohy.....	39
3.4.9.	Škody .....	39
3.5.	Krátkodobý finanční majetek .....	40
3.5.1.	Pokladna a ceniny .....	40
3.5.2.	Bankovní účet a krátkodobý bankovní úvěr .....	41
3.6.	Zúčtovací vztahy.....	42
3.6.1.	Pohledávky a závazky z obchodních vztahů .....	42
3.6.2.	Pohledávky a závazky ke státu .....	42
3.6.3.	Pohledávky a závazky k zaměstnancům.....	43
3.7.	Individuální podnikatel.....	44
3.8.	Finanční analýza .....	45
3.8.1.	Obraty zásob .....	45
3.8.2.	Likvidita.....	46
3.9.	Regulační poplatky .....	49
3.9.1.	Forma úhrad regulačních poplatků .....	50
3.9.2.	Soudní spory .....	50
3.10.	Vliv regulačních poplatků na cash flow lékáren .....	53
3.10.1.	Rok 2008.....	54
3.10.2.	Rok 2009.....	57
<b>4.</b>	<b>Závěr</b> .....	<b>60</b>
<b>5.</b>	<b>Resume</b> .....	<b>64</b>
<b>6.</b>	<b>Seznam literatury</b> .....	<b>65</b>
<b>7.</b>	<b>Přílohy</b> .....	<b>67</b>

# 1. Úvod

V dnešním světě je užívání léků, ať už z jakéhokoliv důvodu, velmi rozšířené. Lékárny musí být schopny uspokojit všechny druhy zákazníků. Jak pacienty, kteří mají léky na předpis od lékaře, tak i konzumní spotřebitele vitamínů či jiných volně prodejných a zdraví prospěšných preparátů. Lékárny se musí postarat o to, aby byly vždy dobře zásobeny a připraveny na jakoukoliv poptávku.

Každý den řeší otázku, zda je množství zásob dostačující pro uspokojení poptávky nebo zda není dokonce přehnané. Často také čelí problémům vyvstávajících ze složité tvorby cen, která je neustále aktualizována.

V posledních dvou letech je činnost lékáren zásadně ovlivněna zavedením regulačních poplatků. Samotné uzákonění poplatků by jistě samo o sobě nebudilo až tak velkou pozornost. Hlavním problémem je proplácení regulačních poplatků krajskými lékárnami, které jsou dotovány kraji. Soukromé lékárny tomuto chování nemohou konkurovat a jsou tak stavěny do nelehké konkurenční pozice.

Hlavním cílem této diplomové práce je tedy představit komplexní účtování lékárny a vystihnout specifika, která se při účtování objevují. Prodej léků jako podstata podnikání v sobě zahrnuje manipulaci s obrovským množstvím léčiva, a proto jsem se ve své práci zabývala také výpočtem a hodnocením ukazatelů aktivity a likvidity v čase.

Druhým cílem této práce je poukázat na nelehkou situaci lékáren, která je způsobená nerovným chováním krajských lékáren dotovaných krajem.

## **2. Literární přehled**

### **2.1. Právní úprava**

Účetnictví je upravováno soustavou zákonů a norem. Základním předpisem, který upravuje účetnictví podnikatelů v ČR, je zákon 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále od roku 2003 vstoupily v platnost prováděcí vyhlášky Ministerstva financí, které upravují vybrané oblasti účetnictví pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Velmi důležitým předpisem je také vyhláška č. 500/2002 Sb., která se týká podnikatelských subjektů. Další předpisy, které účetní jednotky musí v praxi využívat, jsou obchodní zákoník, daňové zákony, zákon o cenných papírech, zákon o cestovních náhradách aj.

### **2.2. Dlouhodobý majetek**

Dlouhodobý majetek, tedy majetek účetní třídy 0, můžeme dělit do tří skupin. Jejich obsahové vymezení je uvedeno ve vyhlášce 500/2002 Sb. Těmito skupinami jsou:

- Dlouhodobý majetek nehmotný
- Dlouhodobý majetek hmotný
- Dlouhodobý majetek finanční

Jak se uvádí ve vyhlášce 500/2002 Sb. do dlouhodobého nehmotného majetku zařazujeme zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, povinně však od částky 60 000 Kč. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Za dlouhodobý nehmotný majetek se také považuje technické zhodnocení od částky stanovené zákonem o daních z příjmů.

Do skupiny dlouhodobého majetku hmotného řadíme pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud tedy nejsou zbožím. Stavby, také bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí povinně od částky 40 000 Kč (což je částka stanovená pro odpisované hmotné věci zákonem o daních

z příjmů), pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek, také bez ohledu na výši ocenění.

Jak uvádí Ryneš (2009) dlouhodobý finanční majetek je majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace a splatnosti přesahuje 12 měsíců. Do tohoto majetku zahrnujeme majetkové účasti, ty představují cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím či podstatným vlivem. Dále sem patří realizované cenné papíry a podíly a také dlužné cenné papíry držené do splatnosti, pokud splatnost přesahuje horizont 12 měsíců od data pořízení.

### **2.2.1. Pořízení dlouhodobého majetku a jeho oceňování**

Dle Ryneše (2009) je proces pořízení dlouhodobého majetku zachycován na účtech 041- Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, 042- Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a na účtu 043- Pořízení dlouhodobého finančního majetku. Tyto účty mají charakter účtů kalkulačních a sledují se na nich jednotlivé položky pořizovacích cen do doby převedení dokončených investic do užívání. Dlouhodobý majetek můžeme pořídit různými způsoby. Mezi nejčastější patří:

- Koupě (dodavatelský způsob pořízení)
- Vytvoření vlastní činností
- Bezúplatné nabytí (darem)
- Vklad společníka
- Převedení do užívání z osobního vlastnictví

Podle způsobu pořízení se odvíjí stanovení pořizovací ceny dlouhodobého majetku, ve které je následně majetek zanesen do účetnictví.

Dlouhodobý majetek můžeme oceňovat pomocí více způsobů, ale hlavními jsou:

- Pořizovací cena
- Reprodukční pořizovací cena
- Vlastní náklady

Jak uvádí Ryneš (2009) pořizovací cenou se oceňuje nakoupený dlouhodobý hmotný majetek. Pořizovací cenou dlouhodobého majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Do pořizovací ceny se zahrnují fakturační ceny nakoupeného majetku a ve smyslu cenových přepisů také clo, spotřební daň a u neplátců daně z přidané hodnoty také DPH, popř. u plátců DPH také daň z přidané hodnoty, kterou není možno ze zákona o DPH nárokovat na vstupu.

Reprodukční pořizovací cena se používá k ocenění dlouhodobého majetku nabytého darováním, nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného, vkladu, vytvořeného vlastní činností, pokud je nižší než vynaložené vlastní náklady, pokud nelze zjistit vlastní náklady. Dle Ryneše (2009) se reprodukční pořizovací cena použije také tehdy, pokud je majetek pořízen ve vlastní režii a pokud je tato cena nižší než vlastní náklady. Tímto způsobem ocenění se realizuje zásada opatrnosti při oceňování a vykazování hospodářského výsledku. Náklady převyšující reprodukční pořizovací cenu zůstávají v nákladech a jsou daňově uznávány.

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, pokud jsou náklady nižší než reprodukční pořizovací cena. Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady a podíl nepřímých nákladů.

### **2.2.2. Opatření a odpisování dlouhodobého majetku**

Některý dlouhodobý majetek v podniku podléhá v důsledku času opotřebení a dochází u něj k postupnému přenášení jeho hodnoty do hodnoty nových výrobků či jiných výkonů. Toto opotřebení může být jak fyzické (v důsledku užívání) tak také morální (v důsledku zaostávání po technické stránce a ztrácí svou hodnotu). Aby se vyjádřila hodnota tohoto opotřebení a dodržel účetní princip věrného zobrazování skutečnosti, stanovuje vyhláška 500/2002 Sb. povinnost odepisování dlouhodobého majetku.

Protože některý dlouhodobý majetek nepodléhá opotřebení, ale jeho hodnota se může dokonce postupem času zvyšovat, dělíme dlouhodobý hmotný majetek na odpisovaný a neopisovaný.



Jak uvádí Ryneš (2009) nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odepisuje nepřímým způsobem formou oprávek na podkladě odpisového plánu. Tento plán si podnik stanoví pro jednotlivé předměty, popř. skupiny předmětů v závislosti na způsobu jejich využití a kalkulačních metodách, např. odpis podle výkonu nebo času.

Zvolený postup a sazby při odepisování v účetnictví musí být popsány na inventární kartě dlouhodobého majetku společně s daňovými odpisy a ostatními identifikačními údaji. Malým a středním podnikům, které nepodléhají auditu a pro účely cenové kalkulace svých výrobků nepotřebují znát ekonomické odpisy dlouhodobého majetku, lze doporučit těsnější sepětí účetních a daňových odpisů. Povinnost vytvářet odpisový plán a odpisovat platí také pro drobný dlouhodobý majetek. Účetní předpisy v zásadě neumožňují jeho jednorázový odpis do nákladů.

### **2.2.3. Vyřazení dlouhodobého majetku**

Jak uvádí Ryneš (2006), vyřazení majetku se děje v zásadě následujícími způsoby:

- Likvidací (dobrovolnou po skončení doby odepisování či užívání, dobrovolnou před skončením doby odepisování, v důsledku škod, v důsledku mank)
- Prodejem
- Darováním
- Vkladem do základního kapitálu jiného subjektu
- Bezúplatným převodem podle právních předpisů
- Přeřazením z obchodního majetku do osobního užívání u individuálního podnikatele

Při vyřazení dlouhodobého majetku některým z výše uvedených důvodů se zůstatková účetní hodnota vyúčtuje na vrub nákladů. Příslušný nákladový účet závisí na důvodu vyřazení.

## 2.3. Zásoby

Jak uvádí Kochová (2007), zásoby tvoří významnou část majetku především u účetních jednotek, které se zabývají výrobou a obchodem. U takových podnikatelských subjektů je v zásobách vázána významná část provozního kapitálu. Dle zákona o účetnictví je základní charakteristikou rozvahové položky zásoby jejich jednorázová spotřeba v průběhu výrobního procesu. Štohl a Klička (2005) dále uvádí, že zásoby patří mezi oběžný majetek, pro který je charakteristická jednorázová spotřeba a přeměna v jinou majetkovou složku.

Kochová (2007) dále píše, že zásoby řeší časový a místní nesoulad mezi výrobou a spotřebou a kapacitní nesoulad navazujících výrobních a dopravních systémů. Zásoby tedy tvoří velmi důležitou část majetku, se kterou podnikatelský subjekt disponuje. Jejich optimální velikost zajišťuje úspěch obchodní, výrobní a podnikatelské činnosti. Velikost zásob závisí na velikosti podniku, kruhu a rozsahu jeho činnosti.

### 2.3.1. Členění zásob

Všechny zásoby jsou uvedeny v účtové osnově v rámci 1. účtové třídy. Dle vyhlášky 500/2002 Sb. členíme zásoby na:

- Materiál
- Nedokončená výroba a polotovary
- Výrobky
- Zvířata
- Zboží
- Poskytnuté zálohy na zásoby

Kochová (2007) uvádí, že zásoby je možno sledovat i na základě jiných kritérií. Z hlediska základní potřeby je možno je členit na:

- Běžné
- Sezónní

- Pojistné

Běžné zásoby jsou ty, které zajišťují běžnou činnost podnikatelského subjektu. Za sezónní považujeme zásoby, které zajišťují a vykrývají sezónní výkyvy v činnosti podnikatelského subjektu. A pojistné zásoby jsou pojistkou podnikatelského subjektu v případě výjimečných situací, jako jsou například nedodání zásob z příčiny živelní katastrofy, nehody apod.

Kochová (2007) dále uvádí, že z titulu pohledu na výrobní, resp. reprodukční proces podnikatelských subjektů je možné zásoby dělit na:

- Zásoby určené pro výrobní spotřebu
- Zásoby vnitropodnikové

Zásoby určené pro výrobní spotřebu představují materiál a suroviny. Zásobami vnitropodnikovými jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky určené k prodeji.

### **2.3.2. Oceňování zásob**

U zásob musíme rozlišovat oceňování zásob při pořízení a oceňování zásob při výdeji ze skladu. České účetní standardy stanovují, že se zásoby při pořízení oceňují pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady.

#### **2.3.2.1. Metody oceňování zásob při pořízení**

Nakoupené zásoby oceňujeme ve skutečných pořizovacích cenách, včetně přírážek a srážek plus náklady s pořízením související, jako je například přeprava, provize, clo, pojistné aj. Náklady, které to této skupiny nelze zařadit, jsou například penále, náklady na školení pracovníků či úroky

Zásoby vytvořené vlastní činností se ocení ve vlastních nákladech, jimiž se rozumí přímé náklady na ně vynaložené, popř. i část nepřímých nákladů, které se k této činnosti vztahují.

Zásoby pořízené bezplatně či nalezené se oceňují na základě odborného odhadu jejich užitné hodnoty.

### **2.3.2.2. Metody oceňování zásob při vyskladňování**

U oceňování zásob při vyskladnění nastává problém, jak ocenit stejný druh nakoupených zásob pořízený za různé ceny. Proto účetní předpisy umožňují použít u stejného druhu zboží následující způsoby ocenění:

Metoda FIFO – „first in, first out“, jde oceňování vyskladňovaných položek cenou, která byla dosažena při pořízení nejstarší skladované zásoby. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu. Při použití této metody je nutná pomocná evidence. Opačnou metodou je pak metoda LIFO – „last in, last out.“ U nás se však tato metoda nesmí používat.

Metoda průměrných cen – cena při úbytku se stanoví jako vážený aritmetický průměr z pořizovacích cen. Průměr pak může být buď to proměnlivý (počítá se při každém výdeji) nebo periodický (počítá se za určité období, jehož délku si stanoví účetní jednotka sama, ale nesmí překročit dobu 1 měsíce).

Pevná cena – jak má být tato cena stanovena, není upraveno žádným předpisem. Proto je nutno se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Obvykle se vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen.

Individuální cena – v této ceně se eviduje jak nákup dané zásoby, tak i její výdej. V praxi se tento způsob ocenění používá velmi výjimečně, protože je nákladný. Spíše se používá jen u drahých či objemově velkých druhů zásob.

### **2.3.3. Účtování o zásobách**

České účetní standardy umožňují účtovat o pořízení a úbytku zásob dvěma různými způsoby, které jsou označeny jak způsob A a B.

### **2.3.3.1. Účtování způsobem A**

Jak uvádí Louša (2007), jsou při tomto způsobu prováděny souběžné zápisy na skladové evidenci, to znamená na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence musí být vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění. České účetní standardy dále uvádí, že v průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob zaúčtují na vrub příslušného účtu pořízení zboží účtové skupiny 13-Zboží se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3. Prodej zboží se účtuje běžně na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50-Spotřebované nákupy.

### **2.3.3.2. Účtování způsobem B**

Při účtování způsobem B musí být hlavně, jak Louša (2007) píše, během roku vedena skladová evidence, ale v účetnictví se účtuje nákup přímo do nákladů. Z čehož vyplývá, že se nepoužívá účet 111 – Pořízení materiálu ani účet 131 – Pořízení zboží. Na účtech zásob se pak účtuje pouze koncem účetního období při uzávěrce účetních knih. Tím, že jsou pořizované zásoby při způsobu B účtovány přímo do prodeje, vzniká několik problémů. V okamžiku nákupu nemůže být leckdy známo, jak bude nakupovaný materiál použit, zda jako přímý nebo jako režijní, dále na jakou zakázku či pro jaké středisko bude použit. Tím, že při vedení evidence zásob způsobem B neúčtujeme v průběhu roku o skladovaných zásobách, nemáme možnost vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním odpovídajícího závazku. Způsob B je tedy vhodný pro úzký okruh účetních jednotek a to takových, u kterých jsou náklady na spotřebu zboží jen zanedbatelnou položkou.

### **2.3.4. Analytická evidence zásob**

Dle Kochové (2007) se analytická evidence zásob vede podle druhů či skupin zásob na skladních kartách či v datových souborech počítače. U zásob v maloobchodní činnosti alespoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení. Analytické účty jednotlivých druhů či skupin zásob slouží k jejich identifikaci a obsahují zejména označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění a údaje o množství. Jak dále uvádí Štohl (2003) na syntetických účtech musí být účtováno o zásobách zásadně

v pořizovacích cenách. V analytické evidenci umožňují postupy účtování účetním jednotkám účtovat různým způsobem, který nejlépe vyhovuje konkrétním podmínkám. Kovanicová (1998) ještě uvádí, že zásoby v analytické evidenci lze účtovat také podle potřeb finančního řízení podniku. Tedy z hlediska struktury zásob, jejich likvidity apod.

### **2.3.5. Inventarizace zásob**

V hospodářské praxi, jak píše Kochová (2007), vznikají často rozdíly mezi skutečností a účetními zápisy, kterými se zobrazuje v účetnictví skutečný pohyb majetku a závazků, a tedy i zásob. Jedním z důvodů vzniku takových rozdílů jsou přirozené vlastnosti surovin, materiálu, nedokončených výrobků a zboží, které se rozprašují, vysychají apod. a ztrácejí tak svůj objem a kvalitu. Z uvedeného tedy vyplývá, že účetnictví nemůže věrně zobrazovat skutečnost tak, jak to ukládá Zákon o účetnictví, pokud se stav zásob neověří inventarizací. Inventarizace majetku a závazků – tedy i zásob, je proto významnou součástí účetních prací, jakož i důležitým nástrojem vnitřních kontrolních systémů účetních jednotek. Louša (2007) uvádí, že inventarizace jsou velmi důležitou součástí účetnictví a bez jejich řádného provedení není možné považovat účetnictví za průkazné. Pomocí inventury jsou zajišťovány a v inventurních soupisech zachycovány skutečné stavy majetku a závazků. Dle Zákona o účetnictví je inventarizace proces, během něhož jsou porovnávány výsledky fyzického zjišťování stavu majetku závazků zachycené v inventurních soupisech s účetním stavem, prověřována správnost ocenění zjištěného stavu a posuzováno, zda neexistují nebezpečí předvídatelného rizika či možné ztráty. Fyzická či dokladová inventura je proto pouze jednou částí inventarizace.

Inventarizace jsou obvykle prováděny na základě směrnice vedoucího orgánu účetní jednotky. Touto normou by měla být stanovena základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací a určeny osoby odpovědné za provedení jednotlivých dílčích etap. Dle Louši (2007) by bylo vhodné vymezit základní pravidla pro provádění inventarizací obecnou směrnicí a každoročně pak vyhlášovat termíny a odpovědné osoby. Zákon o účetnictví pak udává, že je nezbytné uchovat podpisové vzory odpovědných osob.

### 2.3.5.1. Specifika inventarizace zásob

Jak píše Kochová (2007), jsou určitá specifika samotné inventarizace zásob:

- Při inventarizaci zásob se vedle fyzické inventury zjišťuje i to, zda zásoby nebyly poškozeny nebo znehodnoceny
- Při inventarizaci zásob se zjišťuje jejich užitková hodnota, která se porovnává s jejich oceněním v účetnictví.
- Inventarizují se také zásoby vedené na podrozvahových účtech.
- Při zásobách pořízených ze zahraničí je nutno zkontrolovat, zda byly do pořizovací ceny zahrnuty výdaje související s jejich pořízením (clo, dovozní přírážka, apod.).
- Pokud se při inventarizaci zjistí, že účetní jednotka má k dispozici nespotřebovaný materiál, který na základě svého rozhodnutí účtovala při jeho pořízení přímo do spotřeby, bez zaúčtování na sklad, pak se o hodnotu zjištěného nespotřebovaného materiálu sníží zaúčtovaná spotřeba na účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně se zvýší stav materiálu na skladě na účtu 112.
- U nově zaregistrovaných plátců DPH a při zrušení registrace plátce DPH je nutno zkontrolovat a upravit cenu zásob. Tato úprava se realizuje na příslušné účty zásob v účetní třídě 1 a souvztažně na účet 343 – Daň z přidané hodnoty, a to buď jako snížení nebo jako zvýšení hodnoty zásob.

### 2.3.5.2. Škody a normy ztratného

Škody představují úbytek zásob v důsledku živelných pohrom a nahodilých událostí. Při účtování škod se používá účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti. Některé škody ale mohou být způsobeny mimořádnými situacemi a potom se účtují na účet 582 – Škody. Náhrada škod může být zajištěna od pojišťovny (pokud jsou pojištěny). V tomto případě se účtuje pomocí účtů 378 – Jiné pohledávky a 648 – Ostatní provozní výnosy či 688 – Ostatní mimořádné výnosy. V případech kdy pojišťovna neprovede přiznání náhrady škody do 31. 12. Musí si podnik velikost náhrady stanovit sám (podle

pojistné smlouvy) odhadem. Při tomto stanovení používá účet 388 – Dohadné účty aktivní.

Normy ztratného si stanovuje každá účetní jednotka podle svého uvážení. Většinou to bývá ve spolupráci s příslušným finančním úřadem. Normy ztratného jsou daňově uznatelné a stanovují se jako procento z celkového obratu.

### **2.3.6. Reklamacie zásob**

Jak uvádí Louša (2007), u každé reklamacie je nutno zvážit příčinu jejího vzniku. Při účtování je nutno vždy rozlišovat, zda je reklamovaná dodávka již uhrazena, zda byla reklamována cena v důsledku špatné kvality až po vydání do spotřeby nebo je zásoba při uznání reklamacie ještě skladem a zda je výsledek reklamacie znám v běžném nebo následujícím účetním obdobím.

#### **2.3.6.1. Účtování reklamacie na účtu 311 – Odběratelé**

Jak uvádí Kochová (2007), pokud odběratel odmítne nebo vrátí zásilku a toto odmítnutí nebo vrácení je oprávněné, zruší se původní účetní zápisy na účtu 311 a na souvztažných účtech. Pokud dojde reklamaci ze strany odběratele po úhradě faktury a pokud reklamaci dodavatel uzná, zaúčtuje se vystavený dobropis ve prospěch účtu 325 se současným snížením tržeb a DPH na příslušných účtech. Poskytnuté slevy se promítají do ceny jako snížení tržeb se současným snížením DPH na výstupu. Slevy z ceny poskytnuté odběrateli před úhradou pohledávky se účtují na účtu 311, po úhradě pohledávky se účtují na účtu 325.

#### **2.3.6.2. Účtování reklamacie na účtu 321 - Dodavatelé**

Na tomto účtu, jak uvádí Kochová (2007), se účtuje uplatnění reklamacie ze strany odběratele pře zaplacením faktury, pokud ji dodavatel uznal, jako snížení závazku vůči dodavateli. Uplatnění reklamacie po zaplacení faktury se účtuje jako pohledávka vůči dodavateli na účtu 315. Poskytnuté slevy dodavateli se promítají do ceny jako snížení ceny nakoupeného materiálu, resp. zboží. U plátců DPH se o poskytnutou slevu upraví poměrné DPH na vstupu. Poskytnutá sleva po zaplacení se zaúčtuje jako pohledávka



vůči dodavateli na účtu 315. V opačném případě se může zaúčtovat přímo na účtu 321 jako snížení závazku.

### **2.3.6.3. Reklamace vztahující se k minulým obdobím**

Louša (2007) uvádí, že metodiku účtování reklamací si musí každá účetní jednotka v rámci platné legislativy stanovit sama, vedena zájmem získat co nejvěrnější obraz skutečnosti. Při tom se musí rozhodnout, zda bude výnosy (náklady) vyplývající z nákladů (výnosů) minulých období účtovat v roce, v kterém jsou zjištěny jako:

- Výnosy (náklady)
- Snížení nákladů (výnosů)

V prvním případě je o přijatém dobropisu účtováno u odběratele do výnosů na účtu 648, pokud původní doklad byl zúčtován do provozních nákladů, jinak na jiný odpovídající účet ostatních výnosů. Druhý případ je sice obvyklým způsobem účtování, ale zároveň je porušením zákazu vzájemného zúčtování. Proto ho lze použít, pouze pokud je možné předpokládat jen minimální dopad na zkreslení příslušných položek výkazu zisku a ztráty, resp. příslušných výnosových (nákladových) účtů. Je třeba ještě určit, zda vystavené dobropisy budou účtovány minusem do položky, v které byla zúčtována původní faktura nebo jako o ostatních provozních výnosech a podobně rozlišovat i účtování přijatých dobropisů. Pokud jde již o vyskladněné zásoby a u způsobu B bude účtováno na ten účet, na který byl vyúčtován náklad na spotřebu zásob, nebo účet ostatních provozních nákladů.

### **2.3.7. Materiál**

Jak vymezuje Zákon o účetnictví, materiálem se rozumí:

- Suroviny
- Pomocné látky
- Provozovací látky
- Náhradní díly

- Obaly a obalové materiály
- Drobný hmotný majetek
- Movité věci

Surovinami (základním materiálem) jsou např. hmoty, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do zhotovovaného výrobku a tvoří jeho podstatu.

Pomocné látky nebo hmoty, které rovněž přecházejí do zhotovovaného výrobku, ale netvoří jeho podstatu, je např. lak na výrobky.

Provozovací látky slouží pro provoz podniku jako celku, např. palivo, čisticí prostředky apod.

Náhradní díly jsou předměty určené k uvedení hmotného investičního majetku do původního stavu (podle Postupů účtování nemůže být tento majetek investičním majetkem).

Obaly slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků. Mohou být vratné, oběhové (odběratel je dodavateli posílá zpět) nebo nevratné. Na účet materiálu se účtují obaly s cenou do částky 40 tis. Kč za obal s dobou použitelnosti 1 rok.

Drobný hmotný majetek, tj. samostatné movité věci, jejichž ocenění je rovno stanovenému limitu nebo nižší a doba použitelnosti je delší než 1 rok, pokud účetní jednotka rozhodla, že tento majetek povede jako zásoby. Jeho předání do užívání se zúčtuje na účet 501- Spotřeba materiálu. Podnik určí, které druhy takto zúčtovaného majetku, bude dále (až do jejich vyřazení) sledovat v operativní evidenci a uvádět v příloze k účetní závěrce. Ostatní majetek této povahy (zejména majetek s nízkou hodnotou) nemusí podnik po jeho zúčtování do spotřeby sledovat dále v operativní evidenci.

Movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu.

### **2.3.8. Zboží**

Jak uvádí Kovanicová (2007), zboží je vše, co podnik nakupuje za účelem prodeje. Patří sem i výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Zbožím jsou též nemovitosti (s výjimkou pozemků), které podnik, jehož předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sám je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

Účet 131 – Pořízení zboží, jak píše Kochová (2007) představuje kalkulační účet sloužící ke zjištění pořizovací ceny materiálu, a to pouze při způsobu A účtování zásob. To znamená, že při účtování podle způsobu B je aplikace účtu 131 nepřijatelná.

Dodávky zboží lze v průběhu účetního období účtovat přímo na vrub účtu 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Z této skutečnosti tedy vyplývá, že samo používání účtu 131 při účtování pořízení zboží je závislé na rozhodnutí příslušné účetní jednotky. Při nákupu zboží se z vnitropodnikových služeb souvisejících s jeho pořízením zahrnuje do pořizovací ceny pouze přepravné.

Převzetí zboží na sklad se zaúčtuje ve vykalkulované pořizovací ceně účetním zápisem na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 131 – Pořizování zboží.

### **2.3.9. Zálohy**

V účtové osnově pro podnikatele je pro účtování na zúčtovacích vztazích vyhrazena 3. účtová třída. Soustředí se zde především účty, na nichž se zaznamenávají vztahy účetní jednotky k vnějšímu okolí v podobě pohledávek a závazků. A do této skupiny patří také poskytnuté a přijaté zálohy.

#### **2.3.9.1. Poskytnuté provozní zálohy**

Jak uvádí Štohl (2003), tak v uplatněném účetním systému nelze kompenzovat pohledávky a závazky. Proto je nutné jako pohledávky sledovat i poskytnuté zálohy

dodavatelům před splněním smluv z jejich strany. K zachycení tohoto zúčtovacího vztahu se používá účet 314 – Poskytnuté provozní zálohy. Došlá faktura se zaúčtuje obvyklým způsobem, přičemž se musí zúčtovat (zrušit, odepsat) zaplacená záloha zápisem na straně D na účtu 314 – Poskytnuté provozní zálohy se souvztažným zápisem na stranu MD účtu 321 – Dodavatelé. Rozdíl mezi celkovou částkou faktury a zaplacenou zálohou se uhradí dodavateli.

### **2.3.9.2. Přijaté provozní zálohy**

Přijaté zálohy jsou pro účetní jednotku závazkem, zachycují se do doby jejich zúčtování na účtu 324 – Přijaté zálohy na straně Dal. Vydaná faktura je zaúčtována obvyklým způsobem, přičemž se převede přijatá záloha na straně MD účtu 324 souvztažně na stranu D účtu 311 – Odběratelé. Rozdíl mezi přijatou zálohou a částkou faktury bude uhrazen odběratelem.

### **2.3.9.3. Poskytnuté zálohy na pořízení materiálu a zboží**

Jak uvádí Mrkosová (2005) před dodávkou materiálu nebo zboží může dodavatel požadovat platbu předem, tedy zálohu. Účtuje se na účtech 151- Poskytnutá záloha na materiál nebo 152 – Poskytnutá záloha na zboží. Vyjadřuje se zde pohledávka vůči dodavateli. Poskytnutá záloha obsahuje i daň z přidané hodnoty. O DPH účtuje odběratel až po obdržení daňového dokladu, který dodavatel vystaví na základě přijetí platby na svůj účet. Souvztažný zápis k účtu 343 – DPH je vhodné provést na analytický účet k účtu 151 nebo 152 nebo na jiný účet například 379 – Jiné závazky, aby se získaly správné podklady pro vyplnění daňového přiznání k DPH. Po splnění dodávky obdrží odběratel fakturu na celou částku s vyúčtováním zaplacené zálohy. Při vyúčtování zálohy nesmí účetní jednotka zapomenout také snížit daňovou pohledávku DPH o již uplatněnou daň ze zálohy.

## **2.4. Krátkodobý finanční majetek**

Dle vyhlášky 500/2002 Sb. krátkodobým finančním majetkem se rozumí zejména peníze v pokladně a ceniny, popřípadě peníze na cestě vztahující se k této položce. Dále sem patří peněžní zůstatky na bankovních účtech a krátkodobé cenné papíry a podíly.

Jak uvádí ČÚS 016 charakteristickým rysem finančního majetku účtovaného v účtové třídě 2 je zejména vysoká likvidnost, bezprostřední obchodovatelnost, předpokládaná držba či smluvená splatnost do jednoho roku vztažená k okamžiku uskutečnění účetního případu.

### **2.4.1. Peníze**

V účtové skupině 21 se účtuje o stavu a pohybu hotovosti na základě pokladních dokladů, o stavu a pohybu šeků přijatých místo hotových peněz, poukázek k zúčtování (například poukázky na odběr zboží, služeb). Součástí pokladní hotovosti jsou nasáčkované výplaty, depozita, pokud nebyly ve výplatní den předány příjemcům. Na analytických účtech se vede stav a pohyb valut, šeků, poukázek k zúčtování znějících na cizí měnu odděleně podle jednotlivých měn

Dále se zde účtuje o stavu a pohybu cenin (například poštovní známky, dálniční nálepky, kolky, telefonní a ostatní karty, mají-li hodnotu, ze které bude moci být po vydání do užívání čerpáno) před jejich vydáním. Jako ceniny se účtují i zakoupené stravenky do provozoven veřejného stravování apod.

### **2.4.2. Účty v bankách**

V účtové skupině 22 se účtuje na základě oznámení banky o přijatých nebo provedených platbách (bankovní výpisy). Vklady nebo výběry peněz v hotovosti a převody mezi bankovními účty lze účtovat prostřednictvím účtu určeného účetní jednotkou pro účtování peněz na cestě.

Účtuje se o stavu a pohybu peněžních prostředků účetní jednotky u bank, jde například o běžný účet, vkladový účet, devizový účet. Analytické účty se vedou podle jednotlivých účtů otevřených v bankách účetní jednotce. Bankovní účty mají zpravidla aktivní zůstatek. Pasivní zůstatek může být ke konci rozvahového dne vykázán u běžného účtu, pokud je to bankou umožněno. V rozvaze je pak pasivní zůstatek vykazován jako poskytnutý krátkodobý bankovní úvěr.

### **2.4.3. Krátkodobé bankovní úvěry**

V účtové skupině 23 se účtuje na základě oznámení banky o přijatých nebo provedených platbách (bankovní výpisy). Účtuje se zde o krátkodobých bankovních úvěrech poskytnutých nejvýše na dobu jednoho roku, o překlenovacích úvěrech, pokud nebyly řešeny v rámci běžného účtu, o krátkodobých úvěrech poskytnutých na základě eskontovaných směnek apod. Analytické účty se vedou podle jednotlivých účtů bankovních úvěrů otevřených účetní jednotce.

## **2.5. Zúčtovací vztahy**

Zúčtovací vztahy jsou v účetnictví upraveny Českým účetním standardem číslo 17. Tento standard zahrnuje jak pohledávky, tak závazky z různých oblastí. Jedná se o:

- Pohledávky a závazky z obchodních vztahů
- Pohledávky a závazky ke státu
- Pohledávky a závazky k zaměstnancům

### **2.5.1. Pohledávky a závazky z obchodních vztahů**

Pohledávky z obchodních vztahů se účtují na účtu 311-Odběratelé. Jak uvádí Ryneš (2009) pohledávka za odběratelem se vyúčtuje při splnění dodávky vůči odběrateli ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů. Neúčtují se sem pohledávky směnečné. Do pohledávek patří také poskytnuté provozní zálohy účtované na účet 314. Účtují se zde poskytnuté zálohy dodavatelům před splněním smlouvy ze strany dodavatele. Ostatní pohledávky z obchodních vztahů,

např. reklamace vůči dodavatelům, nárok na záruční paušál při převzetí závazků za záruční opravy se zaúčtují na účet 315-Ostatní pohledávky.

Závazky z obchodních vztahů se účtují na účtu 321-Dodavatelé. Dle Ryneše (2002) se závazek vůči dodavateli vyúčtuje při vzniku závazku ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů. Neúčtují se zde také jako u pohledávek závazky směnečné. Tak jako u pohledávek i zde patří zálohy. Ovšem jedná se o zálohy přijaté, které se zachytí na účtu 324. Jedná se o zálohy krátkodobé od odběratelů před splněním závazků vůči odběratelům. Závazky, které nesplňují kritéria pro zaúčtování na výše uvedených účtech, se zachytí na účtu 325-Ostatní závazky. Mohou to být například uplatněné reklamace odběrateli, závazek vůči obchodnímu partnerovi, který přebírá záruční závazky za podané výkony.

### **2.5.2. Pohledávky a závazky ke státu**

Účtování se uskutečňuje v účtové skupině 34 - Zúčtování daní a dotací. Daně dělíme na přímé a nepřímé a z tohoto členění vychází také účtová osnova.

Účet 341 - Daň z příjmů slouží k zachycení daně z příjmů právnických osob a to v těch případech, kdy je podnikatel současně plátcem i poplatníkem daně. V průběhu účetního období se na stranu MD účtují zálohy na daň a při účetní závěrce se na stranu D vyúčtuje závazek podniku za zdaňovací období podle daňového přiznání. Zůstatek účtu představuje buď nedoplatek, nebo přeplatek splatné daně za minulý kalendářní rok. Daňová povinnost za uplynulý rok je podle účetních předpisů složkou nákladů.

Účet 342 - Ostatní přímé daně slouží při účtování se zaměstnanci. Mimo daně z příjmů ze závislé činnosti se používá i pro účely srážkové daně.

Účet 343 - Daň z přidané hodnoty (DPH). Sazby této daně jsou 10% a 20%. Daňovou povinnost mají pouze ti podnikatelé, kteří ze zákona podléhají registraci u příslušného finančního úřadu. Ostatní účetní jednotky se mohou zaregistrovat dobrovolně. Daňová povinnost vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li účetní jednotka plátcem DPH a dodavatel fakturuje včetně této daně, je při nákupu účtován nárok na odpočet daně na MD účtu 343. Při výstupu se zaúčtuje závazek

za finančním orgánem na D účtu 343. Daní se pouze přidaná hodnota, která představuje rozdíl mezi cenou prodávaných výrobků a cenou nakoupeného materiálu a služeb, které přecházejí do výrobku. To znamená, že z nakoupeného materiálu, který bude použit pro podnikání, zaplatíme dodavateli na vstupu DPH a tuto daň zaevidujeme na zvláštním účtu 343. O tuto částku si pak snížíme závazek k finančnímu úřadu z prodávaných výrobků, které vznikly z materiálu. DPH je nákladově i výnosově neutrální a není součástí vstupů a výstupů

Další přímé daně se účtují na účtu 345 - Ostatní daně a poplatky, kde se dále zachycují daně spotřební, daně darovací, dědické, daň silniční, daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí

### **2.5.3. Pohledávky a závazky k zaměstnancům**

V účetní skupině 33 se účtují pohledávky a závazky k zaměstnancům. Na účet 331-Zaměstnanci se účtují závazky z pracovněprávních vztahů včetně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k zaměstnancům, popř. jiným fyzickým osobám (s výjimkou závazků ke společníkům ze závislé činnosti), a jejich zúčtování. Analytické účty se vedou podle jednotlivých zaměstnanců na mzdových listech. Ostatní závazky vůči zaměstnancům se účtují na účtu 333 a mohou to být např. nároky zaměstnanců na náhradu cestovních výdajů.

Pohledávky za zaměstnanci se zachycují na účtu 335. Jedná se o různé pohledávky za zaměstnanci, např. poskytnuté zálohy na cestovní výdaje, zálohy k vyúčtování a také uplatnění náhrady za zaměstnanci.

Posledním účtem v účtové skupině 33 je účet 336-Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Jak uvádí Ryneš (2009) ve prospěch tohoto účtu se účtují závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k příslušným institucím, jak ze zákonné výše, tak z dobrovolného plnění, a sice se souvztažnými zápisy buď na vrub účtů 524-Zákonné sociální pojištění, 525-Ostatní sociální pojištění a 526-Sociální náklady individuálního podnikatele u částek hrazených zaměstnavatelem, nebo na vrub účtu 331-Zaměstnanci u částek hrazených zaměstnancem. Na vrub se



účtují nároky na výplaty sociálních dávek se souvztažnými zápisy ve prospěch účtu 331-Zaměstnanci.

#### **2.5.4. Opravné položky k pohledávkám**

Všechny pohledávky a závazky se v účetnictví oceňují nominální cenou, to znamená cenou, kterou měly ke dni svého vzniku. Pokud se při inventarizaci zjistí, že reálná cena pohledávek díky jejich pochybnosti je nižší než cena uvedená v účetnictví, pak tuto nižší hodnotu pohledávek lze vyjádřit opravnou položkou - nelze ji vytvořit na zvýšení hodnoty pohledávky ani k závazkům. Opravné položky se v tomto případě vytvoří prostřednictvím účtu 391-Opravná položka k pohledávkám souvztažně spolu s nákladovým účtem 559-Tvorba a zúčtování opravných položek.

### **2.6. Individuální podnikatel**

Individuální podnikatel je buď to fyzická osoba, která je účetní jednotkou zapsanou v obchodním rejstříku nebo fyzická osoba, která se dobrovolně rozhodla vést účetnictví v soustavě podvojného účetnictví. Jak uvádí www stánky účet 491-Účet individuálního podnikatele svým charakterem připomíná účet základního kapitálu. Na tomto účtu se volí specifický způsob účtování zejména z těchto důvodů:

- a) individuální podnikatel účtuje v soustavě podvojného účetnictví, avšak zdaňován je podle daně z příjmů fyzických osob
- b) nelze důsledně oddělit firemní majetek (obchodní majetek) od majetku osobního
- c) o vykázaném hospodářském výsledku rozhoduje individuální podnikatel osobně, nepředpokládá se tvorba fondů
- d) výše ZK se nezapisuje do obchodního rejstříku
- e) za určitých podmínek (vysoké zadlužení) může účet 491 nabýt i aktivní zůstatek

Odděleně se sledují na analytických účtech k účtu 491 přijaté dary, převedený zisk nebo ztráta.

## 2.7. Ukazatele finanční analýzy

Finanční analýza je oblast, která představuje významnou součást komplexu finančního řízení podniku. Je úzce spojena s finančním účetnictvím, které poskytuje data a informace pro finanční rozhodování a to prostřednictvím základních finančních výkazů (rozhodnutí, výkaz zisku a ztrát, přehled o peněžních tocích). Zdrojem finanční analýzy jsou i další zdroje z oblasti vnitropodnikového účetnictví.

### 2.7.1. Ukazatele likvidity

Štohl (2004) uvádí, že likvidita vyjadřuje schopnost firmy rychle hradit splatné závazky a představuje v podmínkách tržní ekonomiky jednu ze základních podmínek existence firmy. Ukazatelé likvidity poměřují to, čím je možno platit tím, co je nutno zaplatit. Je to tedy schopnost firmy proměnit svůj majetek na peníze a splatit tak své dluhy. Ukazatelé likvidity mají různou úroveň v závislosti na rychlosti přeměny různých druhů oběžného majetku na peněžní prostředky. Nejvíce se používají tyto ukazatele likvidity:

- Běžná likvidita = 
$$\frac{\text{Oběžná aktiva}}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

Tento ukazatel vyjadřuje, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé závazky. Ukazatel je „citlivý“ na strukturu zásob a jejich reálné oceňování vzhledem k jejich prodejnosti a na strukturu pohledávek vzhledem k jejich neplacní ve lhůtě či nedobytnosti. Podnik s nevhodnou strukturou oběžných aktiv (nadměrné zásoby, nedobytné pohledávky) se může snadno ocitnout v obtížné finanční situaci. Navíc se také musí počítat s tím, že podnik nemůže prodat všechny své zásoby, neboť by již těžko mohl pokračovat ve své činnosti.

- Pohotová likvidita = 
$$\frac{\text{Oběžná aktiva} - \text{Zásoby}}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

Ve snaze odstranit nevýhody ukazatele běžné likvidity se vylučují z oběžných aktiv zásoby a v čitateli jsou ponechány pouze peněžní prostředky (v hotovosti a na bankovních účtech), krátkodobé cenné papíry a krátkodobé pohledávky (očistěné

od těžko vymahatelných a pochybných, protože by neoprávněně zlepšovaly hodnotu ukazatele)

- Okamžitá likvidita = 
$$\frac{\text{Peněžní prostředky}}{\text{Krátkodobé závazky}}$$

Tento ukazatel měří schopnost podniku hradit okamžitě právě splatné závazky. Do čitatele se dosazuje pouze finanční majetek, tj. peníze (v hotovosti a na bankovních účtech) a příp. i jejich ekvivalenty (volně obchodovatelné cenné papíry a šeky).

### 2.7.2. Ukazatele aktivity

Jak uvádí Valach (2003), jedná se o ukazatele typu rychlost obrátu nebo doba obrátu. Nejčastěji se sleduje obrát zásob, pohledávek a obrát stálých aktiv.

- Rychlost obrátu zásob (inventory turnover) = 
$$\frac{\text{Tržby}}{\text{Průměrný stav zásob}}$$

Rychlost obrátu je definována jako poměr tržeb a průměrného stavu zásob všeho druhu. Výsledkem výpočtu je absolutní číslo, které znamená počet obrátek tj. kolikrát se přemění zásoby v ostatní formy oběžného majetku.

- Doba obrátu zásob = 
$$\frac{\text{Průměrný stav zásob}}{\text{Denní spotřeba}}$$

Doba obrátu zásob je poměrem průměrného stavu zásob a průměrných denních nákladů. Ukazatel podává informaci, za kolik dní se zásoby jedenkrát obrátí. Obecně platí, že čím kratší dobu obrátu zásob je podnik schopen mít, tím efektivněji využívá kapitál vložený do oběžných aktiv. Jak uvádí Sekerka (1997) doba obrátu zásob ve dnech vyjadřuje průměrnou dobu, po kterou zůstáváme dlužní našim dodavatelům za nákup zásob, tj. průměrný počet dní, který uplyne mezi nákupem a jejich úhradou.

## 2.8. Regulační poplatky

Dle zákona 48/1997 Sb. pojištěnec, anebo za něj jeho zákonný zástupce, je povinen v souvislosti s poskytováním hrazené péče hradit zdravotnickému zařízení, regulační

poplatek ve výši 30 Kč za vydání každého, ze zdravotního pojištění plně nebo částečně hrazeného, léčivého přípravku nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely, předepsaného na receptu, bez ohledu na počet předepsaných balení. Pokud pojištěnec za vydání léčivého přípravku nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely předepsaného na receptu platí doplatek, je součet doplatků za všechna balení léčivého přípravku nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely jednoho druhu snížen o zaplacený regulační poplatek nebo jeho příslušnou část, a to tak, aby částka zaplacená pojištěncem za doplatek a regulační poplatek činila nejméně 30 Kč.

Regulační poplatek je příjmem zdravotnického zařízení, které regulační poplatek vybralo. Zdravotnické zařízení je povinno použít vybrané regulační poplatky na úhradu nákladů spojených s provozem zdravotnického zařízení a jeho modernizací.

Zařízení lékárenské péče je povinno sdělovat zdravotním pojišťovnám současně s vyúčtováním za příslušné období informace o regulačních poplatcích s uvedením čísla pojištěnce, ke kterému se regulační poplatek popřípadě doplatek váže, výše zaplaceného regulačního poplatku, dne vydání plně nebo částečně hrazeného léčivého přípravku nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely a výše doplatku, který se započítává do limitu.

Zdravotnické zařízení je povinno regulační poplatek od pojištěnce nebo jeho zákonného zástupce vybrat, pokud nejde o výjimku z placení regulačního poplatku. Při zjištění opakovaného a soustavného porušování této povinnosti je zdravotní pojišťovna oprávněna tomuto zdravotnickému zařízení uložit pokutu až do výše 50 000 Kč. Pokutu je možno uložit i opakovaně. Při ukládání pokuty zdravotní pojišťovna přihlíží k závažnosti porušení, k míře zavinění a k okolnostem, za nichž k porušení povinnosti došlo. Pokutu lze uložit do jednoho roku ode dne, kdy zdravotní pojišťovna zjistila porušení nebo nesplnění povinnosti, nejdéle však do 3 let ode dne, kdy k porušení nebo nesplnění povinnosti došlo. Pokuta je příjmem zdravotní pojišťovny, která ji uložila.

Pokud celková částka uhrazená pojištěncem nebo za něj jeho zákonným zástupcem za regulační poplatky a za doplatky za předepsané ze zdravotního pojištění částečně hrazené léčivé přípravky nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely, vydané na území

České republiky, překročí v kalendářním roce limit ve výši 5 000 Kč, u dětí mladších 18 let, včetně kalendářního roku, ve kterém dovršily 18. rok věku, a u pojištěnců starších 65 let, včetně kalendářního roku, ve kterém dovršili 65. rok věku, ve výši 2 500 Kč, je zdravotní pojišťovna povinna uhradit pojištěnci nebo jeho zákonnému zástupci částku, o kterou je tento limit překročen. Do limitu podle věty první se započítávají doplatky na částečně hrazené léčivé přípravky nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely pouze ve výši doplatku na nejlevnější na trhu dostupné léčivé přípravky nebo potraviny pro zvláštní lékařské účely s obsahem stejné léčivé látky a stejné cesty podání. To neplatí, pokud předepisující lékař na receptu vyznačil, že předepsaný léčivý přípravek nelze nahradit, v takovém případě se do limitu započítává doplatek v plné výši.

### **2.8.1. Regulační poplatky z hlediska DPH**

Jak se uvádí ve Sdělení k regulačním poplatkům z hlediska DPH a daně z příjmů (2008), podle novely zákona o veřejném zdravotním pojištění je regulační poplatek příjmem zdravotnického zařízení, které regulační poplatek vybralo. Regulační poplatek je tedy součástí úplaty za zdravotnickou službu nebo zboží.

U zdravotnických služeb a zboží, která je jsou osvobozeny od daně dle zákona 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bude celá úplata osvobozena od daně včetně regulačního poplatku.

U zdravotnických služeb a u dodání zboží, které není od daně osvobozeno dle zákona o DPH, uplatňuje plátce DPH daň odpovídající platné sazbě daně. Součástí základu daně je vše, co plátce daně obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné plnění. Regulační poplatek hrazený pacientem je stanoven jako konečná částka a proto je obecně u zdanitelných plnění uskutečňovaných plátcem DPH považován za částku včetně daně.

### **2.8.2. Regulační poplatky z hlediska daně z příjmů**

Jak se uvádí ve Sdělení k regulačním poplatkům z hlediska DPH a daně z příjmů (2008), z hlediska daně z příjmů představují regulační poplatky zdanitelný příjem poplatníka. Bude-li se jednat o poplatníka, který vede daňovou evidenci, bude se jednat

o příjem v okamžiku jeho inkasa. Na straně poplatníka, který vede účetnictví, se bude jednat o příjem podle účetních předpisů (účtování o pohledávce a výnosu pokud regulační poplatek bude z nějakých důvodů vybrán později).

## 3. Praktická část

### 3.1. Charakteristika zkoumaného objektu

Lékárna XXX existuje od 13. července 2003 a v Uherském Hradišti provozuje lékárnu základního typu, tedy nestátní zdravotnické zařízení. Lékárna zaměstnává 5 zaměstnanců a z toho jsou 3 magistři. Dle zákona 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta musí být v každé lékárně přítomen magistr, kterému dá Česká lékárnická komora osvědčení, že splňuje podmínky pro samostatný výkon činností při vedení lékárny a ten zodpovídá za provoz.

Aby lékárna mohla fungovat, musí mít od Krajského úřadu, odboru zdravotnictví, Rozhodnutí o udělení souhlasu s personálním vybavením, s druhem a rozsahem zdravotní péče poskytované nestátním zdravotnictvím. Je to tedy koncesovaná živnost. Pro proplácení receptů od pacientů musí mít uzavřené smlouvy se zdravotními pojišťovnami.

Činnosti lékárny:

- Výdejní činnost pro veřejnost
- Výdej na žádanky pro ambulantní zařízení
- Příprava léčivých přípravků v rozsahu:
  1. léčivé přípravky, u kterých není požadovaná sterilita
  2. sterilní léčivé přípravky s protimikrobní přísadou
- Výstupní kontrola léčivých a pomocných látek
- Lékárenská pohotovostní služba

Lékárna prodává také doplňkový sortiment – zdravotní obuv, ortézy, bandáže, pásy, měřiče tlaku, kosmetické přípravky, doplňky stravy, výrobky pro dentální hygienu, sortiment pro děti atp.

## 3.2. Analýza

Lékárna účtuje na základě podvojného účetnictví. Při účtování používá účetní program POHODA a pro provádění lékárenské činnosti program PHARMIS.

Při analyzování účtování lékárny jsem spolupracovala s vedoucí účetní lékárny a také jsem chod lékárny sama pozorovala. Bylo mi dovoleno nahlížet do potřebných materiálů pro zpracování ukazatelů likvidity, aktivity a také výkazů cash flow.

Při analyzování ukazatelů likvidity a aktivity jsem vycházela z účetních výkazů roků 2005, 2006, 2007, 2008 a 2009. Pro vyhotovení výkazu cash flow jsem použila data z let 2008 a 2009.

Pro vypracování druhého cíle práce jsem sbírala informace z českého tisku, který se zabýval soudními spory mezi lékárnami a kraji. Další informace jsem čerpala také ze stránek a zdrojů České lékárenské komory a ze stránek Grémia majitelů lékáren, kteří se touto problematikou hojně zabývají.



### **3.3. Dlouhodobý majetek**

Dlouhodobý majetek je pořizován v delších časových intervalech. Jedná se o majetek potřebný k běžnému chodu lékárny. Patří sem zejména počítače, nábytek, automobil a software.

#### **3.3.1. Pořízení dlouhodobého majetku**

Lékárna pořizuje tento majetek od dodavatelů na základě dodavatelských faktur. Ve většině případů dochází k jednorázové platbě. Pouze u finančně nákladnějšího majetku, jakým je například automobil, používá formu úvěru. Dříve automobily pořizovaly prostřednictvím finančního leasingu, ovšem nyní je finančně výhodnější pořídit automobil na úvěr z toho důvodu, že u úvěru je možnost jednorázového odpočtu DPH.

#### **3.3.2. Účtování a oceňování**

Pro dlouhodobý majetek lékárna používá analytickou evidenci, aby tak lépe rozlišila majetek, který eviduje.

Při pořízení dlouhodobého majetku používá účetní jednotka klasicky kalkulační účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek nebo účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, podle toho, zda pořizuje majetek hmotný či nehmotný. Na těchto účtech stanovuje cenu, ve které bude majetek zaznamenán v účetnictví. Cena se skládá z fakturované ceny a z vedlejších nákladů spojených s pořízením. Po vytvoření konečné ceny dojde k převedení majetku z účtu 041 a 042 na odpovídající účty majetku. Software se účtuje na účet 013 – Software. Počítače, automobil a soubor nábytku se účtuje na účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí při použití příslušných analytických účtů.

### 3.3.3. Odepisování majetku a jeho likvidace

Lékárna používá při odepisování majetku pouze daňové odpisy. Absenci účetních odpisů lze odůvodnit především tím, že daňové odpisy zcela vystihují opotřebování daného dlouhodobého majetku, a proto není třeba, aby účetní jednotka vedla evidenci i odpisů účetních. Při výpočtu odpisů a zařazení do příslušných skupin se řídí zákonem 586/1992 Sb., o daních z příjmů. U souboru nábytku a počítačů používá rovnoměrné odpisy a u automobilu používá odpisů zrychlených. Software odepisuje účetní jednotka dle zákona 18 měsíců.

Odpisy účtuje na stranu MD účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a na stranu D účtů opravek majetku. Jedná se o účty 073 – Oprávky k softwaru a 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí při užití příslušných analytických účtů.

Lékárna se vždy snaží veškerý majek, který již dále nevyužívá, a který je celkově nebo částečně odepsán, zlikvidovat prodejem. Pokud je majetek jen částečně odepsán, musí nejprve provést jednorázový odpis zůstatkové ceny a to na účtu 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a příslušného oprávkového účtu. Dále následuje vyřazení majetku prostřednictvím účetní operace MD příslušný oprávkový účet a na straně D příslušný majtkový účet. V případě plného odepsání dochází rovnou k vyřazení majetku. Výnos z prodeje poté zaúčtuje na účet 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a dle způsobu prodeje, zda je na fakturu či v hotovosti, na účty 221 – Bankovní účet či 211 - Pokladna.

### **3.4. Zásoby**

Při účtování zásob používá lékárna účetní program POHODA a při provádění lékárenské činnosti používá program PHARMIS. Server lékárny musí být napojen na internet, neboť veškeré aktualizace programů a číselníků léčiv probíhá i několikrát týdně a to je pro činnost lékárny nezbytností. Veškeré aktualizace a přepočty cen provádí lékárenský program sám a automaticky dle nastavených parametrů vedoucího lékárny, a proto tyto činnosti nevyžadují existenci další pracovní síly. Taktéž při vedení evidence regulačních poplatků jsou veškeré operace zcela zautomatizované programem a není tedy potřeba vzniku dodatečných mzdových nákladů. Při účtování zásob se řídí způsobem A.

#### **3.4.1. Členění zásob**

Lékárna rozlišuje zásoby jako zboží a suroviny. Zboží, čímž se myslí jak léky, tak také doplňkový sortiment a potom suroviny, z nichž se léky vyrábí. Tyto položky účtuje pomocí analytických účtů. Dále musí rozlišovat léky běžné potřeby, opiáty a léky, které nejsou tak často žádané. Jedná se o léky, jejichž spotřebitelem je pouze jeden či malé množství pacientů. Léky běžné potřeby objednává soustavně. U drahých léků a také u léků, které se běžně nepoužívají, je nutná přísná evidence a objednávají se v závislosti na prodaných kusech. Speciální skupinou jsou také opiáty, o kterých je vedena velmi přísná evidence. Léky, které se často používají na výrobu drog, lékárny vydávají zákazníkům pouze na recepty a jsou plně hrazeny pacientem. Tyto léky jsou pro běžnou spotřebu, proto se také řadí do zásob, které lékárna objednává soustavně.

Každý lék je již od dodavatele opatřen etiketou s čárovým kódem, na základě kterého se zboží jak naskladňuje tak i prodává. Tento čárový kód usnadňuje také účtování léků na základě analytické evidence. Kritériem zařazení do analytické evidence je podstata využití léku či jiného zboží.

### **3.4.2. Oceňování zásob**

Při oceňování zásob se účetní jednotka samozřejmě řídí vyhláškou č. 500 a také účetními standardy. U lékáren se ovšem objevují i určitá specifika ve stanovování cen.

#### **3.4.2.1. Pořízení**

Při pořízení se zásoby zaúčtují ve skutečné pořizovací ceně, ke které se dále účtují vedlejší náklady spojené s pořízením, což v tomto případě představuje poštovné a balné.

Léky, které se v lékárně vyrábí (masti, čípky, mastné tyly, léky) jsou oceňovány skutečnými náklady na výrobu.

Cena zboží závisí také na smlouvě, kterou lékárna s daným dodavatelem podepsala. Ve smlouvách bývá sjednáno minimální množství produktů, které lékárna musí za určitý časový interval odebrat. Při překročení tohoto limitu a také v případě, že lékárna zaplatila dříve své závazky, dává dodavatel určité bonusy a naopak při nedosažení tohoto limitu či při zaplacení faktury později fakturuje dodavatel lékárně malusy. Velikost těchto bonusů a malusů je stanovena ve smlouvě.

Lékárna hojně využívá i dodavatelských akcí, které se týkají množstevních slev. Dodavatelé například nabízí, že při odkoupení dvou krabiček léků, třetí dostanou zdarma. V tomto případě si účetní jednotka rozpočítává cenu dvou kusů mezi tři kusy. Efekt z těchto dodavatelských akcí je zřejmý hlavně pro lékárnu, která v takovýchto případech vykazuje větší tržby. Není obvyklé, že by lékárna dále poskytovala množstevní slevy na léky zákazníkům. Tyto množstevní slevy pro zákazníky se týkají zejména doplňkového sortimentu.

#### **3.4.2.2. Vyskladnění a prodej**

Při prodeji zboží používá účetní jednotka pro stanovení ceny vyskladňovaného zboží metodu FIFO. Metodu FIFO si vybrala zejména kvůli lepší kontrolovatelnosti doby expirace léků, aby zamezila případným ztrátám u zboží s prošlou dobou expirace.

Aplikace metody FIFO se sledováním skutečné ceny každého příjmu zjednodušuje systém oceňování zásob. Je zde v tomto případě odstraněn problém cenových odchylek a jejich rozpouštění.

Prodejní ceny si sám vypočítává lékárenský program PHARMIS. Tento program si automaticky stahuje aktualizace Číselníku VZP a jemu poté přizpůsobuje výpočet prodejní ceny.

Každá lékárna v České republice musí řídit Číselníkem VZP. Tento číselník je aktualizován i několikrát do týdne. Obsahuje názvy léčiv, jejich maximální cenu, část, kterou hradí pojišťovna a část, kterou si hradí pacient sám. Přesnou velikost úhrady od pacienta si stanovuje každá lékárna sama.

V následující tabulce je zobrazeno rozdělení maximálních přírážek k ceně léků dle pásem výrobních cen léků:

**Tab. 1:** Maximální obchodní přírážka dle cenového předpisu

Pásmo	Výrobní cena od	Výrobní cena do	Sazba max ceny
1	0,00	150,00	36%
2	150,01	300,00	33%
3	300,01	500,00	24%
4	500,01	1000,00	20%
5	1000,01	2500,00	17%
6	2500,01	5000,00	14%
7	5000,01	10000,00	6%
8	10000,01	9999999,00	5%

**Pramen: SÚKL**

Výše obchodní marže se odvíjí také od splatnosti faktur za léky a počtu objednávek za měsíc. V tomto případě funguje 30 % obchodní marže a podle doby splatnosti faktur a počtu dodávek za měsíc se mění poměr části, která připadne lékárně, a která připadne dodavateli.

## **Například:**

Lékárna se nejčastěji setkává s těmito dvěma situacemi:

- a) Objednávky se provádí každých 7 dnů a splatnost faktury je buď 15 dnů či 45 dnů

Při objednávce každých 7 dnů a při splatnosti faktury za 15 dnů si dodavatel účtuje 2,9% rabat a lékárně připadne 27,1%. Ovšem pokud by splatnost u takovéto objednávky byla 45 dnů, dodavatelský rabat by se zvedl 3,4% a lékárně by připadlo 26,6%.

- b) Objednávky se provádí každých 15 dnů a splatnost faktury je buď 15 dnů či 45 dnů

V případě, že by lékárna provedla objednávku až za 15 dnů a doba splatnosti by byla stanovena na 15 dnů, účtuje si dodavatel 3,2% rabatu a lékárně připadne 26,8%. A při splatnosti faktury za 45 dnů by si dodavatel účtoval 3,6% a lékárně by tedy připadlo pouze 26,4%.

U zboží, které si vyrábí lékárna sama, se stanovuje prodejní cena ze dvou složek. První složkou jsou skutečné náklady na výrobu a druhou složku tvoří obchodní marže. Aby každý takto vyrobený lék proplatila zdravotní pojišťovna či si jej mohl koupit spotřebitel ve volném prodeji, musí k němu být přiložen soupis veškerých surovin použitých k výrobě. Velikost obchodní marže, kterou si k těmto lékům může účetní jednotka stanovit je také dána Číselníky VZP.

Díky těmto číselníkům, kde je stanoven interval maximální přírážky k lékům, dochází k situacím, že v různých lékárnách doplácí pacienti na léky různé částky. Jsou lékárny, které mají za prioritu mít levnější léky obvyklé spotřeby, a na léky, které nejsou až tak žádané, uvalí maximálně možnou přírážku danou číselníkem VZP. Na druhé straně existují lékárny, které si za prioritu dávají vydělat nejvíce peněz na lécích obvyklé spotřeby a na ty tedy uvalí nejvyšší možnou přírážku danou číselníkem. Léky, které nejsou až tak žádané, potom nabízejí za ceny s velmi nízkou přírážkou.

Stanovování obchodních marží je tedy dáno zejména obchodní politikou, kterou jednotlivé lékárny zastávají. Proto také vznikají značné rozdíly mezi doplatky na léky ve srovnání s jednotlivými lékárnami.

### **3.4.3. Účtování zásob**

Při účtování zásob používá účetní jednotka způsob A. Z čehož vyplývá, že při pořízení zásob na základě faktur nejprve stanovuje cenu na účtu 131 – Pořízení zásob a poté přeúčtovává na sklad na účet 132 – Zboží na skladě. Přeúčtování se provádí na základě podkladů, které získá s lékárenského programu PHARMIS, kde se zboží naskladňuje z dodacích listů. Větší dodavatelské firmy dávají k dispozici k dodanému zboží i dodací listy nahrané na magnetických nosičích, které se poté použijí při naskladňování.

### **3.4.4. Analytická evidence**

V lékárně se analyticky rozlišují:

Zásoby

- 132100 léky
- 132200 suroviny na výrobu léků
- 132300 doplňkový sortiment
- 132400 opiáty

Odběratelé

- 311100 zdravotní pojišťovny
- 311200 lékaři
- 311300 ostatní

Mezi ostatní patří například zákazníci odebírající léčiva ve volném prodeji, firmy poskytující svým zaměstnancům možnost odběru vitaminů placených z fondů FKSP, školy atp.

Dodavatelé

- 321100 dodavatelé, s kterými je uzavřena smlouva o výši odběru
- 321200 dodavatelé léčiv bez smluv
- 321300 dodavatelé doplňkového sortimentu

### **3.4.5. Reklamace**

Dodávky zboží, jak již bylo zmíněno výše, se provádí každý den v závislosti na charakteru dodávaného zboží. Pokud se naskytne situace, kdy zboží neodpovídá údajům na faktuře či předem stanoveným podmínkám, provádí se okamžitá reklamace vratkou. Tato vratka se sepisuje okamžitě na místě při převzetí zboží. Většinou se tento způsob reklamace týká větších dodavatelů, kteří provádí fakturace týdenní či 10 denní. Takto vytvořené vratky se potom vyúčtují v souhrnné faktuře. Což znamená, že se celkové účtování týká pouze účtu 321 – Dodavatelé.

U menších dodavatelů se reklamace provádí také ihned, ale protože dodavatel předkládá rovnou vystavenou fakturu, musí později vystavit ještě dobropis. Takto provedená reklamace se potom týká účtů 131 – Pořízení zboží a také účtu 321 – Dodavatelé.

Odběratelské reklamace se vyřizují v lékárenském programu PHARMIS. Pokud je reklamace oprávněná, lékárník vymění vadné léky či jiné zboží za nové nebo ihned vrátí peníze. Toto vadné zboží se pak zasílá zpět dodavateli a ten následně po uznání reklamace zašle dobropis k vystavené faktuře, který si účetní jednotka zaúčtuje.

### **3.4.6. Inventarizace**

Účetní jednotka provádí inventarizace řádné, z čehož vyplývá, že jsou to inventarizace prováděné jedenkrát ročně a to na konci účetního období.



### **3.4.6.1. Etapy inventarizace**

- 1) Program PHARMIS se nejprve musí připravit na inventuru. V programu se uzavřou všechny sklady a případy jak příjmu, tak výdeje.
- 2) Dále nastává fyzická inventura. Každý lék se postupně projede čtecím mechanismem EAN kódů. Při této fyzické inventuře se kontroluje šarže léku a také doba použitelnosti.
- 3) Z programu PHARMIS se vytiskne sestava případných rozdílů.
- 4) Dohledávají se vzniklé rozdíly. Zaměstnanci lékárny, kromě osob odpovědných za pokladnu, nemají podepsanou hmotnou zodpovědnost, tudíž se nezkoumá míra zodpovědnosti jednotlivých zaměstnanců.
- 5) Účetní jednotka se rozhodne, co provede s inventarizačními rozdíly.
- 6) Zúčtování inventarizačních rozdílů.
- 7) Účetní jednotka si vytvoří opatření k eliminaci inventarizačních rozdílů. Mezi tyto opatření patří pravidelné sledování ohrožených expirací léků.

### **3.4.6.2. Inventarizační rozdíly**

Skutečný stav je nižší než evidovaný účetní stav – pokud je manko do normy ztratného, zúčtovává se do nákladů na účet 504 – Spotřeba zboží. Když nastane situace, že manko přesahuje normy ztratného, s čímž se ale účetní jednotka ještě nesetkala, účtuje se dle vnitřní směrnice vypracované účetní jednotkou v souladu s platnými účetními standardy.

Normy ztratného si účetní jednotka stanovila po konzultaci s příslušným finančním úřadem a Českou lékárnickou komorou. Tato norma je ve výši 0,5% z ročního obrátu pořízeného zboží. Dle zkušeností personálu lékárny dochází k drobným krádežím několikrát do měsíce. Ovšem jedná se pouze o drobné krádeže, protože veškeré drahé i dražší výrobky jsou uskladněny buď pod zámkem přímo v prodejně, nebo za pultem a zákazníci k nim nemají přístup. Je období, kdy norma ztratného zcela vystihuje situaci v lékárně, ale většinou je skutečnost počtu krádeží nižší, nežli tomu odpovídá norma ztratného a účetní jednotka si tak zákoně zvyšuje náklady.

Skutečný stav je vyšší než evidovaný účetní stav – s tímto případem se účetní jednotka taktéž ještě nesešla, ale stejně jako manko přes normu ztratného, by se tento rozdíl účtoval dle vnitřní směrnice vypracované účetní jednotkou v souladu s platnými účetními standardy.

### **3.4.7. Prodej léků**

Prodej léčiv v lékárnách v sobě zahrnuje také určitá specifika. Nejprve je důležité zjistit podíl na úhradě léků mezi pacientem a pojišťovnou. V tomto případě účetní jednotka rozlišuje léky:

- Hrazené pacientem
- Částečná úhrada od pacienta a částečná úhrada od pojišťovny
- Hrazené pojišťovnou

Prodej léků, které jsou hrazeny plně pacientem a které odebírají doktoři, se zaúčtuje na účet 604 – Prodej zboží a na účet 343 – Daň z přidané hodnoty.

Při částečné či plné úhradě léků pojišťovnami se nejprve provádí fakturace pojišťovnám. Tuto fakturaci provádí účetní jednotka na účet 395 – Vnitřní zúčtování. Dále musí čekat na vyjádření pojišťovny, která zhodnotí, do jaké výše platby uzná. Následně účetní jednotka provede přeúčtování z účtu 395 – Vnitřní zúčtování na účet 311 – Odběratel a dále rozúčtování na účty 604 – Prodej zboží a 343 – Daň z přidané hodnoty. Protože jsou pojišťovny dle zákona o Dani z přidané hodnoty poplatníci nikoli plátcí DPH, fakturuje jim lékárna částku včetně DPH, ze které následně až po uznání odvádí daň ve snížené daňové sazbě 9%.

Může nastat ale také problém, kdy pojišťovna část fakturace neuzná. Příčinou jsou například:

- Chybné rodné číslo
- Fakturace u jiné pojišťovny
- Cizinci, kteří nejsou v evidenci žádné pojišťovny

V případě, že je příčinou chybné rodné číslo, lékárna si vyhledá daný lékařský předpis a rodné číslo si opraví. Takto opravený případ znova fakturuje pojišťovně. Když omylem nafakturuje odběr léků jiné pojišťovně, vytvoří si účetní jednotka dobropis, ke kterému přiloží neuznané vyúčtování od první pojišťovny a nárokuje si zaplacení u pojišťovny správné. Pokud dojde k výdeji léků cizincům, kteří nemají sjednané pojištění u žádné pojišťovny, musí si tuto částku lékárna účtovat do nákladů na účet 504 – Prodané zboží.

Úbytek zboží ze skladu při prodeji účetní jednotka zaúčtuje na účet 504 – Prodané zboží.

#### **3.4.8. Poskytnuté provozní zálohy**

Dodavatelé elektřiny a plynu požadují placení záloh za jejich odběr, proto i lékárna platí zálohy na plyn a elektřinu. Tyto zálohy potom účtuje prostřednictvím účtu 314 – Poskytnuté provozní zálohy. Takto vytvořené zálohy poté vyúčtuje s účtem 321 – Dodavatelé.

#### **3.4.9. Škody**

I v lékárně může dojít ke znehodnocení léků, díky nahodilým událostem jako jsou například prasklé vodovodní potrubí či zničení léků neopatrným zacházením. Pokud se jedná o pojistnou událost a vzniklou škodu uhradí pojišťovna, jedná se o škody daňově uznatelné. Škoda se zaúčtuje na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti a úhrada těchto škod se účtuje pomocí účtu 688 – Ostatní mimořádné výnosy. Pokud vznikne škoda neopatrným zacházením, předepisuje se k úhradě viníkovi prostřednictvím účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci. V případě, že dojde ke znehodnocení přísně evidovaných léků – opiátů, musí se navíc vyhotovit podrobný protokol.

### **3.5. Krátkodobý finanční majetek**

V účetní jednotce je krátkodobý finanční majetek zastoupen hotovostí v pokladně, stravenkami, peněžními prostředky na běžném účtu a peněžními prostředky z krátkodobého bankovního úvěru.

#### **3.5.1. Pokladna a ceniny**

Lékárna vede pokladnu pouze v české měně, protože veškerý prodej je umožněn jen v korunách. Proto také účetní jednotka vede účet 211 – Pokladna bez analytické evidence.

Hmotnou odpovědnost za stav pokladny má vždy odpovědný pracovník, který ji na začátku své směny přebírá. Při každém předávání pokladny na konci směny dochází k přepočítávání stavu pokladny, který se porovnává s údaji z lékárenského programu PHARMIS. Díky tomuto programu, lze okamžitě zjistit možné nesrovnalosti. V případě, že skutečný stav pokladny je menší nežli stav požadovaný, účetní, musí odpovědný pracovník podat vysvětlení k této situaci a vzniklé manko je mu okamžitě předepsáno k úhradě. Takto vzniklé manko se účtuje do nákladů na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku s podvojným zápisem na účtu 211 – Pokladna. V zápětí je zaúčtována také pohledávka za zaměstnance na stranu MD účtu 335 – Pohledávka za zaměstnanci a současně je hodnota manka zaúčtována také do výnosů na stranu D účtu 668 – Ostatní finanční výnosy. Z daňového hlediska je takto zaúčtované manko daňově uznatelným nákladem pouze do výše úhrady od zaměstnance.

Účetní jednotka dále využívá účet 213 – Ceniny, na kterém účtuje o nákupu stravenek. Tyto stravenky dále poskytuje svým zaměstnancům. Lékárna hradí 50% ceny stravenek na své náklady, které jsou daňově uznatelné. Zaměstnanci mají nárok na 1 stravenku za odpracovaný den. Majitel lékárny si stanovil, že nárok na stravenku mají zaměstnanci po opracování 6 hodin. Stravenky jsou dány k dispozici ve jmenovité hodnotě 60 Kč a jsou poskytovány bez provize, a proto se v tomto případě nemusí odvádět žádné DPH.

### 3.5.2. Bankovní účet a krátkodobý bankovní úvěr

Lékárna má pouze jeden bankovní účet pro své podnikatelské účely zřízený v korunách českých. Tento účet je úročen úrokovou sazbou 0,2% p.a. a poskytuje jej Komerční banka. Měsíční poplatek za vedení tohoto účtu je 350 Kč. Přes tento účet se provádí veškeré bezhotovostní platby, jako jsou například:

- Úhrady dodavatelských faktur
- Úhrady mezd zaměstnanců
- Úhrady závazků ke státu
- Zákaznické platby kartou
- Platby od pojišťoven atp.

Lékárna pro zkvalitnění svých služeb zřídila pro své zákazníky také službu CASCH BACK. Zákazníci si tedy mohou přímo u pokladny lékárny vybrat ze svého účtu hotovost. Veškeré zákaznické platby kartou podléhají bankovnímu poplatku 3% z hrazené částky. Tento uhrazený poplatek již nepodléhá DPH. Pro účetní jednotku jsou v zásadě platby kartou nevýhodnější, nežli je tomu u platby v hotovosti, protože se na platby kartou vážou další náklady, které hradí lékárna. Ovšem pro vyhovění požadavkům zákazníků lékárna dále tyto služby poskytuje a poskytovat také bude.

Lékárna má u své banky sjednán krátkodobý kontokorentní úvěr s úročením 6,5% p.a. Prostředky z kontokorentního úvěru jsou přeposílány na běžný účet. Vždy jednou ročně na dva dny musí být vyrovnán stav účtu na 1 000 000 Kč.

## **3.6. Zúčtovací vztahy**

### **3.6.1. Pohledávky a závazky z obchodních vztahů**

Z obchodních vztahů vznikají účetní jednotce pohledávky od odběratelů a závazky od dodavatelů.

Mezi závazky můžeme zařadit jak dodávky sortimentu, tak také dodávky služeb nezbytných pro provoz lékárny (elektřina, plyn, voda). Lékárna působí v pronajatých prostorách a nájemné platí čtvrtletně. Jelikož dle smlouvy platí nájemné dopředu, musí vždy na konci účetního období vytvořit časové rozlišení nákladů, aby náklady souvisely s obdobím, kterého se věcně i časově týkají. U dodávek elektřiny a plynu musí ze stejného důvodu na konci účetního období provést zaúčtování dohadných účtů.

Pohledávky z obchodních vztahů mohou vzniknout v případě zákaznického prodeje léků či jiného zboží na fakturu, což se ovšem děje jen velmi sporadicky. Hlavní skupinu pohledávek tvoří pohledávky u pojišťoven.

### **3.6.2. Pohledávky a závazky ke státu**

Pohledávky a závazky ke státu představují jako i u jiných podnikatelských subjektů závazky z placení daní, sociálního a zdravotního pojištění a pohledávky z přeplatků na daních.

Každý měsíc odvádí účetní jednotka sociální a zdravotní pojištění a také daň z příjmů FO a srážkovou daň u osob zaměstnaných na dohodu o provedení práce. Jednou za čtvrt roku musí lékárna uhradit Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele, jehož výše se odvíjí od počtu zaměstnanců. Veškeré tyto náklady, které účetní jednotka hradí, jsou z daňového hlediska náklady daňově uznatelné.

Lékárna jakožto měsíční plátce DPH musí dále každý měsíc odevzdávat daňové přiznání k DPH. Na základě toho může účetní jednotce plynout povinnost odvést daň,

v případě že daň na výstupu je větší než na vstupu, nebo daňová pohledávka, v případě že daň na vstupu je větší než na výstupu.

K podnikání lékárna používá také jeden automobil, z čehož plyne povinnost platit každého čtvrt roku zálohu silniční daně.

Zálohy na daň z příjmů PO účetní jednotka v minulém roce 2009 neplatila, protože na základě zákonného zmocnění obsaženého v ustanovení § 67 odst. 5 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byla zrušena povinnost zálohovat daň z příjmů PO u podnikatelských subjektů, kteří měli méně jak 5 zaměstnanců. V letošním roce již účetní jednotka zálohy na daň z příjmů PO hradí a tyto zálohy platí pololetně ve výši 50% předcházející daňové povinnosti.

### **3.6.3. Pohledávky a závazky k zaměstnancům**

Lékárna má 4 zaměstnance na plný pracovní úvazek a jednoho zaměstnance na mateřské dovolené. Mzdy účetní jednotka účtuje také prostřednictvím účetního programu POHODA.

Mzda je v lékárně tvořena dvěma složkami a těmi jsou:

- Základní mzda – není u všech zaměstnanců stejná. Je stanovena podle délky doby trvání zaměstnání a také dle odpovědnosti daného zaměstnance.
- Pohyblivá složka – pravidla stanovování pohyblivé složky jsou stejná pro všechny zaměstnance. Odvíjí se od preciznosti plnění úkolů daných vedením. Tato složka je maximálně do 12,5% základní mzdy.

Lékárna poskytuje zaměstnancům také benefity. Ty jsou ve formě již výše zmíněných stravenek a také ve formě plateb kapitálového životního pojištění ING pro své zaměstnance do výše 12 000 Kč ročně u každého. Vedení lékárny neplánuje v blízké budoucnosti měnit výši zaměstnaneckých benefitů. Pokud by ovšem k takové situaci došlo, věřím, že by to vyvolalo pouze krátkodobou nevoli mezi zaměstnanci, protože jejich platové ohodnocení je stále nadstandardní s porovnáním s českými poměry.

Pohledávky za zaměstnanci mohou vzniknout v účetní jednotce dvěma způsoby:

- Zaměstnanci lékárny se musí často účastnit různých školení, která jsou nezbytná pro dostatečnou znalost nových lékárenských produktů. Ve většině případů se tato školení uskutečňují ve větších městech, jakou jsou Brno, Zlín, Praha a zaměstnanci dostávají zálohy na pracovní cesty. Poskytnutí zálohy se účtuje pomocí účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci a posléze dojde k vyúčtování záloh pomocí účtu 512 – Cestovné.
- V případě že dojde ke vzniku škod či manka, prokazatelně vinnou daného zaměstnance, je hodnota škod a manka předsána zaměstnanci k úhradě a tento předpis se zaúčtuje na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci

### **3.7. Individuální podnikatel**

Účetní jednotka nebyla zřízena jako právnická osoba, z čehož vyplývá, že veškeré vklady do podnikání a také vytvořený zisk se účtuje na účet 491 – Účet individuálního podnikatele.

Zde se účtují jak osobní výběry majitele, tak také výjimečné vklady majitele do podnikání, v případě, že je nutno něco zaplatit, ale momentálně nejsou k dispozici peněžní prostředky.

Účetní jednotka nepoužívá účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, ale rovnou výsledek hospodaření převádí na účet 491 – Účet individuálního podnikatele, kde si majitel lékárny rozhoduje, co s případným ziskem či ztrátou provede.



### 3.8. Finanční analýza

Pro zjištění jaký vliv má hospodaření lékárný se zásobami, konkurenční dění na trhu a ostatní faktory působící na lékárně na likviditu podniku, jsem provedla finanční analýzu oběžného majetku.

#### 3.8.1. Obraty zásob

Zde byly provedeny výpočty obrátů zásob a jejich srovnání v letech.

- **Rok 2005**

Doba obratu zásob

$$= \frac{1472002}{(8772340 \div 365)} = 61,24 \text{ dnů}$$

Rychlost obratu zásob

$$= \frac{10647790}{1472002} = 7,2 \text{ otáček za rok}$$

- **Rok 2006**

Doba obratu zásob

$$= \frac{1924995}{(10380390 \div 365)} = 67,69 \text{ dnů}$$

Rychlost obratu zásob

$$= \frac{12738675}{1924995} = 6,6 \text{ otáček za rok}$$

- **Rok 2007**

Doba obratu zásob

$$= \frac{1389448,43}{(13769715,38 \div 365)} = 36,83 \text{ dnů}$$

Rychlost obratu zásob

$$= \frac{17080509,28}{1389448,43} = 12,29 \text{ otáček za rok}$$

- **Rok 2008**

Doba obratu zásob

$$= \frac{1620280}{(12572255 \div 365)} = 47,04 \text{ dnů}$$

Rychlost obratu zásob

$$= \frac{15671861}{1620280} = 9,67 \text{ otáček za rok}$$

- **Rok 2009**

Doba obratu zásob

$$= \frac{1202580}{(12003188 \div 365)} = 36,57 \text{ dnů}$$

Rychlost obratu zásob

$$= \frac{15623112}{1202580} = 12,99 \text{ otáček za rok}$$

**Tab. 2:** Pětileté srovnání ukazatelů aktivity

Rok	Doba obratu zásob	Rychlost obratu zásob
2005	62 dnů	7,2 obrátek za rok
2006	67 dnů	6,6 obrátek za rok
2007	37 dnů	12,29 obrátek za rok
2008	48 dnů	9,67 obrátek za rok
2009	37 dnů	12,99 obrátek za rok

**Pramen:** vlastní propočet

Ze srovnání těchto ukazatelů vyplývá, že se zde projevila skutečnost, že v roce 2005 byla v blízkosti lékárny otevřena nová, konkurenčně schopná lékárna. Odliv zákazníků se tedy projevilo snížením rychlosti obratu zásob. Protože sama lékárna nemůže přímo ovlivnit zvýšení obratu, dá se předpokládat, že se k ní buďto zpátky zákazníci vrací nebo k ní přicházejí zákazníci noví. Vše se projevuje pozvolným růstem obrátů zásob a rychlosti obratu zásob. Pouze v roce 2008 lékárna zaznamenala mírný pokles odbytu zásob. Nejednalo se o snížení odbytu léků, nýbrž doplňkového sortimentu, což by se teoreticky dalo přisuzovat také vzniklému strachu obyvatel z hospodářské krize a jejich snaze ušetřit tím, že nevynakládali tolik prostředků na dražší, ale zato kvalitnější kosmetiku, doplňky stravy či jiné podobné zboží.

### 3.8.2. Likvidita

V lékárně na likviditu působí několik vlivů, některé kladně a některé naopak záporně. Mezi hlavní záporné vlivy patří úhrada faktur od pojišťoven. Fakturace pojišťovně představuje asi 90% veškerých příjmů lékárny, proto velmi závisí na dodržování splatnosti vydaných faktur. Při opožděných úhradách od pojišťoven dochází ke snížení likvidity lékárny, což má za následek opožděné úhrady dodavatelům, kteří lékárnu penalizují za opožděné platby.

Dalším negativním vlivem působícím na likviditu jsou platby nájemného, pojistného a také platby za předplatné odborné literatury. Tyto výdaje účtované na účtech 381-Náklady příštích období svým charakterem snižují likviditu také významně.

Jak již bylo výše zmíněno, na likviditu působí i kladné vlivy. Mezi tyto vlivy patří například výše rabatů, které lékárně poskytují dodavatelé za včasné platby závazků. Velikost rabatu je dána jak smlouvou s dodavatelem, tak dobou splatnosti. Dalším kladně působícím vlivem jsou také množstevní slevy od dodavatelů. Tyto slevy jsou nabízeny, jak již bylo zmíněno výše, například ve formě: „Při odběru dvou kusů, dostanete třetí zdarma!“ Pořizovací ceny dvou výrobků se poté rozúčtují mezi výrobky tři. Tyto množstevní slevy zvyšují lékárně tržby a tedy i likviditu.

Dalším faktorem, který ovlivňuje likviditu, jsou regulační poplatky, zavedené od 1. ledna 2008 dle zákona 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. Tyto poplatky ji ovlivňují tím, že lékárna má ihned tento regulační poplatek k dispozici. Ale z dlouhodobého hlediska je finanční zlepšení velmi malé, protože o to co vybere na poplatcích, si poté méně fakturuje pojišťovně. Z celkového regulačního poplatku zůstává přímo lékárně jen malá část. Díky regulačním poplatkům se tedy navyšují zdroje zejména pojišťovně. Tyto zdroje by pojišťovny měly poté alokovat do vědy a výzkumu.

Zde jsem provedla orientační výpočet ukazatelů likvidity a jejich následné srovnání v letech. Tato čísla by bylo lépe porovnat ještě s jinými lékárnami, ale to mi nebylo umožněno.

- **Rok 2005**

Běžná likvidita	Pohotová likvidita	Peněžní likvidita
$= \frac{2288552}{5103225} = 0,45$	$= \frac{2288552 - 1472002}{5103225} = 0,16$	$= \frac{171709}{5103225} = 0,034$

- **Rok 2006**

Běžná likvidita	Pohotová likvidita	Peněžní likvidita
$= \frac{2814023}{4786887,37} = 0,59$	$= \frac{2814023 - 1924995}{4786887,37} = 0,19$	$= \frac{30606}{4786887,37} = 0,0064$

- **Rok 2007**

$$\begin{array}{l} \text{Běžná likvidita} \\ = \frac{2858152}{4736065,33} = 0,60 \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Pohotová likvidita} \\ = \frac{2858152 - 1389448}{4736065,33} = 0,31 \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Peněžní likvidita} \\ = \frac{46480,80}{4736065,33} = 0,0098 \end{array}$$

- **Rok 2008**

$$\begin{array}{l} \text{Běžná likvidita} \\ = \frac{2802775}{5142158} = 0,54 \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Pohotová likvidita} \\ = \frac{2802775 - 1657004}{5142158} = 0,22 \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Peněžní likvidita} \\ = \frac{70558}{5142158} = 0,014 \end{array}$$

- **Rok 2009**

$$\begin{array}{l} \text{Běžná likvidita} \\ = \frac{2245539}{4284275} = 0,52 \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Pohotová likvidita} \\ = \frac{2245539 - 1198087}{4284275} = 0,24 \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Peněžní likvidita} \\ = \frac{76072}{4284275} = 0,018 \end{array}$$

**Tab. 3:** Pětileté srovnání ukazatelů likvidity

Rok	Běžná likvidita	Pohotová likvidita	Peněžní likvidita
2005	0,45	0,16	0,034
2006	0,59	0,19	0,0064
2007	0,60	0,31	0,0098
2008	0,54	0,22	0,014
2009	0,52	0,24	0,018

**Pramen:** vlastní propočet

Že jsou tyto ukazatele likvidity v letech 2006 a 2007 tak nízké, ovlivňuje skutečnost, že si lékárna na svůj provoz vzala kontokorentní úvěr. Při placení dodavatelských faktur a také vyplácení mezd lékárna tento kontokorentní úvěr čerpá. Veškeré peněžní prostředky, které jí přijdou na běžný účet, si banka převádí na krytí tohoto úvěru. Proto do výpočtů nejsou zahrnuty zůstatky na běžném účtu. Od roku 2008 lze ale pozorovat trend zvyšování likvidity a to zejména likvidity peněžní. Za to lékárna vděčí zejména zvyšování peněžních prostředků v pokladně, které banka tedy nemůže okamžitě převádět na splácení kontokorentního úvěru.

### 3.9. Regulační poplatky

Dne 1. ledna 2008 vstoupila v platnost novela zákona o zdravotním pojištění ukládající povinnost pacientů hradit 30 Kč za výdej léku.

V současné době panují dva názory na výběr těchto regulačních poplatků. Prvním názorem je dodržování zákonem stanovené vyhlášky a poplatky od pacientů skutečně vybírat. A druhým názorem je hradit tyto poplatky za své zákazníky na vlastní náklady.

Dle situací z praxe první názor zastávají zejména soukromé lékárny, které nejsou žádným způsobem dotovány státem či jinými municipalitami. Tyto subjekty si nemohou dovolit hradit poplatky za své zákazníky na vlastní náklady, protože by tyto úhrady ztížili jejich finanční situaci a schopnost podnikat a hlavně se dále rozvíjet.

Druhý názor je zastáván hlavně krajskými lékárnami a některými lékárnami, které patří do sítě lékáren. V případě krajských lékáren si nemohu nevšimnout politického kontextu jádra věci. Platí zde snaha jedné politické strany zalíbit se voličům tím, že jim poskytnou ústupky ve formě úhrad těchto poplatků za pacienty. Za pacienty platí regulační poplatky všechny kraje vedené sociální demokracií s výjimkou Prahy, kde má hlavní slovo ODS. Tyto poplatky nejsou tedy od zákazníků vybírány a jsou hrazeny z prostředků, které na svůj provoz krajské lékárny získávají ze státního rozpočtu.

V případě lékáren, které patří do sítě lékáren, chápu úhradu regulačních poplatků za své zákazníky spíše jako snahu vyrovnat se konkurenčnímu boji ze strany kraje a nepřijít tak o své zákazníky. Tyto velké firmy si mohou dovolit úhradu těchto poplatků na své náklady, protože v České republice jsou provozovány hlavně jako doplňková služba k nějaké činnosti hlavní. Například k provozu supermarketu. Z čehož vyplývá, že i ztrátové provozovny mohou i nadále existovat díky finančním injekcím z provozoven jiných.

Důležité je si ale uvědomit skutečnost, že regulační poplatky mají sloužit také pro úhradu nákladů za provoz lékáren. Z čehož vyplývá, že když lékárna vybere od zákazníků regulační poplatek, snižuje tak o jeho hodnotu náhradu od pojišťoven.

V případě, že tyto poplatky nevybere, stává se tedy automaticky ztrátovou, protože většina léků, které lékárna vydá je s částečnou úhradou od pojišťovny.

### **3.9.1. Forma úhrad regulačních poplatků**

Úhrada regulačních poplatků za své zákazníky měla nejprve formu darovací smlouvy od lékáren. Kraj dopředu daroval poplatek pacientům, kteří jenom podepsali darovací smlouvu. Proti tomuto způsobu, ale vydal soud nařízení, které těmto úhradám zamezilo, ale ovšem jenom na chvíli.

A proto si krajské lékárny našli jiný způsob úhrady. Měl formu slevových kuponů na 30 Kč. Jako slevové kupony byly použity trhací šatní lístky. Ty mají dvě části - jedna zůstávala lékárníkovi pro evidenci, druhou dostával pacient. Bylo tak čistě na jeho zvážení, zda chce slevu čerpat. Vedení krajů se domnívalo, že takový to systém slev již napadnutelný nebude. Slevy totiž neposkytuje kraj, ale dávají je samotné lékárny, potažmo oblastní nemocnice, které jsou akciovými společnostmi.

Soud ovšem i na tento způsob vydal předběžné opatření a tak si kraje vymyslely ještě způsob třetí a zatím poslední. Jedná se o podobnou metodiku jak u darovací smlouvy, ovšem k vrácení dojde až po zaplacení. Když pacienti zaplatí třicet korun a pak je žádají od kraje zpět, jako je tomu například v Plzeňském kraji, tak je vše právně v pořádku.

### **3.9.2. Soudní spory**

V současnosti můžeme sledovat soudní spory mezi lékárnami, které poplatky hradí a lékárnami, které je naopak za zákazníky nehradí. Nehradící lékárny požadují po soudu zákaz takového jednání, protože je tak staví do velmi nerovného konkurenčního boje. Veškeré soudní spory, které se nyní vedou, jsou z větší části s krajskými lékárnami, které samozřejmě dotuje kraj, tedy hradí jejich ztráty z takto vynakládaných nákladů.

Také Česká lékárnická komora ve své tiskové zprávě prohlásila, že nevybírání regulačních poplatků od pacientů v krajských lékárnách způsobilo propad příjmů ostatních lékáren o 30 až 70 % a počty receptů o 30 až 60 %. „V důsledku nerovné soutěže s krajskými lékárnami dochází k vážnému poškozování ostatních lékáren a

k ohrožení dostupnosti lékárenské péče pro pacienty. Podle prvních informací z lékáren se potvrdily obavy České lékárnické komory o osud lékáren, které dodržují zákon a vybírají regulační poplatky. Důsledkem je omezování provozní doby a propouštění zaměstnanců. Již po prvním měsíci nevybírání poplatků se objevilo i ukončení provozu“, uvádí Komora. I na základě tohoto vyjádření lze odvodit, že žaloby podávané soukromými lékárnami jsou více než opodstatněné.

Také představenstvo Grémia majitelů lékáren vyzvalo své členy, aby podávali individuální žaloby proti nemocnicím kvůli poskytování třicetikorunových slev v krajských lékárnách. Podle Grémia jde o nekalé soutěžní jednání. Grémium poskytuje v této věci svým členům právní poradenství.

První žaloby, které soukromé lékárny podaly, se týkaly nekalé soutěže ze strany krajů. Součástí této žaloby byl i návrh na nařízení předběžného opatření. Ve všech případech žalob, které byly podány a o kterých již bylo rozhodnuto, bylo vydáno nařízení okamžitého zákazu nabízení trojstranné dohody a také zdržení se jakéhokoliv jiného jednání, vedoucího k zaplacení regulačních poplatků za pacienty své lékárny. Toto nařízení se nejprve týkalo pouze poskytování darů ze strany krajů, ale po zavedení nového systému poskytování slevových kuponů, bylo předběžné nařízení rozšířeno také na ně.

Další žaloby, které budou s velkou pravděpodobností následovat, se týkají náhrady utrpěných škod. Žaloba o náhradu škody znamená vyčíslení škody, soud bude rozhodovat v individuálních případech, o kolik došlo k úbytku a jak byl daný provozovatel poškozen. V náhradě škody se zohledňuje úbytek pacientů, úbytek tržeb a snížení hospodářského výsledku. Grémium majitelů lékáren se domnívá, že by se mohlo jednat o statisíce až miliony korun.

Obranu soukromých lékárníků lze tedy jednoduše shrnout do 3 kroků:

1. Získání předběžného opatření
2. Podání žaloby na ochranu proti nekalé soutěži
3. Podání žaloby na náhradu utrpěné škody

Kvůli postupu krajů se v polovině února 2009 obrátila na Evropskou komisi dokonce i Česká lékárnická komora, v březnu ji následoval provozovatel soukromé sítě dr. Max Česká lékárna a.s., která pod tlakem konkurence platí za pacienty poplatky formou bonusů. Dodatečné výdaje lékáren dr. Max za kompenzace poplatků dosáhly téměř 15 milionů korun, proto podali podnět Evropské komisi k prošetření, zda je postup krajů v souladu s evropským právem.

Během března 2010 mělo být vysloveno konečné rozhodnutí, zda kraje skutečně porušují zákon tím, že regulační poplatky proplácejí. Úřad ministerstva vnitra však jen pár dní před rozhodnutím přerušil správní řízení, které vedl už s osmi kraji. Udělal to kvůli tomu, že Ústecký kraj poslal návrh Ústavnímu soudu. Chce, aby vracení poplatků přezkoumal. Ústavní soud má tedy posoudit, zda kraje překračují meze své samostatné působnosti tím, že hradí poplatky za pojištěnce. Kdy rozhodne Ústavní soud, není jasné. Návrh podal Ústecký kraj, ale podporují ho všichni. Dá se tedy očekávat, že konečného rozhodnutí v oblasti regulačních poplatků se veřejnost ani soukromé lékárny nedočkají minimálně do voleb. Definitivní řešení přijde nejspíš tedy až s volbami.

Situace s proplácením poplatků se nelíbí také zdravotním pojišťovnám, které hojně začaly krajské lékárny pokutovat.

V otázce soudních sporů ale nejde jenom o to, aby soukromé lékárny získaly stejné konkurenční podmínky jako krajské. Dalším z cílů je také zajistit stejné podmínky pro všechny zákazníky. Není přece možné, aby byli zvýhodňováni pouze obyvatelé krajských měst vedených sociální demokracií na úkor ostatních obyvatel. Pro všechny zákazníky lékáren by měly platit stejné podmínky prodeje.



### **3.10. Vliv regulačních poplatků na cash flow lékáren**

V následujících výkazech cash flow jsem se snažila zobrazit, jaký vliv má placení či neplacení regulačních poplatků na finanční situaci lékárny. Propočty jsem provedla pro roky, ve kterých byly regulační poplatky již uzákoněny, tedy pro roky 2008 a 2009. Přesná data pro vypracování výkazů cash flow jsem získala z účetních závěrek lékárny.

### 3.10.1. Rok 2008

**Tab. 4:** Rok 2008 při úhradě regulačních poplatků pacienty

P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	47
<b>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)</b>		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	513
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	201
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	26
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	175
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	
A. *	<b>Čistý peněžní tok z prov. činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim. položkami</b>	<b>714</b>
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-520
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	351
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	-597
A. 2 3	Změna stavu zásob	-274
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekv.	
A. **	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami</b>	<b>194</b>
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-175
A. 4	Přijaté úroky	
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	
A. 7	Přijaté dividendy a podíly na zisku	
A. ***	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>19</b>
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	
B. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>	<b>0</b>
<b>Peněžní toky z finanční činnosti</b>		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	-14
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	-14
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	
C. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>	<b>-14</b>
F.	<b>Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků</b>	<b>5</b>
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	52

**Pramen: vlastní propočít**

**Tab. 5: Rok 2008 bez úhrady poplatků pacienty**

P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	-89
<b>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)</b>		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	513
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	201
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	26
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	175
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	
A. *	<b>Čistý peněžní tok z prov. činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim. položkami</b>	<b>714</b>
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-520
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	351
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	-597
A. 2 3	Změna stavu zásob	-274
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekv.	
A. **	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami</b>	<b>194</b>
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-175
A. 4	Přijaté úroky	
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	
A. 7	Přijaté dividendy a podíly na zisku	
A. ***	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>19</b>
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	
B. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>	<b>0</b>
<b>Peněžní toky z finanční činnosti</b>		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	-14
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	-14
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	
C. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>	<b>-14</b>
F.	<b>Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků</b>	<b>5</b>
R.	<b>Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období</b>	<b>-84</b>

**Pramen: vlastní propočet**

V roce 2008 byly regulační poplatky vybrány ve výši 136 tisíc Kč. Situaci neplacení poplatků jsem se snažila vyjádřit v položce P. Stav peněžních prostředků a peněžních

ekvivalentů na začátku účetního období, protože nevybírání těchto poplatků tuto položku snižuje.

Dle výsledků lze usoudit, že nevybírání poplatků má na finanční situaci velký vliv. V případě vybírání poplatků má lékárna na konci období v podobě peněžních prostředků či jejich ekvivalentů 52 tisíc Kč. Kdyby ovšem poplatky nevybírala a hradila je za své zákazníky, její prostředky by dosahovaly dokonce záporné hodnoty a to – 84 tisíc Kč.

### 3.10.2. Rok 2009

**Tab. 6:** Rok 2009 při úhradě regulačních poplatků pacienty

P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	56
<b>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)</b>		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	687
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	192
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	25
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	0
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	167
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	
A. *	<b>Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami</b>	<b>879</b>
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-459
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	40
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	-878
A. 2 3	Změna stavu zásob	379
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekv.	0
A. **	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami</b>	<b>420</b>
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-167
A. 4	Přijaté úroky	0
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	0
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	0
A. 7	Přijaté dividendy a podíly na zisku	0
A. ***	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>253</b>
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	0
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	0
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0
B. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>	<b>0</b>
<b>Peněžní toky z finanční činnosti</b>		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	-600
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	338
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	338
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	
C. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>	<b>-262</b>
F.	<b>Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků</b>	<b>-9</b>
R.	<b>Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období</b>	<b>47</b>

**Pramen: vlastní propočet**

**Tab. 7: Rok 2009 bez úhrady poplatků pacienty**

P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	-59
<b>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)</b>		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	668
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	192
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	25
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	0
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	167
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	
A. *	<b>Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami</b>	<b>860</b>
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-459
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	40
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	-878
A. 2 3	Změna stavu zásob	379
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů	
A. **	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami</b>	<b>401</b>
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-167
A. 4	Přijaté úroky	
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	
A. 7	Přijaté dividendy a podíly na zisku	
A. ***	<b>Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>234</b>
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	
B. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>	<b>0</b>
<b>Peněžní toky z finanční činnosti</b>		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	-600
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	338
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	338
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	
C. ***	<b>Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>	<b>-262</b>
F.	<b>Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků</b>	<b>-28</b>
R.	<b>Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období</b>	<b>-87</b>

**Pramen: vlastní propočet**

V roce 2009 byly regulační poplatky vybrány ve výši 117 tisíc Kč. I zde jsem se situací neplacení poplatků snažila vyjádřit v položce P. Stav peněžních prostředků a

peněžních ekvivalentů na začátku účetního období, protože nevybírání těchto poplatků tuto položku snižuje.

Dle výsledků lze usoudit, že i v roce 2009 má nevybírání poplatků na finanční situaci velký vliv. V případě vybírání poplatků má lékárna na konci období v podobě peněžních prostředků či jejich ekvivalentů 47 tisíc Kč. Kdyby ovšem poplatky nevybírala a hradila je za své zákazníky, její prostředky by dosahovaly dokonce záporné hodnoty a to – 87 tisíc Kč.

Je důležité zopakovat skutečnost, že o vybrané poplatky si lékárna snižuje pohledávky u pojišťoven. Pokud tyto poplatky nevybere, dalo by se to tedy označit za jakousi formu ztráty, tedy částku, kterou lékárna musí platit na své náklady. Poplatky navíc podléhají dani z přidané hodnoty, z čehož vyplývá, že i při nevybrání tohoto poplatku z něj lékárna musí odvést DPH.

Všechny zmíněné skutečnosti vedou k jedinému závěru. Soukromé lékárny si nemohou dovolit jen tak hradit za své zákazníky poplatky, protože to vede ke zhoršení jejich finanční situace. Soukromé lékárny nemají takový komfort, jako lékárny krajské, kterým na jejich provoz přispívá kraj a případné ztráty hradí.

Tuto situaci bychom mohli porovnat také s jakýmkoliv jiným obchodním podnikem, který prodává služby či zboží. Nikdo přeci nečeká, že by nám nějaká firma poskytovala služby či zboží na své náklady. A také žádná firma by k tomuto způsobu prodeje nepřistoupila. Proč tedy od soukromých lékáren požadovat takovouto službu?

Nejednoznačná situace v oblasti regulačních poplatků však tento způsob chování podporuje. Bohužel není v moci soukromých lékárníků situaci změnit. Musí si tedy počkat na pomoc českých zákonodárců a soudů, až stanoví jasná pravidla pro všechny.

## 4. Závěr

Tato práce byla zaměřena na dva cíle. Prvním cílem bylo analyzovat účtování v lékárně a vystihnout určitá specifika, která se v lékárnách vyskytují. Druhým cílem bylo pouvažovat o významu regulačních poplatků v lékárnách a zjistit jak tyto poplatky mohou ovlivnit jejich existenci.

Při účtování se účetní jednotka řídí platnými zákony a vyhláškami a také svou vnitřní účetní směrnicí, kterou si sama vypracovala. Na základě dosahovaného obratu je plátcem DPH, a proto je pro ni směrodatný také zákon o DPH.

Účtování v lékárně je velmi podobné jako účtování kterékoliv jiné firmy, ovšem i zde můžeme nalézt určitá specifika, která nejsou zcela běžná. Tato specifika se týkají zejména zásob. Zásoby tvoří hlavní složku aktiv majetku lékárny a jejich prodej je také její hlavní výdělečnou činností. Proto velmi záleží na správném a efektivním účtování a řízení těchto zásob. Lékárna účtuje v podvojném účetnictví a při účtování zásob používá způsob A. S oblastí zásob jsou spojeny problémy a složitosti, se kterými se musí vyrovnávat.

Prvním problémem, který u zásob léků vyvstává, je velmi složitá evidence. Lékárna musí mít bezprostřední a důkladný přehled o veškerých lécích, které má na skladě. Jedním z důvodů je skladování návykových či jinak nebezpečných látek, které ze zákona podléhají přísné evidenci. Dalším z důvodů je přísná kontrola doby expirace léků, zejména z důvodu neprovádění opravných položek u tohoto zboží. Je běžnou praxí, že lékárna tyto léky s nízkou dobou expirace vrací zpět svému dodavateli a ten jí dle smlouvy dodává léky nové. Proto je důležitý velmi dobrý přehled o těchto lécích, aby nedocházelo k žádným zbytečným ztrátám.

Hlavní specifikem, které se týká lékáren, je existence číselníku VZP, na základě kterého lékárny oceňují prodávané léky. U léků si účetní jednotka nemůže stanovit jednotný systém kalkulace prodejní ceny, ale musí jej přizpůsobovat tomuto číselníku. Při tvorbě cen je dále ovlivněna dodavatelským rabatem, který se odvíjí od doby úhrady



faktur a také od počtu dodávek za měsíc. Čím vyšší počet dodávek a nižší doba splatnosti faktur, tím je dodavatelský rabat nižší.

Dalším problémem spojeným se zásobami se mohou jevit sjednané limitní odběry zboží od dodavatelů. Protože lékárna nemůže přímo ovlivnit prodej léků, mohou se jí díky limitnímu odběru naplnit sklady více než je potřebné. Pokud by totiž lékárna limitní odběr nedodržela, čekaly by ji od dodavatelů finanční sankce. Ovšem na druhou stranu v případě překročení limitního odběru, poskytuje dodavatel množstevní slevy.

Lékárně bych doporučila zavedení daňové evidence. Daňová evidence by pro ni byla výhodnější jak z hlediska daně z příjmů tak také z hlediska snížení časové náročnosti pro účetní jednotku.

Jako dílčí cíl jsem analyzovala ukazatele aktivity a vycházela jsem z výkazů roků 2005, 2006, 2007, 2008, 2009. Po vypočítání ukazatelů doby obratu zásob a rychlosti zásob jsem provedla porovnání v letech. Na výsledcích je zřejmá skutečnost, že před třemi lety přibyla v sousedství lékárny ještě další konkurenční lékárna. Tato lékárna je součástí sítě lékáren Česká lékárna a.s. a pro vstup na trh zvolila marketingovou politiku cenových zvýhodnění pro klienty. Takové politice ovšem nemůže tato malá lékárna konkurovat. Proto zaznamenali v roce 2005 větší úbytek zákazníků a snížení obratu zásob. Jak je ale vidno z výsledků ukazatelů aktivity, lékárně se rok od roku staří zákazníci vracejí a ještě přibývají noví, což má za následek postupné zvyšování obratu zásob. Tuto skutečnost má za následek nejenom příjemná obsluha lékárny, ale také různé cenové akce, které se lékárna snaží pro své zákazníky realizovat.

Jako další dílčí cíl jsem analyzovala ukazatele likvidity. Na tyto ukazatele působí různé vlivy a to jak kladně tak i záporně. Při výpočtech jsem srovnávala údaje z pěti účetních období a to za roky 2005, 2006, 2007, 2008 a 2009. Zásadní vliv, který působí na likviditu, má splácení pohledávek od pojišťoven. Většina českých pojišťoven nemá se splácením svých závazků zásadní problémy, ovšem na českém trhu existují i takové, které přetahují splatnost až o tři měsíce. Bohužel pro lékárnu, podíl jim fakturovaných pohledávek je vysoký. Tento problém velmi negativně ovlivňuje likviditu lékárny, která nemá zcela dostatečné finanční prostředky na splácení svých závazků. Z tohoto důvodu

si také lékárna sjednala u své banky kontokorentní úvěr, který čerpá k placení svých závazků. I díky tomuto úvěru mají výsledné ukazatele tak nízké hodnoty, protože při výpočtu do nich nebyly zahrnuty zůstatky na běžném účtu. Veškeré finanční prostředky, které na tento běžný účet lékárně přijdou, si banka převádí na krytí tohoto kontokorentního úvěru. Dalším vlivem, který působí na likviditu, jsou náklady příštích období. Tyto náklady jsou vypláceny na úhradu nájemného, pojistného a také předplatného odborné literatury. Tyto vynaložené finanční prostředky by lékárna mohla využít mnohem efektivněji.

Druhým cílem práce bylo zvážit význam regulačních poplatků. V současné době zhoršuje finanční situaci lékáren přístup krajů, které se rozhodly hradit regulační poplatky v krajských lékárnách za své zákazníky. Tímto velmi zásadně zhoršují konkurenční schopnosti ostatních lékáren. Krajské lékárny rapidním způsobem přetahují zákazníky do svých provozoven.

Toto chování krajských lékáren je sice podporováno širokou veřejností, ovšem soudy, pojišťovny a také ostatní lékárny zastávají názor opačný. Soukromým lékárnám nezbylo než se obrátit s tímto problémem na soudy a požadovat, aby krajským lékárnám byly tyto praktiky zakázány. Soudy jim ve velmi hojném počtu dávají za pravdu. Poslední vývoj na politické scéně ovšem oddálil konečné rozhodnutí, zda je proplácení poplatků ze zákona v pořádku či nikoli. Úřad ministerstva vnitra pár dní před rozhodnutím přerušil správní řízení, které vedl už s osmi kraji. Udělal to z důvodu, že Ústecký kraj poslal návrh Ústavnímu soudu. Chce, aby vrácení poplatků přezkoumal. Ústavní soud má tedy posoudit, zda kraje překračují meze své samostatné působnosti tím, že hradí poplatky za pojištěnce. Kdy rozhodne Ústavní soud, není jasné. Jediné jasné v této chvíli je to, že nejistá situace kolem proplácení regulačních poplatků bude na pořadu dne minimálně do voleb.

V práci jsem se snažila nastínit, jakým problémem toto proplácení regulačních poplatků pro lékárny je. Sestavila jsem výkazy cash flow v letech 2008 a 2009 pro dvě situace. První situací bylo neproplácení poplatků lékárnou a v druhé situaci jsem zobrazila, co by se stalo s cash flow lékárny, kdyby regulační poplatky proplácela. Protože poplatky byly v roce 2008 ve výši 137 tisíc Kč a v roce 2009 byly ve výši 117 tisíc Kč je jasné, že nevybrání těchto poplatků rapidně ztíží finanční situaci lékárny.

V případě nevybrání se cash flow lékárny dokonce dostává z kladných hodnot do záporných. Nelze opomenout také skutečnost, že poplatky podléhají DPH, což znamená, že lékárna by i přes nevybrání těchto poplatků musela daň odvést.

Z výsledků je tedy patrné, že si lékárna nemůže na základě své finanční situace dovolit proplácet regulační poplatky. Jediným východiskem je jednoznačně stanovený výklad zákona, který bude platný a hlavně jednotný pro všechny lékárny. V tomto případě tedy lékárnám nezbývá než se spolehnout na české zákonodárce s tím, že jim pomohou se z této svízelné situace dostat.

## 5. Resume

Sales of pharmaceuticals in today's consumer society is very widespread. Pharmacies must be able to satisfy all types of customers, and must manage that they are always well stocked and ready for any demand.

In the last two years is operation of pharmacies significantly affected by the introduction of regulatory fees. Actual enactment of the fees would certainly not attracted so much attention. The main problem is the payment of regulatory fees by regional pharmacies, which are subsidized by region. Private pharmacies can not compete that conduct and they are facing a difficult competitive position.

In the theoretical part I was dealing with explanations of accounting terms definition relating to pharmacy accounting, as well as accounting itself. I described standard accounting practices. I mentioned a ways to calculate the Company's liquidity and stock turnover, and what these indicators reflect. Then I tried to describe the issue of regulatory fees.

In the practical part I have analyzed the complex pharmacy accounting. I described the various ways and methods of accounting for fixed assets, stocks, short-term investments, clearing relationships, and use the account of an individual entrepreneur. My main goal was to capture the specifics which appear in the pharmacy accounting. These specifics related to particular stocks.

As a partial target I've done calculations showing the liquidity of the pharmacy and stock turnover. These indicators I subsequently evaluated in the tables and I tried to analyze other factors that affect liquidity and stock turnover.

In the next target I analyzed the financial impact of the regulatory fees payment on other private pharmacies. I tried to retrace the events that occurred in the Czech judiciary which were related to the disputes of private pharmacies and regions in the issue of these fees.

## 6. Seznam literatury

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví
3. České účetní standardy pro podnikatele
4. Kovanicová, D.: ABECEDA účetních znalostí pro každého. 8.vydání. Praha: Polygon, 1998. 420 s. ISBN 80-85967-55-3
5. Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 9.vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 976 s. ISBN 978-80-7263-503-0
6. Ryneš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 6.vydání. Olomouc: ANAG, 2006. 878 s. ISBN 80-7263-313-9
7. Louša, F.: Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 3.vydání. Havníčkův Brod: GRADA, 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0
8. Štohl, P.: Učebnice účetnictví pro SŠ a veřejnost 1.díl 2007. 5.vydání. Znojmo: Štohl, 2003. 149 s. ISBN 97-88090-391-50-5
9. Janhuba, M.: Základy teorie účetnictví. 2.vydání. Praha: Oeconomica, 2007. 286 s. ISBN 978-80-245-1268-6
10. Mrkosová, J.: Účetnictví 2005, učebnice pro střední a vyšší odborné školy. 1.vydání. Brno: CP Books, 2005. 277 s. ISBN80-251-0513-X
11. Valach, J. a kolektiv: Finanční řízení podniku. 2.vydání. Praha: EKOPRESS, 2003.324 s. ISBN 80-86119-21-1
12. Sekerka, B.: Finanční analýza společnosti na bázi účetních výkazů. 2.vydání. Praha: PROFESS, 1997. 172 s. ISBN 80-85235-40-4
13. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění ve znění zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
14. Příloha k č.j. 05/97 242/2007-181 Sdělení k regulačním poplatkům z hlediska DPH a daně z příjmů
15. Bobková, M.: Účtování zásob ve vybraném obchodu s léčivý. 1. vydání. České Budějovice, 2008. 37 s.

### Internetové stránky:

16. <http://ucetnictvi.studentske.cz/2008/10/et-individulno-podnikatele.html>
17. [www.bussines.center.cz](http://www.bussines.center.cz)

18. <http://www.mzcr.cz/Odbornik/Categories/453-vyberova-rizeni-dle-zakona-c-48-1997-sb.html?menu=2>
19. <http://www.pramenyzdravi.cz/6180588/Lekarnici-budou-chtit-nahradu-skody-od-kraju-ktere-plati-za-lidi.php>
20. <http://www.pramenyzdravi.cz/7093543/Gremium-majitelu-lekaren-vyzvalo-k-podavani-zalob-proti-slevam.php>
21. <http://www.pramenyzdravi.cz/1785359/Soukromi-lekarnici-napadnou-slevy-v-krajjskych-lekarnach.php>
22. <http://lekarnanawebu.cz/2009/soud-potvrdil-platnost-predbezných-opatreni-v-boleslavske-lekarne/>
23. <http://www.zdn.cz/clanek/vraceni-poplatku-dalsi-zadrhel-450088>
24. <http://www.zdn.cz/denni-zpravy/z-domova/vraceni-zdravotnickych-poplatku-se-zmeni-448932>
25. <http://www.gmlcr.cz/default.aspx>
26. <http://www.mvcr.cz/clanek/preruseni-spravnich-rizeni-s-kraji-ve-veci-regulacnich-poplatku.aspx>
27. [www.mvcr.cz/.../2009-89765-07-pripominky-vedrala-s-kadeckou-k-analyze-analyza-s-pripominkami-pdf.aspx](http://www.mvcr.cz/.../2009-89765-07-pripominky-vedrala-s-kadeckou-k-analyze-analyza-s-pripominkami-pdf.aspx)
28. <http://www.reformanamiru.cz/data/Bro%C5%BEuram%C3%BDty%20a%20pov%C4%9Bry.pdf>
29. <http://www.mvcr.cz/o-nas.aspx>

## **7. Přílohy**

**Příloha 1:** Rozhodnutí o udělení oprávnění provozovat lékárnu

**Příloha 2:** Ukázka obchodních podmínek s dodavatelem

**Příloha 3:** Zahájení inventury ve FARMISU

**Příloha 4:** Ukončení inventury ve FARMISU

**Příloha 5:** Vystavená faktura pojišťovně

**Příloha 6:** Souhrnné zúčtování od pojišťovny

**Příloha 7:** Skupina léků s největším objemem distribuce v počtu balení v roce 2009

**Příloha 8:** Skupina léků s největším objemem distribuce v Kč v roce 2009

**Příloha 9:** Dodávky léčivých přípravků v letech 2003 – 2009 v počtu balení

**Příloha 10:** Dodávky léčivých přípravků v letech 2003 – 2009 ve finančním vyjádření

**Příloha 11:** Nabídkový leták léku léčivého sortimentu

**Příloha 12:** Nabídkový leták léku léčivého sortimentu

**Příloha 13:** Nabídkový leták krému na obličej

**Příloha 14:** Nabídkový leták zubní pasty

**KRAJSKÝ ÚŘAD ZLÍNSKÉHO KRAJE**  
**odbor zdravotnictví**

č.j. KUZL 13859/2005 ZD-Hd  
vyřizuje: Hodoňová

**ROZHODNUTÍ**  
**o udělení**

**SOUHLASU S PERSONÁLNÍM VYBAVENÍM, S DRUHEM A  
ROZSAHEM ZDRAVOTNÍ PÉČE POSKYTOVANÉ NESTÁTNÍM  
ZDRAVOTNICKÝM ZAŘÍZENÍM**

Krajský úřad Zlínského kraje, odbor zdravotnictví, jako správní orgán příslušný k vydání rozhodnutí (dále jen správní orgán) podle § 10, odstavce 3, písmene b), zákona číslo 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů, rozhodl v souladu se zákonem 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání takto:

**u d ě l u j e**

**provozovateli nestátního zdravotnického zařízení -**

- a) **s o u h l a s** s personálním vybavením nestátního zdravotnického zařízení lékárny základního typu v Uherském Hradišti
- b) **s o u h l a s** s druhem a rozsahem poskytované zdravotní péče v rozsahu následujících činností:
- výdejní činnost pro veřejnost
  - výdej na žádanky pro ambulantní zdravotnická zařízení - trvalá činnost
  - příprava léčiv : a) příprava léčivých přípravků, u kterých není požadována sterilita
  - b) příprava sterilních přípravků s protimikrobní přísadou
  - vstupní kontrola léčivých a pomocných látek
  - lékárenská pohotovostní služba.

**s platností**



## Příloha 2: Ukázka obchodních podmínek s dodavatelem

Alliance Healthcare s.r.o.– příloha č.1 (obchodní podmínky pro rok 2008)

Číslo člena/lékařny: **140 / 1**  
Adresa lékařny:  
Dohodnutý limit odběru zboží : 500 000,- (v Kč bez DPH / měsíc)

Název distributora: **Alliance Healthcare s.r.o.**

Období sběrné faktury	Sběrné faktury					
	Splatnost 15 dní	Splatnost 30 dní	Splatnost 45 dní	Splatnost 60 dní	Splatnost 75 dní	Splatnost 90 dní
<b>7 dní</b>	2,90%	3,20%	3,40%	3,60%	3,90%	4,20%
<b>10 dní</b>	3,10%	3,30%	3,50%	3,70%	4,10%	4,50%
<b>15 dní</b>	3,20%	3,40%	3,60%	3,80%	4,20%	4,60%
<b>30 dní</b>	3,30%	3,50%	3,70%	3,90%	4,30%	4,80%

Při jednom závozu denně snížení o **0,1 %**  
Výše úroku z prodlení **0,02 %** za každý i započatý den prodlení z dlužné částky  
Výše smluvní pokuty dle čl. V. odst. 1 rámcové kupní smlouvy čí 4,5 %  
Při objednávce přes internet nebo modemem snížení o **0,05 %**

## Příloha 3: Zahájení inventury ve FARMISU

# Zahájení inventury ve FaRMISU

1. Před zahájením inventury **ukončete rozpracované doklady**. (Expediční případy, Žádanky, Vratky, Převodky ....). Seznam rezervací (menu **Expedice-Rezervace**) by měl být prázdný. Všechny zbylé rezervace budou při zakončení inventury automaticky smazány.
2. Pokud máte jednopoložkovou laboratoř vytiskněte si její hodnotu – (menu **Správce-prohlížení skladu**) na položce laboratoř zmáčkněte **CTRL-T**.
3. Pak přejděte do menu **Správce-Inventura-Seznam inventur** a založte novou inventuru stiskem kláves **Ctrl+N**. Označte klávesou **MEZERNÍK** všechny volby, které chcete při inventuře kontrolovat a opravovat a potvrďte **Budiž**.  
**Pozor !!!!!** – pokud jste řádně neukončili všechny rozpracované expediční doklady, budou všechny rezervace smazány a zboží z těchto dokladů vráceno na sklad.
4. Máte-li více skladů a chcete-li je inventurovat, proveďte u nich totéž. Při provádění inventury na jiných skladech, je třeba se na tento přepnout v menu **Správce-Výběr skladu**.
5. V menu **Správce-Inventura-Inventura** si založte stiskem klávesy **Insert** inventurní stanice, které je nutno označit písmenem a popisem. (Tyto nemusí odpovídat pojmenování stanic v systému. Může se jednat o jednotlivé části provozovny. Důležité upozornění: máte k dispozici pro označení pouze písmena abecedy což je max. 26 inventurních stanic-míst)
6. Pak si příslušnou stanici otevřeme a provádíme vlastní inventuru.

## Příloha 4: Ukončení inventury ve FARMISU

# Ukončení inventury ve FaRMISU

1. Ve všech seznamech inventurních stanic, do kterých jste pořizovali, překontrolujte dílčí součty stiskem **Ctrl+S**. (Je třeba pozorně zkontrolovat ceny, zda nedošlo k sejmutí čárového kódu do kolonky cena nebo množství, což by se projevilo výrazným zvýšením hodnoty inventurovaného zboží). Chybné položky lze najít pomocí **CTRL+Y**. Na všech stanicích ukončete program s výjimkou jedné, na které bude provedeno uzavření.
2. Přejděte do menu **Správce-Inventura-Seznam inventur**.
3. Přejděte k porovnávání nové inventury a starého(stávajícího) skladu. Stiskem **Ctrl+X** vyvoláte tabulku porovnání. Šipkou se přesunete na tlačítko **Nové porovnání** a dáte **Enter**. Program provede automaticky setřepání a připraví rozdílovou sestavu.
4. Rozdílovou sestavu prohlédnete tlačítkem **Prohlížení sestavy**. Celkový výsledek inventury zjistíte stiskem **Ctrl+S**. Poté stisknete **Ctrl+E**, aby jste viděli pouze chybné položky. Máte před sebou rozdílové položky. Znaky vlevo před položkou znamenají:
  - S** chybí ve skladě (nebyla vůbec na skladě, ale našli jste v inventuře),
  - I** chybí v inventuře(není vůbec v inventuře, ale bylo na skladě),
  - +** množství v inventuře je větší než ve skladu,
  - množství v inventuře je menší než skladu.
  - =** množství v inventuře je shodné s množstvím na skladě, mohou však být rozdílné ceny v případě záměny šarží  
(zobrazí se jen pokud není proveden filtr **Ctrl+E**)Pro lepší přehled si můžete seznamy seřadit abecedně **Ctrl+A**.  
Všechny tyto stavy položek lze vyfiltrovat:
  - Ctrl+R** zobrazí všechna **S** (chybí na skladě),
  - Ctrl+I** zobrazí všechna **I** (chybí v inventuře)
  - Ctrl+Q** zobrazí všechna **+** a **-** (rozdílné množství).Tyto filtry je možné vytisknout **Ctrl+T**, každý zvlášť. Filtry zrušíte **Ctrl+F**. Součet (také pod jednotlivými filtry) vyvoláte **Ctrl+S**. V seznamu můžete hledat podle názvu **Ctrl+O**.  
Souhrnný přehled inventurních rozdílů vyvoláte pomocí **Ctrl+D**.
5. Ještě v této fázi inventury se můžete vrátit do příslušného seznamu (inventurní stanice) a zde položku opravit, smazat, či přidat.
6. Před ukončením inventury musíte znovu spustit porovnání **Ctrl+X** dle bodu 3. V **Prohlížení sestavy** stiskem **Ctrl+E** vyfiltrujte pouze chyby a pokud budete již s výsledkem spokojeni, **Ctrl+T** si vytisknete rozdílovou sestavu. Na konci sestavy se také vytiskne celková bilance inventury. Rozdílovou sestavu i inventurní soupis lze tisknout i **dobatečně** (menu **Správce-Inventura-Seznam inventur**). Souhrnný přehled inventurních rozdílů vytisknete pomocí **Ctrl+D**.
7. **Přepněte se do skladu, pro který budete zakončovat inventuru**. Provedte zálohu dat (menu **Servis-Záloha dat**) a v **Seznamu inventur** stisknete na řádku příslušné inventury **Ctrl+U** tj. uzavření inventury. Program setřepa obsah všech inventurních stanic a zeptá se zda má nahradit stávající sklad obsahem inventury. V případě, že odpovíte **NE** program přeruší proces ukončení inventury a Vy máte ještě možnost zasáhnout do jejího průběhu. V případě, že odpovíte **ANO** program uzavře inventuru a nahradí stávající sklad Vámi zainventurovanými položkami. **Pozor!** Tato operace může trvat 20 minut i déle !!!
8. Nakonec spusťte v menu **Servis-Údržba databází**. **Pozor, při tomto kroku nesmí nikde jinde běžet program.**
9. Nezapomeňte na jednopoložkovou laboratoř. Ve Správci-Prohlížení skladu si do prodejní ceny s DPH zapište správnou sumu a vytiskněte si doklad o změně hodnoty skladu, který přiložíte k inventurní sestavě.

## Příloha 5: Vystavená faktura pojišťovně

Faktura (za davky)

Faktura c. 207203

Dodavatel:

68601 Uherske Hradiste 1

Bankovní spojení:  
CSOB

ICO:  
DIC:  
Telefon:

Odberatel:

C.ZP 211  
Zdravotní pojišťovna Ministerstva vnitra CR  
pobočka Olomouc  
Jeremenkova 42A  
772 11 Olomouc

ICO: 47114304  
DIC:

Variabilní sym. 20720316  
Konstantní sym. 0008  
Interní číslo 2546

Datum vystavení faktury: 16/11/2007

Datum splatnosti: 04/12/20

Fakturuje Vam za doklady castku : 94169.62 Kc  
ICZ lekarny : 80434000 Pocet dokladu : 239

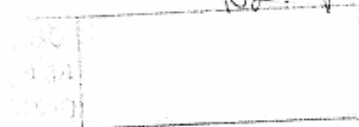
C.da. mm/rrrr typ	C.da. mm/rrrr typ	C.da. mm/rrrr typ	C.da. mm/rrrr typ
417 11-2007 10			
418 11-2007 13			

Fakturuje Vam celkem castku : 94169.62 Kc

Prevzal : .....

Poradove cislo fa. ve ZP :  
Den doruceni fa. :  
Den splatnosti fa. :

.....  
razitko, podpis



## Příloha 6: Souhrnné zúčtování od pojišťovny



ZP-0422096/09-07

IČ: 47114304

21.11.07

510 - Zúčtovací zpráva

Strana: 1

00947190/200770034125

ava9



IČ : 47350954  
IČZ : 80434000

Na základě dokladů, přiložených k Vaší faktuře č. 20720316 jsme Vám zhotovili následující souhrnné zúčtování pod číslem : **70034125**

### Přijaté dávky :

číslo	typ	měsíc	ZZ požadováno Kč	ZP ohodnoceno Kč
417	10	01.11.2007	91393,32	91026,62
418	13	01.11.2007	2776,30	2776,30
Celkem :			94169,62	93802,92
Přijato dávek :		2		

### Po korekci převzaté dávky :

č.dokladu	RČ datum	typ kód	počet	požadov. Kč	korekce Kč	propl. Kč	vst. lok.	RL	rev
Číslo dávky :		417							
417/21	8103184672	R		59,36	59,36	0,00	-x-	850	ava
417/38	6307190153	R		288,00	288,00	0,00	-x-	850	ava
417/176	496020119	R		19,34	19,34	0,00	x-	870	ava
	13.11.07	1	168	1,00	19,34	0,00		19,34	852
Korigováno celkem za dávku :					366,70				
Korigováno dávek :		1							

### Legenda :

Kontrolní status RL : 850 V době ošetření nebyl našim pojištěncem  
852 Datum ošetření mimo dobu pojištění  
870 Doklad neznámého pojištěnce

Revizní lékař : ava AVA AVA

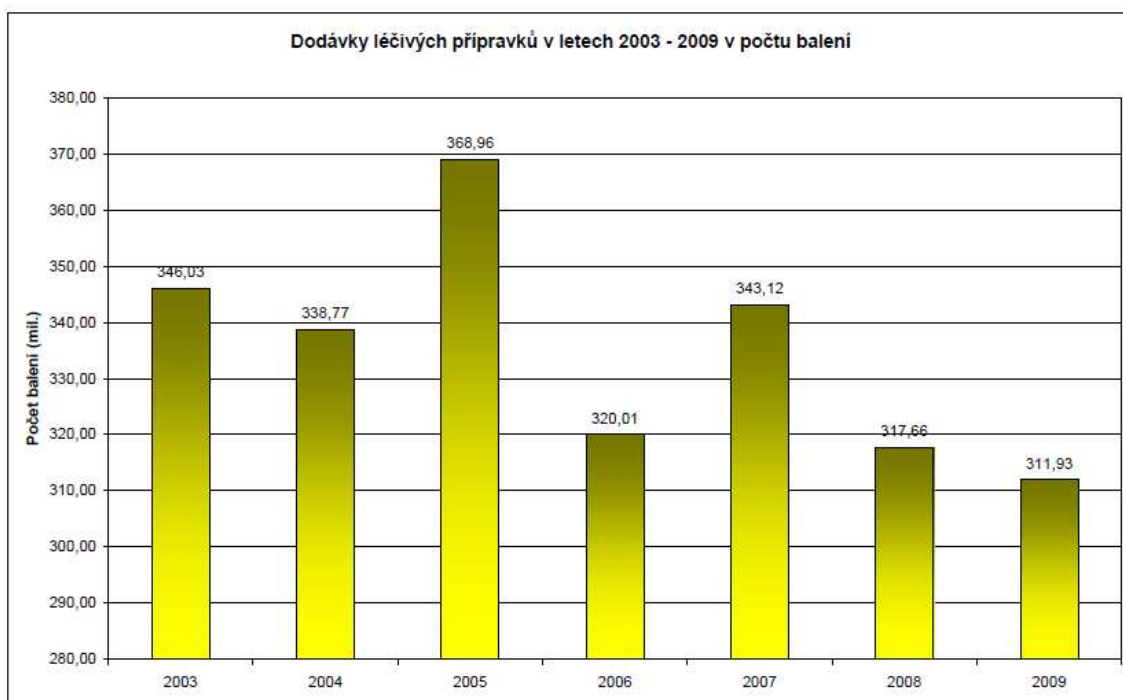
**Příloha 7: Skupina léků s největším objemem distribuce v počtu balení v roce 2009**

POŘADÍ	ATC	LÉČIVÁ LÁTKA	BALENÍ (MIL)	DDD/1000/DEN	PRŮMĚRNÁ CENA BALENÍ (KČ)
1	N02BE01	Paracetamol	13,58	5,87	19,35
2	B05BB01	Elektrolyty	11,76		37,41
3	M01AE01	Ibuprofen	9,81	28,74	60,26
4	N02BE51	Paracetamol, kombinace kromě psycholeptik	5,66	3,26	88,23
5	B01AC06	Kyselina acetylsalicylová	3,85	57,09	38,64
6	C10AA05	Atorvastatin	3,67	39,64	418,81
7	C09AA05	Ramipril	3,37	62,74	229,46
8	R01AA07	Xylometazolin	3,33	10,11	133,01
9	N02BA01	Kyselina acetylsalicylová	3,29	1,71	25,32
10	R05CB06	Ambroxol	3,21	3,67	70,53
11	A02BC01	Omeprazol	3,12	34,11	298,73

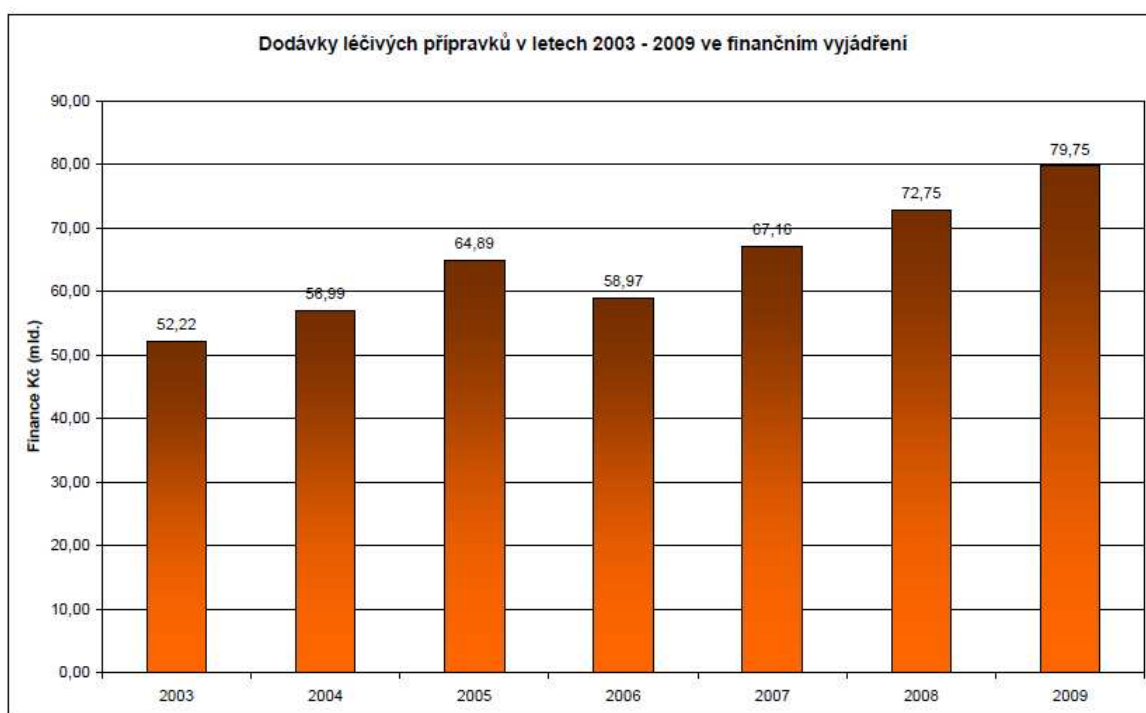
**Příloha 8: Skupina léků s největším objemem distribuce v Kč v roce 2009**

POŘADÍ	ATC	LÉČIVÁ LÁTKA	KČ (MIL)	DDD/1000/DEN	PRŮM. CENA BALENÍ (KČ)
1	C10AA05	Atorvastatin	1536,47	39,64	418,81
2	A02BC01	Omeprazol	931,35	34,11	298,73
3	L04AB02	Infliximab	855,39	0,37	16133,87
4	L01XC02	Rituximab	826,65		30092,90
5	L01XC03	Trastuzumab	807,01		19132,17
6	C09AA05	Ramipril	772,84	62,74	229,46
7	C08CA01	Amlodipin	695,73	46,23	230,73
8	L03AB07	Interferon beta-1a	689,56	0,42	24219,84
9	R03AK06	Salmeterol a jiná léčiva onem. spojen. s obstrukcí dých. cest	687,13		1245,05
10	L01XC07	Bevacizumab	647,36		22595,43
11	M01AE01	Ibuprofen	590,84	28,74	60,26

### Příloha 9: Dodávky léčivých přípravků v letech 2003 – 2009 v počtu balení



### Příloha 10: Dodávky léčivých přípravků v letech 2003 – 2009 ve finančním vyjádření



**Příloha 11: Nabídkový leták léku léčivého sortimentu**



**Příloha 12: Nabídkový leták léku léčivého sortimentu**





**Příloha 13: Nabídkový leták krému na obličej**

medipharma  
cosmetics

# Dòliva

**Olivový intenzivní  
krém na obličej  
s retinolem**

**Dodává potřebnou  
vlhkost**

**4**  
týdny

**71 %**  
zlepšení  
struktury  
pokožky

**Účinnost klinicky  
prokázána**



Distribuce: Naturprodukt CZ spol. s r. o.  
Bezplatná telefonní linka: 800 114 488  
www.naturprodukt.cz  
Výrobce: Dr. Theiß Naturwaren GmbH, SRN

**K dostání v lékárně.**



# LACALUT® *aktiv*



**Medicinálně vyvinutá  
zubní pasta k ochraně  
proti parodontóze**



Distribuce: Naturprodukt CZ spol. s r. o.  
Bezplatná telefonní linka: 800 114 488  
[www.naturprodukt.cz](http://www.naturprodukt.cz), [www.lacalut.cz](http://www.lacalut.cz)